

ผลกระทบจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้
จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ต่อการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร:
ศึกษากรณีธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาววสกันต์ ธนัตถานนท์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ผลกระทบจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ต่อการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

โดย นางสาวสกันต์ ธนัตถานนท์

รหัสประจำตัว 618 61745 34

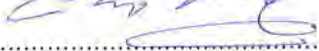
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อีร์คุปต์

ปีการศึกษา 2562

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อีร์คุปต์)

บทคัดย่อ

เอกัตศึกษานฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ต่อการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ได้ถูกประกาศใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ โดยให้ถือปฏิบัติสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAEs) กับงบการเงิน สหรั้บรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ซึ่งหลักการสคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ได้เปลี่ยนแปลงรูปแบบการรับรู้รายได้ใหม่อย่างมีนัยสำคัญ ทำให้ธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศได้รับผลกระทบจากการนามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 มาใช้กับงบการเงินของกิจการ

จากการศึกษาพบว่า การรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรนั้น มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายของหลักการบัญชีเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 แต่ไม่มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายของหลักการบัญชีใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ส่งผลให้กิจการที่ประกอบธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศต้องมีรายการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีเพื่อให้ได้กำไรสุทธิทางภาษีอากรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี หากผู้ประกอบการถูกกำหนดให้ต้องรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่จะมีผลให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ดี

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีด้วยความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจากท่านศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์ ซึ่งกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ผู้เขียนขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงที่ท่านอาจารย์ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่งเพื่อให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์และชี้แนะแนวทางในการศึกษาค้นคว้าข้อมูล ตลอดจนตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนกระทั่งเอกัตศึกษานับนี้เสร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งหมายของผู้เขียน และขอขอบพระคุณครูอาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่านที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจในประเด็นทางด้านกฎหมายและภาษีกฎหมายเป็นอย่างดี ตลอดจนรวมทั้งขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิตทุกท่านที่คอยให้คำแนะนำช่วยเหลือในการศึกษาในหลักสูตรนี้ด้วยดีเสมอมา

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณคุณบิดา มารดา และครอบครัวที่คอยให้การสนับสนุนให้กำลังใจ คำแนะนำ คำปรึกษา และเป็นแรงผลักดันอย่างดีที่สุดตลอดมาจนสามารถดำเนินการเขียนเอกัตศึกษานับนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ทุกท่านที่สนใจศึกษา โดยคุณประโยชน์จากการทำเอกัตศึกษาในครั้งนี้ ขอมอบให้แก่สถาบันที่ให้โอกาสในการศึกษา รวมทั้งคณาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาทุกท่าน หากเอกัตศึกษานับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขออภัยมา ณ โอกาสนี้

นางสาววสภานต์ ธนัตถานนท์

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ.....	ค
สารบัญตาราง.....	ฉ
สารบัญภาพ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความส าคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
1.3 สมมติฐาน	2
1.4 ขอบเขตการศึกษา	2
1.5 วิธีด าเนินการศึกษา.....	2
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
บทที่ 2 การรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15.....	4
2.1 ลักษณะธุรกิจจัดหาระบบและให้บริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ	4
2.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15	6
2.2.1 แนวคิดในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15	7
2.2.2 หลักการส าคัญในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15.....	8
2.2.3 การรับรู้รายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	14
2.2.4 กรณีศึกษาการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยี สารสนเทศตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15	14

สารบัญ (ต่อ)

หน้า

บทที่ 3 การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ	19
3.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร	20
3.1.1 การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า	21
3.1.2 การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้ง	22
3.1.3 การรับรู้รายได้จากการให้บริการ	22
3.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ	23
3.2.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์	23
3.2.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ..	25
3.3 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีและตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ	29
3.3.1 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และตามประมวลรัษฎากร	30
3.3.2 เปรียบเทียบกรณีศึกษาการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 และตามประมวลรัษฎากร	36
บทที่ 4 ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาสินค้าและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามประมวลรัษฎากร เมื่อมีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15	40
4.1 ปัญหาความไม่ชัดเจน	40
4.2 ปัญหาการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายทางภาษีอากร	44
4.3 ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร	47
4.4 ปัญหาความไม่สอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากรที่ดี	49
4.5 ปัญหาการยื่นภาษีอากรเพิ่มเติมและการขอคืนภาษีอากรย้อนหลัง	50

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	52
5.1 บทสรุป.....	52
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	44
บรรณานุกรม.....	56
ภาคผนวก.....	59

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรและตามหลักการ บัญชี.....	31
ตารางที่ 2 แสดงการค หนดเปรียบเทียบการรับรู้รายได้ตามประมวลรัษฎากรและตามหลักการ บัญชี.....	39

สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ 1 ขั้นตอนการรับรู้รายได้.....	8
ภาพที่ 2 การพิจารณาราคาขายแบบเอกเทศส าหรับปันส่วนราคา.....	12

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันรัฐบาลไทยมีวิสัยทัศน์เชิงนโยบายในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทยที่ขับเคลื่อนด้วยนวัตกรรมและเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือที่เรียกว่า “Thailand 4.0” ดังนั้นธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศจึงเริ่มมีบทบาทมากขึ้นในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทย โดยองค์ประกอบสำคัญอย่างหนึ่งที่ต้องคำนึงถึงในการประกอบธุรกิจ ได้แก่ การกำหนดนโยบายในการดำเนินธุรกิจ และนโยบายทางบัญชีที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้และรายจ่าย ซึ่งต้องเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยสภาวิชาชีพบัญชีได้เปลี่ยนแปลงและประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่หลายฉบับเพื่อให้มีแนวทางปฏิบัติเช่นเดียวกับประเทศอื่น ๆ หรือมีเนื้อหาเท่าเทียมกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งหนึ่งในมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่สำคัญที่มีการเปลี่ยนแปลง ได้แก่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (TAS 18) เรื่องรายได้ที่ถูกละเลียงและใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (TFRS 15) เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ท ับลูกค้า แทนมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว

แต่อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรจะใช้เกณฑ์สิทธิซึ่งยังขาดความชัดเจน ส่งผลให้เกิดความแตกต่างของหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 และหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร การที่หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 และตามประมวลรัษฎากรมีความแตกต่างกัน ก่อให้เกิดภาระแก่กิจการที่จะต้องสูญเสียเวลาและทรัพยากรในการจัดทำงบการเงินแยกตามหลักเกณฑ์ทั้งสองประเภท อีกทั้งเพิ่มโอกาสที่กิจการจะจัดทำงบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร

ในเอกัตศึกษานี้ผู้เขียนจึงได้ศึกษาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 และศึกษาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาและเข้าใจหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่กำกับลูกค้าของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

1.2.2 เพื่อศึกษาและเข้าใจหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

1.2.3 เพื่อศึกษาและเข้าใจหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ

1.3 สมมติฐาน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่กำกับลูกค้า ไม่ควรนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร เพราะทำให้การจัดเก็บภาษีไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

1.4 ขอบเขตการศึกษา

1.4.1 ศึกษาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่กำกับลูกค้า ของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

1.4.2 ศึกษาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

1.4.3 ศึกษาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษานี้จะใช้การวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้า รวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย คำสั่งกรมสรรพากร มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ต ฐาวิชากร บทความ เอกัตศึกษา และสื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณากฎหมายและข้อคิดเห็นที่เกี่ยวข้องแล้วนำมาวิเคราะห์และสรุปประเด็นปัญหาต่าง ๆ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 เพื่อให้เข้าใจถึงหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

1.6.2 เพื่อให้เข้าใจถึงหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

1.6.3 เพื่อให้เข้าใจถึงหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ

1.6.4 เพื่อให้ทราบถึงความแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 และตามประมวลรัษฎากร

บทที่ 2

การรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

ในปัจจุบันรัฐบาลไทยมีวิสัยทัศน์เชิงนโยบายในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทยที่ขับเคลื่อนด้วยนวัตกรรมและเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือที่เรียกว่า “Thailand 4.0” ซึ่งก่อให้เกิด Internet of Things (IoT) คือ การที่อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ สามารถเชื่อมโยงหรือส่งข้อมูลถึงกันได้ด้วยเครือข่ายอินเทอร์เน็ตโดยไม่ต้องป้อนข้อมูล ทำให้ผู้ใช้งานสามารถสั่งการและควบคุมการใช้งานอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ ผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตได้ รวมถึงการเชื่อมโยงเครือข่ายอินเทอร์เน็ตกับการใช้งานอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ ดังนั้นธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศจึงเริ่มมีบทบาทมากขึ้นในการขับเคลื่อนธุรกิจและพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทย ซึ่งการนาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในการประกอบธุรกิจจะช่วยเสริมสร้างประสิทธิภาพในกระบวนการดำเนินงานให้รองรับกลยุทธ์ทางธุรกิจ ช่วยลดต้นทุนและเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันทางธุรกิจ และช่วยให้กิจการสามารถบรรลุเป้าหมายได้ตามที่กำหนดไว้โดยมีการใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสม เพื่อสามารถให้บริการลูกค้าได้อย่างสะดวก รวดเร็ว และตอบสนองความต้องการของลูกค้าที่หลากหลายได้อย่างทั่วถึง¹ เพื่อความเข้าใจในรูปแบบของธุรกิจจัดหาระบบและให้บริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้เขียนจึงได้อธิบายลักษณะของธุรกิจดังกล่าวตามรายละเอียดด้านล่างนี้

2.1 ลักษณะธุรกิจจัดหาระบบและให้บริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

ธุรกิจจัดหาระบบและให้บริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ สามารถจัดประเภทได้ ดังนี้

2.1.1 การจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจร

การจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรเป็นการให้บริการที่ครอบคลุมถึงการออกแบบและวางแผนงาน การประเมินทางเลือกที่เหมาะสมของฮาร์ดแวร์และ/หรือซอฟต์แวร์ การจัดหาและขายฮาร์ดแวร์และ/หรือซอฟต์แวร์ (โดยอาจขายรวมกันหรือขายแยกกัน) การติดตั้งทดสอบระบบและการรวมเข้ากับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศหลักของลูกค้า รวมถึงการอัปเดตระบบที่มีอยู่ โดยการกำหนดค่าฮาร์ดแวร์และ/หรือซอฟต์แวร์จะเป็นไปตามความต้องการของลูกค้า

¹ Hostway Thailand. (2561). **Thailand 4.0 คืออะไร**. สืบค้นจาก <https://www.hostway.co.th/thailand-4-0-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD%E0%B8%AD%E0%B8%B0%E0%B9%84%E0%B8%A3/>

แต่ละรายโดยเฉพาะ ซึ่งระยะเวลาในการให้บริการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรให้กับลูกค้าแต่ละโครงการจะมีระยะเวลาในการให้บริการอยู่ระหว่างหกเดือนถึงสองปี ขึ้นอยู่กับขนาดโครงการ ความซับซ้อน และความต้องการของลูกค้าในแต่ละโครงการ

ตัวอย่างโครงการการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจร เช่น

- โครงการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ หรือ *Automatic Teller Machine (ATM)* เป็นการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับฟังก์ชันในการผลิตบันทึกการทำธุรกรรม การเชื่อมต่อกับแอปพลิเคชันมือถือและการเชื่อมต่อกับระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) กับระบบของธนาคารอื่นสำหรับการทำธุรกรรมระหว่างธนาคาร รวมไปถึงการจัดจำหน่ายบัตร ATM การดูแลความปลอดภัยของข้อมูลภายในบัตร ATM การอัปเดตและปรับปรุงหน้าจอการใช้งาน หรือ *User Interface* ของระบบ ATM

- *โครงการดาวเทียม* ให้บริการระบบดาวเทียมซึ่งรวมถึงเสาอากาศของดาวเทียมจานและฮาร์ดแวร์คอมพิวเตอร์และซอฟต์แวร์ เพื่อแปลสัญญาณเป็นข้อมูลที่มีความหมายในการใช้งาน

- *โครงการสาธารณสุข* ได้แก่ ให้บริการระบบตรวจจับการรั่วไหลของท่อโดยใช้ระบบโมเดลไฮดรอลิกเพื่อวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับการชี้จุดรั่วของระบบท่อน้ำใต้ดิน ให้บริการระบบรักษาความปลอดภัยซึ่งรวมถึงสัญญาณเตือนการตรวจจับควันไฟ สัญญาณเตือนภัยและระบบฝ้าระวังอุปกรณ์ซึ่งเชื่อมต่อเป็นระบบเดียว และสามารถใช้ซอฟต์แวร์เพื่อควบคุมอุปกรณ์และปรับใช้มาตรการรักษาความปลอดภัย

2.1.2 การให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

เป็นการให้บริการเกี่ยวกับการดำเนินงาน การสนับสนุน การอัปเดต และการบำรุงรักษาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของลูกค้าให้ทำงานอย่างเหมาะสม ซึ่งในบางครั้งเป็นการให้บริการดังกล่าวพร้อมกับการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรที่กล่าวข้างต้น ซึ่งระยะเวลาในการให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศอยู่ระหว่างหนึ่งปีถึงสี่ปี ขึ้นอยู่กับอายุการใช้งานของระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

ตัวอย่างการให้บริการดูแล บำรุงรักษาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น

- การบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร เพื่อให้สามารถใช้งานได้เหมาะสมและไม่มีปัญหา

- การบำรุงรักษา *Backend System* ของระบบ ATM ซึ่งถือเป็นส่วนในการจัดการฐานข้อมูล รวมถึงโครงสร้างของระบบ การแก้ไข เปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมเนื้อหาที่แสดงในระบบ และการรักษาความปลอดภัยของข้อมูล และความเร็วในการแสดงผลข้อมูล

2.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

รายได้นั้นถือเป็นรายการที่สำคัญในงบการเงินและได้รับความสนใจจากผู้ใช้งบการเงินเพื่อประเมินผลการดำเนินงานในด้านต่าง ๆ และรูปแบบการดำเนินงานธุรกิจในปัจจุบันเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วรวมทั้งการรับรู้รายได้ของมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมมีข้อจำกัดสำหรับรายการที่ซับซ้อนและมีเงื่อนไขในการขายหรือบริการที่หลากหลาย ทำให้การรับรู้รายได้ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมมีข้อจำกัด จึงได้เกิดการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่หากับลูกค้า (IFRS 15) และได้ถูกประกาศใช้ในประเทศไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งให้ถือปฏิบัติสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAEs) กังบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ซึ่งถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่เนื่องจากเป็นมาตรฐานที่ไม่เคยใช้มาก่อนในอดีต หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้เปลี่ยนแปลงรูปแบบการรับรู้รายได้ใหม่อย่างมีนัยสำคัญ กิจการที่มีรูปแบบธุรกิจการขายสินค้าหรือบริการที่ซับซ้อนจะได้รับผลกระทบจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้² แต่อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 จะไม่บังคับใช้กับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities : NPAEs) เนื่องจากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (IFRS for NPAEs) ดังนั้น กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจึงไม่ได้รับผลกระทบจากการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ต้องปรับใช้มาตรฐานครั้งแรกตาม 2 แนวทาง³ ดังนี้

1) การปรับย้อนหลังงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ โดยนอกจากงบการเงินปีปัจจุบันที่กิจการนำเสนอภายใต้มาตรฐานใหม่ กิจการต้องปรับงบการเงินงวดปีก่อนๆ ที่นำมาแสดงเปรียบเทียบเสมือนใช้มาตรฐานใหม่นี้มาตั้งแต่ต้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานมีข้อยกเว้นให้การปรับย้อนหลังดังกล่าวให้กับสัญญาที่สิ้นสุดก่อนวันเริ่มใช้มาตรฐานใหม่ โดยมีวันที่เริ่มและสิ้นสุดของสัญญาในงวดบัญชีเดียวกันได้

2) การปรับย้อนหลังแบบประยุกต์ มาตรฐานได้กำหนดแนวทางที่ผ่อนปรนในกรณีที่กิจการเลือกแนวทางนี้โดยให้กิจการนำเสนองบการเงินงวดปัจจุบันที่จัดทำภายใต้มาตรฐานใหม่ โดยผลกระทบในอดีตให้ปรับกับกาไรสะสมต้นงวด โดยไม่ต้องปรับปรุงงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ อย่างไรก็ตาม เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบข้อมูลทั้งงบการเงินของกิจการที่นำเสนอได้

² ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา, “รายได้จากสัญญาที่หากับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้,” วารสารสภาวิชาชีพบัญชี 1,1 (2562): 7.

³ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานวิชาชีพการบัญชี, มาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง การรับรู้รายได้ [ออนไลน์], 2559. แหล่งที่มา <http://www.fap.or.th/upload/9414/MHDebvWk0n.pdf>

มาตรฐานจึงกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยงบการเงินงวดปัจจุบันโดยเสมือนว่ายังใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเก่า เพื่อเปรียบเทียบกับงบการเงินปีที่ผ่านมาเปรียบเทียบในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

2.2.1 แนวคิดในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15⁴

เป็นที่ทราบกันว่าหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมีผู้ใช้กันอย่างแพร่หลาย โดยมักจะอ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชีหลัก คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) และหลักการบัญชีรับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ซึ่งมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ตามหลักของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) กับหลักการบัญชีรับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) มีหลักการหรือแนวปฏิบัติที่แตกต่างกันบางประการ ทำให้รายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันอาจมีการรับรู้รายการทางบัญชีแตกต่างกันออกไป หลักการบัญชีรับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ที่เกี่ยวข้องกับรับรู้รายได้ส่วนใหญ่ประกอบด้วยข้อกำหนดมากมายและระบุแยกชัดเจนตามประเภทอุตสาหกรรม ในทางตรงกันข้ามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) นั้นประกอบด้วยมาตรฐานการบัญชีหลักจนวน 2 ฉบับ คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (IAS 11) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ (IAS 18) และการตีความมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินอีก 4 ฉบับ คือ IFRIC 13 เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า IFRIC 15 เรื่อง สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ IFRIC 18 เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า และ SIC 31 เรื่อง รายได้-รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา และไม่มีกำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะทางตามประเภทอุตสาหกรรมแต่อย่างใด

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB) มีโครงการร่วมมือกันพัฒนามาตรฐานการบัญชีเพื่อเป้าหมายที่ว่าในอนาคตมาตรฐานการรายงานทางการเงินของทุกประเทศควรอยู่บนหลักการเดียวกัน จึงได้ริเริ่มโครงการเพื่อพัฒนามาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) และหลักการบัญชีรับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAP) ให้มีแนวปฏิบัติเป็นไปในแนวทางเดียวกันเพื่อพัฒนาและแก้ไขข้อจำกัดของหลักการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ในอดีต เช่น ลดความไม่สอดคล้องเกี่ยวกับเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ กำหนดกรอบการพิจารณาประเด็นที่เกี่ยวกับรายได้และปรับปรุงข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้ผู้ใช้

⁴ พรทิพย์ ตันติฤทธิศักดิ์, TFRS 15: รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.fap.or.th/upload/9414/c72pc3NFy6.pdf>

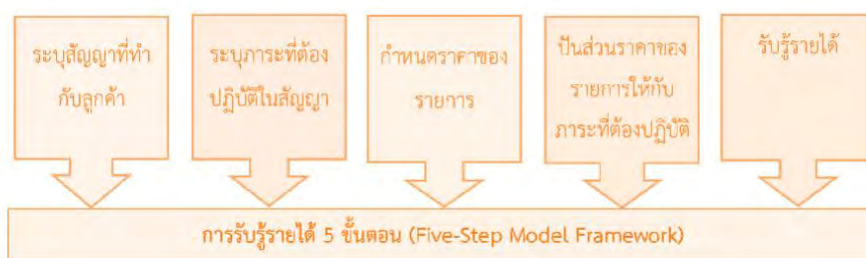
งบการเงินได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากยิ่งขึ้น ทำให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ระหว่างกิจการ อุตสาหกรรม ประเทศ และตลาดทุน มีความสอดคล้องกันและเปรียบเทียบกันได้

2.2.2 หลักการสำคัญในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15⁵

รายได้⁶ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น

การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 จะเป็นไปตาม ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) คือ ให้รับรู้รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีเมื่อเกิดขึ้น มิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด โดยรายการต่าง ๆ จะบันทึกบัญชีและแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง⁷

หลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ท ักับลูกค้า (TFRS 15) คือ กิจการรับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าและบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ โดยกิจการรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน (Five-step Model Framework) แสดงดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 ขั้นตอนการรับรู้รายได้

ที่มา. ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา, “รายได้จากสัญญาที่ท ักับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้,” วารสารสภาวิชาชีพบัญชี 1,1 (2562): 8.

⁵ ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา, “รายได้จากสัญญาที่ท ักับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้,” วารสารสภาวิชาชีพบัญชี: 8-13.

⁶ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558), 8 ตุลาคม 2558.

⁷ รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์และคณะ, เจาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, 2 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จ กัด 2553), หน้า 37.

ขั้นตอนที่ 1: ระบุสัญญาที่ท ากับลูกค้า

สัญญาเป็นข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาที่ทำให้เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้และเกิดภาระผูกพันขึ้น โดยสัญญาอาจจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจาก็ได้ ทั้งนี้ สัญญาดังกล่าวต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อ ดังนี้

- 1) คู่สัญญาได้อนุมัติสัญญาแล้ว
- 2) ระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายได้
- 3) ระบุเงื่อนไขการช าระสิ่งตอบแทนได้
- 4) สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ และ
- 5) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนได้

ขั้นตอนที่ 2 : ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา

กิจการต้องระบุภาระที่กิจการมีตามสัญญา ภาระดังกล่าวคือภาระที่กิจการต้องส่งมอบสินค้าหรือบริการ โดยในสัญญาหนึ่ง ๆ อาจมีภาระตั้งแต่ 1 ภาระขึ้นไป ในกรณีที่สินค้าหรือบริการที่ระบุในสัญญามีความแตกต่างกัน (Distinct) ถือว่าเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติแยกจากกัน (Separate Performance Obligations) กิจการต้องบันทึกรายการแยกจากกัน โดยสินค้าหรือบริการที่แตกต่างต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อ ดังนี้

- 1) สินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันนั้น ลูกค้าได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น ๆ โดยตรง หรือได้รับประโยชน์เมื่อนำไปใช้ควบคู่กับทรัพยากรอื่นที่ลูกค้ามีอยู่ และ
- 2) สินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกันตามเนื้อหาของสัญญา กล่าวคือ ค่าสัญญาของกิจการในการส่งมอบสินค้าหรือบริการนั้นสามารถระบุแยกได้จากข้อตกลงอื่น ๆ ในสัญญา

ขั้นตอนที่ 3 : ก าหนดราคาของรายการ

ราคาของรายการ คือ จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในสัญญาที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการส่งมอบสินค้าหรือบริการตามค่าสัญญาให้ลูกค้า ราคาของรายการสามารถกำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนของสิ่งตอบแทนที่ได้จากลูกค้าหรือเป็นจำนวนที่ไม่แน่นอน ทั้งนี้ วัตถุประสงค์ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องสมมติว่าจะมีการโอนสินค้าหรือบริการเป็นไปตามสัญญาที่ตกลงกับลูกค้า และสัญญาดังกล่าวจะไม่ถูกยกเลิก จัดทำใหม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงสัญญา

ในการกำหนดราคาของรายการ กิจการต้องคำนึงถึงผลของสิ่งตอบแทนที่ต้องรวมเป็นราคาขายด้วย ได้แก่

1) สิ่งตอบแทนผันแปร

วิธีการประมาณสิ่งตอบแทนผันแปรมี 2 วิธี ดังนี้

ก) มูลค่าที่คาดหวัง (The Expected Value) คือ ผลรวมของจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนในช่วงของจ นวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้ถ่วงน้ำหนักด้วยความน่าจะเป็น

ข) จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุด (The Most Likely Amount) คือ จำนวนเงินที่มีความเป็นไปได้สูงสุดเพียงจ นวนเดียวในช่วงของจ นวนเงินของสิ่งตอบแทนที่เป็นไปได้

ทั้งนี้ กิจการต้องพิจารณาว่าวิธีใดเป็นวิธีที่เหมาะสมในการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร และผลดังกล่าวจะต้องไม่มีการกลับรายการ

2) การมีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา

กิจการต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ด้วยผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลา (Time Value of Money) หากระยะเวลาในการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญาทำให้เกิดประโยชน์ที่สำคัญในรูปแบบของการจัดหาเงินให้กับลูกค้า เช่น ดอกเบี้ยที่เกิดจากการขายผ่อนช าระ

3) สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

ในการกำหนดราคาของรายการสำหรับสัญญาที่ลูกค้าตกลงจะจ่ายชำระเป็นสิ่งตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดที่กิจการโอนให้หรือที่สัญญาว่าจะโอนให้ดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม

ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดได้อย่างสมเหตุสมผล กิจการต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนดังกล่าวโดยอ้างอิงถึงราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Price) ของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้กับลูกค้านั้น

ทั้งนี้ หากลูกค้า สินค้าหรือบริการ (เช่น วัสดุ อุปกรณ์ หรือ แรงงาน) มาใช้หรือให้ใช้เพื่อสนับสนุนให้กิจการปฏิบัติงานตามสัญญา กิจการต้องประเมินว่ากิจการได้ควบคุมสินค้าหรือบริการที่ลูกค้ามาหรือไม่ หากกิจการเป็นผู้ควบคุมสินค้าหรือบริการนั้น กิจการต้องบันทึกรายการสินค้าหรือบริการที่ลูกค้า มาเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด

4) สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า

สิ่งตอบแทนที่กิจการจะจ่ายให้กับลูกค้ารวมถึงจ นวนเงินสดที่กิจการจ่าย หรือคาดว่าจะต้องจ่ายให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้ลูกค้ารวมถึงจ าหนนเครดิตหรือสิทธิอื่น เช่น คุปองหรือเอกสารส่วนลด เป็นต้น ซึ่งลูกค้าสามารถน มาใช้หักกับจำนวนเงินที่ลูกค้าค้างชำระให้กับกิจการ โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินก าหนดให้กิจการต้องบันทึกสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้าหักจากราคาของรายการและรายได้ที่รับรู้จากสัญญาที่ท ากับลูกค้า

ขั้นตอนการกำหนดราคาขายถือว่ามีความยุ่งยากในทางปฏิบัติสำหรับกิจการเป็นอย่างไร เนื่องจากกิจการจะประมาณรายได้ที่รับรู้ ณ วันเริ่มแรกทันทีด้วยประมาณการที่กิจการมั่นใจว่าจะไม่มีการกลับรายการ หากกิจการไม่มีฐานข้อมูลที่ดีอาจทำให้การประมาณการข้อมูลในอดีตดังกล่าวไม่สะท้อนเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริง และจำนวนของรายได้ไม่น่าเชื่อถือ

หากการประมาณการดังกล่าวมีความน่าเชื่อถือจะส่งผลให้รายได้ที่รับรู้ในงบการเงินสะท้อนเนื้อหาทางเศรษฐกิจ และมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) ของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน รวมทั้งยังแสดงให้เห็นถึงความระมัดระวังทางบัญชี (Accounting Conservatism) เพราะกิจการจะไม่รับรู้รายได้ด้วยจำนวนที่สูงเกินไป จึงอาจกล่าวได้ว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แสดงให้เห็นถึงความระมัดระวังทางบัญชีมากยิ่งขึ้น เนื่องจากกิจการต้องประมาณจำนวนรายได้ที่จะรับรู้ในงบการเงินด้วยจำนวนเงินที่เป็นไปได้มากที่สุด (Most Likely Amount) รวมทั้งต้องปรับปรุงผลตอบแทนต่าง ๆ เพื่อรับรู้เป็นราคาขายสินค้าหรือบริการ ทั้งนี้ กิจการต้องมั่นใจว่าจะไม่มีการกลับรายการรายได้ดังกล่าว

ขั้นตอนที่ 4 : บันทึกราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

โดยปกติกิจการบันทึกราคาของรายการ (Allocate the Transaction Price) ไปยังภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญาโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Prices) ของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามคำสั่งสัญญาที่กำหนดไว้ในสัญญา อนึ่ง ราคาขายแบบเอกเทศคือ ราคาขายสินค้าหรือบริการนั้น ๆ แยกต่างหาก

ในกรณีที่ราคาขายแบบเอกเทศไม่สามารถสังเกตได้ (Unobservable Selling Prices) กิจการต้องประมาณราคาขายแบบเอกเทศขึ้นมา เพื่อใช้สำหรับบันทึกราคาของรายการ ดังวิธีต่อไปนี้

1) วิธีปรับปรุงจากการสำรวจตลาด (Adjusted Market Assessment Approach)

กิจการสามารถประเมินและสำรวจตลาดที่กิจการขายสินค้าหรือบริการ และประมาณการราคาขายสินค้าที่ลูกค้ารายใด ๆ ในตลาดจะมีความเต็มใจจ่ายชำระเพื่อสินค้าหรือบริการนั้น ซึ่งอาจอ้างอิงจากราคาขายของสินค้าที่ใกล้เคียงกันของคู่แข่งชั้นของกิจการ และปรับปรุงราคาขายเหล่านี้ตามความจำเป็นเพื่อสะท้อนต้นทุนและอัตรากำไรของกิจการ

2) วิธีต้นทุนที่คาดไว้บวกด้วยอัตรากำไร (Expected Cost Plus a Margin Approach)

กิจการอาจสามารถประมาณการจำนวนต้นทุนที่คาดไว้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จ และนำจำนวนต้นทุนประมาณการดังกล่าวมาบวกด้วยอัตรากำไรที่เหมาะสมสำหรับสินค้าหรือบริการดังกล่าว

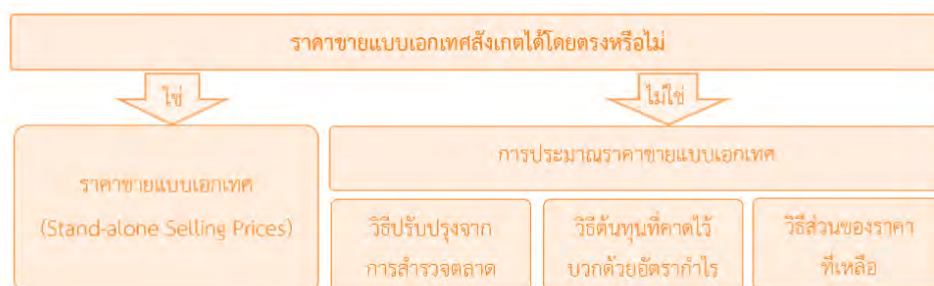
3) วิธีส่วนของราคาที่เหลือ (Residual Approach)

กิจการสามารถประมาณการราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการหนึ่ง ๆ ด้วยการหักราคาขายแบบเอกเทศที่สังเกตได้ของสินค้าหรือบริการอื่น ๆ ที่ตกลงตามสัญญาจากยอดรวมของราคาของรายการ วิธีนี้กิจการจะใช้ได้ก็ต่อเมื่อเข้าใจเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

ก) กิจการขายสินค้าหรือบริการเดียวกันนี้ให้แก่ลูกค้ารายอื่น ๆ ในจังหวะเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันในจำนวนเงินที่อยู่ในช่วงกว้าง หรือ

ข) กิจการยังไม่เคยกำหนดราคาสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น และสินค้าหรือบริการนั้นยังไม่เคยถูกขายในลักษณะที่แยกต่างหากเป็นเอกเทศมาก่อน

ทั้งนี้ การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติโดยใช้ราคาขายแบบเอกเทศเป็นเกณฑ์ที่กิจการต้องระบุราคาขายแบบเอกเทศ ณ วันเริ่มต้นของสัญญา และต้องปันส่วนราคาของรายการตามสัดส่วนของราคาขายแบบเอกเทศเหล่านั้น การพิจารณาราคาขายแบบเอกเทศสำหรับปันส่วนราคาสรุป ดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 การพิจารณาราคาขายแบบเอกเทศสำหรับปันส่วนราคา

ที่มา. ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา. รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้. วารสารสภามหาวิทยาลัยศรีปทุมธานี, 1(1), 12.

ขั้นตอนที่ 5 : รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

กิจการรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (เช่น การส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าตามสัญญา) หรือในขณะที่ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (เช่น การให้บริการที่กำหนดไว้ตามสัญญา) ซึ่งเป็นเวลาที่ลูกค้าได้ควบคุม (Control) สินค้าหรือบริการนั้น จำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้ คือ จำนวนเงินที่ปันส่วนให้ภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

สำหรับวิธีการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 มี 2 วิธี ได้แก่

1) การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time)

หากภาระที่ต้องปฏิบัติเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- ลูกค้าได้รับและใช้ประโยชน์จากการปฏิบัติงานพร้อมกันของกิจการทันทีที่กิจการได้ปฏิบัติงาน หรือ

- การปฏิบัติงานของกิจการสร้างหรือทำให้สินทรัพย์ของลูกค้าเพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น งานระหว่างทำ) ที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมเมื่อสินทรัพย์เกิดขึ้นหรือเพิ่มขึ้น หรือ

- การปฏิบัติงานของกิจการไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่กิจการมีทางเลือกอื่นในการนำไปใช้ และกิจการมีสิทธิที่สามารถบังคับให้จ่ายชำระสำหรับปฏิบัติการที่เสร็จสิ้นถึงปัจจุบัน

ทั้งนี้ การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา กิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้า (Progress Towards Complete Satisfaction) เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการรับรู้ ซึ่งได้แก่ การวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีปัจจัยนำเข้า (Input Method) เช่น วัตถุดิบ แรงงาน หรือการวัดระดับความก้าวหน้าตามวิธีผลผลิต (Output Method) เช่น ผลผลิตที่ได้ การสำรวจโดยวิศวกร หน่วยที่ส่งมอบ

2) การรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)

หากภาระที่ต้องปฏิบัติไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา ภาระนั้นถือว่าเป็นการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

ในการระบุว่า ณ เวลาใดลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกันและภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง กิจการต้องพิจารณาข้อบ่งชี้ของการโอนอำนาจการควบคุม ดังนี้

- กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับการชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ หากลูกค้ามีภาระผูกพันในปัจจุบันในการจ่ายชำระเงินสำหรับสินทรัพย์ ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจแสดงว่าลูกค้าได้รับความสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์เป็นการแลกเปลี่ยน

- ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์ การโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินทรัพย์อาจแสดงว่าลูกค้าได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น

- กิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์การที่ลูกค้าครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ อาจแสดงว่า ลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่เกือบทั้งหมดจากสินทรัพย์

- ลูกค้ามีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์การโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้ลูกค้า อาจแสดงว่าลูกค้าสามารถสั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์

- ลูกค้าได้ยอมรับสินทรัพย์แล้ว กรณีลูกค้ายอมรับสินทรัพย์อาจแสดงว่าลูกค้าสามารถ สั่งการการใช้และได้รับประโยชน์ที่เหลืออยู่ทั้งหมดส่วนใหญ่จากสินทรัพย์

2.2.3 การรับรู้รายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายจ่าย⁸ หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียของเจ้าของ

การรับรู้รายจ่ายให้รับรู้โดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่า ‘การจับคู่ต้นทุนกับรายได้’ (Matching Concept) ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายจ่ายพร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการเดียวกัน เช่น กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายหลาย ๆ รายการเป็นต้นทุนขายพร้อมกับรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า นอกจากนี้ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่าย⁹

1) ตามเกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบและอย่างมีเหตุผล หากกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการจะเกิดในหลายรอบระยะเวลาบัญชี และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสัมพันธ์โดยทางอ้อมหรืออย่างกว้าง ๆ กับรายได้

2) ทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์นั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้หรือสิ้นสุดเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุล

3) เมื่อกิจการต้องรับรู้หนี้สินโดยไม่มีภาระรับรู้สินทรัพย์

ดังนั้น ในส่วนของต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา นั้น จะถูกรับรู้เป็นต้นทุนสินค้าและบริการพร้อมกับการรับรู้รายได้เมื่อปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น

2.2.4 กรณีศึกษาการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

ธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นกิจการที่ให้บริการระบบสารสนเทศแบบครบวงจร ตั้งแต่การออกแบบ การติดตั้งและใช้งาน การจัดการ และการบำรุงรักษา กิจการต้องระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญากับลูกค้า แยกองค์ประกอบ และปันส่วนราคาที่จะตกลงกันไว้ในราคาเดียวเมื่อเริ่มแรก และรับรู้รายได้ในแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาแยกกัน ซึ่งสามารถพิจารณาได้ตามตัวอย่างดังนี้

⁸ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558), [ออนไลน์]. 8 ตุลาคม 2558. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/67362>

⁹ เรื่องเดียวกัน

ธนาคารรายหนึ่งได้ทำสัญญาว่าจ้างให้กิจการทำโครงการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ หรือ Automatic Teller Machine (ATM) ซึ่งกิจการจะให้บริการแบบครบวงจร ตั้งแต่ออกแบบและวางแผนงาน การจัดหาและขายฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ การติดตั้ง ทดสอบระบบและการรวมเข้ากับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศหลักของธนาคาร รวมถึงการอัปเดตระบบที่มีอยู่ และการบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคารเป็นระยะเวลา 7 ปี เพื่อให้สามารถใช้งานได้อย่างเหมาะสมและไม่มีปัญหา โดยฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดจะถูกติดตั้งที่ธนาคาร อย่างไรก็ตาม กิจการยังถือว่าเป็นเจ้าของฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ เพราะเมื่อสัญญาครบกำหนดทางธนาคารจะต้องคืนฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ดังกล่าวให้กับกิจการ นอกจากนี้ สัญญาระบุไว้ว่ากิจการจะได้รับผลตอบแทนจากธนาคารในรูปแบบของการจัดสรรรายได้ในแต่ละเดือนตามสัดส่วนที่กำหนดในสัญญาระหว่างธนาคารดังกล่าวกับกิจการ ซึ่งกิจการจะได้รับผลตอบแทนดังกล่าวจากธนาคารทุกเดือนจนกว่าจะหมดอายุสัญญา 7 ปี ซึ่งการจัดสรรรายได้นั้นจะถูกแบ่งมาจากรายได้ 3 ส่วนที่ธนาคารเก็บจากลูกค้าของธนาคาร ได้แก่ รายได้ค่าออกบัตรเอทีเอ็มบัตรใหม่ รายได้ค่าธรรมเนียมรายปีของบัตรเอทีเอ็ม และรายได้ค่าธรรมเนียมจากการทราเวลทางการเงินกับธนาคารอื่น โดยทุกสิ้นเดือนบริษัทจะออกใบกำกับภาษีเพื่อเรียกเก็บเงินจากธนาคารตามจำนวนรายได้ที่ได้รับการจัดสรรในแต่ละเดือน

กิจการต้องใช้หลักการ 5 ขั้นตอนในการรับรู้รายได้ ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1: ระบุสัญญาที่ท ักลูกค้า

กิจการและธนาคารแห่งหนึ่งได้ตกลงทำสัญญาร่วมกัน โดยสัญญาดังกล่าวเป็นการว่าจ้างให้กิจการทำโครงการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ หรือ Automatic Teller Machine (ATM) ให้กับธนาคารดังกล่าว ซึ่งสัญญานับนี้ทำให้เกิดสิทธิที่สามารถบังคับได้และเกิดภาระผูกพันระหว่างคู่สัญญาตลอดระยะเวลาของสัญญา

ขั้นตอนที่ 2 : ระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา

สัญญานับนี้ประกอบด้วย 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา ได้แก่ การจัดการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) และการให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM)

1) การจัดการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) กล่าวคือ การออกแบบและวางแผนงาน การจัดหาและขายฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ การติดตั้ง ทดสอบระบบและการรวมเข้ากับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศหลักของธนาคาร ซึ่งไม่มีความแตกต่างกันและไม่สามารถระบุแยกจากกันได้

2) การให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) กล่าวคือ การบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคารเป็นระยะเวลา 7 ปี นับจากวันที่มีการส่งมอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศดังกล่าวให้กับทางธนาคารเรียบร้อยแล้ว

ขั้นตอนที่ 3 : กำหนดราคาของรายการ

ราคาของรายการตามสัญญา ได้แก่

1) การจัดการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) คือ ผลตอบแทนจากธนาคารในรูปแบบของการจัดสรรรายได้ในแต่ละเดือนตามสัดส่วนที่กำหนดในสัญญาระหว่างธนาคารดังกล่าวกับกิจการ ซึ่งกิจการจะได้รับผลตอบแทนดังกล่าวจากธนาคารทุกเดือนจนกว่าจะหมดอายุสัญญา 7 ปี

ราคาของรายการตามสัญญานี้ ถือว่ามีจนวนที่ไม่แน่นอน เพราะผลตอบแทนขึ้นอยู่กับความผันแปรต่าง ๆ เช่น จำนวนบัตรเครดิตเอเอ็มทีเอ็มที่มีการออกใหม่ในแต่ละเดือน จำนวนรายการทางการเงินกับธนาคารอื่นที่จะเกิดขึ้นในแต่ละเดือน นโยบายของธนาคารแห่งประเทศไทยที่จะมีผลกระทบต่อรายได้ค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บจากลูกค้าของธนาคาร เป็นต้น ซึ่งกิจการจะต้องประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรเหล่านี้ในผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับจากธนาคารตลอดระยะเวลา 7 ปี โดยกิจการจะต้องประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรในจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่ได้รับรู้ และกิจการจะต้องทบทวนประมาณการใหม่ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (ทุกสิ้นปี)

2) การให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) คือ จำนวนของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเป็นการแลกเปลี่ยนกับการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคารเป็นระยะเวลา 7 ปี

ขั้นตอนที่ 4 : บันทึกราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา

กิจการจะต้องบันทึกราคาของผลตอบแทนจากธนาคารในรูปแบบของการจัดสรรรายได้ตลอดระยะเวลา 7 ปี ให้กับ 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา ได้แก่ การจัดการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) และการให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) โดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Prices) ของสินค้าหรือบริการตามสัญญา ตามรายละเอียดการคำนวณดังต่อไปนี้

สมมติ กิจการคาดว่าจะได้ผลตอบแทนจากธนาคารในรูปแบบของการจัดสรรรายได้ตลอดระยะเวลา 7 ปี เป็นจำนวนทั้งหมดประมาณ 7,000,000 บาท โดยราคาขายแบบเอกเทศของแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติเป็นดังนี้

หน่วย: บาท

ภาระที่ต้องปฏิบัติ	ราคาของ		ปันส่วนตามเกณฑ์ ราคาขายแบบเอกเทศ
	ราคาขาย เอกเทศ	แต่ละภาระ ที่ต้องปฏิบัติ	
1) การจัดการระบบ ATM	6,000,000	5,600,000	7,000,000 * (6,000,000/7,500,000)
2) การดูแลบำรุงรักษาระบบ ATM	1,500,000	1,400,000	7,000,000 * (1,500,000/7,500,000)
รวม	<u>7,500,000</u>	<u>7,000,000</u>	

ขั้นตอนที่ 5 : รับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น
กิจการรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา ดังนี้

1) การจัดการระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง กล่าวคือ เมื่อธนาคารได้รับอำนาจควบคุมสินทรัพย์ที่ตกลงกันและภาระที่ต้องปฏิบัติได้เสร็จสิ้นลง ซึ่งในสัญญานี้พิจารณาจากวันที่กิจการส่งมอบระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ดังนั้นกิจการจึงรับรู้รายได้ด้วยวิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) ด้วยจำนวนทั้งหมด 5,600,000 บาท เมื่อธนาคารได้รับมอบระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM)

2) การให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) เป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตลอดอายุของสัญญา จึงรับรู้รายได้ด้วยวิธีการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ที่ให้บริการ โดยพิจารณาถึงขั้นความสำเร็จของงานตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญา ดังนั้น กิจการจะรับรู้รายได้จากการให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศตลอดระยะเวลา 7 ปี เป็นจำนวน 1,400,000 บาท โดยกิจการจะเฉลี่ยรับรู้รายได้ดังกล่าวปีละ 200,000 บาท

การรับรู้รายได้หรือต้นทุนสินค้าและบริการ

ในส่วนของต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญานั้นจะถูกรับรู้เป็นต้นทุนสินค้าและบริการพร้อมกับการรับรู้รายได้เมื่อปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตามเกณฑ์ ‘การจับคู่ต้นทุนกับรายได้’ ดังนี้

1) ต้นทุนการจัดการระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) เช่น ค่าฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ค่าแรงงาน เป็นต้นจะถูกรับรู้เป็นต้นทุนขายสินค้าและบริการพร้อมกับการรับรู้รายได้ เมื่อธนาคารได้รับมอบระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM)

2) ต้นทุนการให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) เช่น ค่าอุปกรณ์ ค่าแรงงาน เป็นต้น จะถูกรับรู้เป็นต้นทุนการให้บริการตลอดระยะเวลาของสัญญาตามการรับรู้รายได้จากการให้บริการตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่นกัน

บทที่ 3

การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ

กิจการที่ประกอบธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศนั้น ถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามคานียามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โดยคานวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งโดยทั่วไปได้แก่ฐานกำไรสุทธิ (มีฐานอื่นอีก¹⁰) ซึ่งคานวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (เท่ากับ 12 เดือน) ถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด ทั้งนี้ตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นการเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปตามนโยบายของรัฐและเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กฎหมายจึงมีข้อกำหนดบางประการเกี่ยวกับการคานวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ท ให้จ เป็นต้องมีการปรับปรุงกำไรสุทธิตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก่อนนากำไรสุทธิดังกล่าวไปคานวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอัตราที่กำหนดไว้¹

ในบทนี้ผู้เขียนจึงขออธิบายรายละเอียดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ แล้วนำมาเปรียบเทียบให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีและตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ อีกทั้งศึกษาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ เพื่อน มาเป็นแนวทางในการศึกษาว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลของต่างประเทศนั้นมีหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่แตกต่างจากหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีหรือไม่อย่างไร

¹⁰ ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ ฐานยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ฐานการจ หน่ายเงินก ำ้ออกไปจากประเทศไทย

¹¹ ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ, นายก ชร สิริชูติวงศ์, นายอดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์, และนายภิรต์น เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562, 2 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2562).

3.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร

รายได้¹² ตามหลักประมวลรัษฎากร หมายถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงินจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบบัญชี ไม่รวมถึงราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่มขึ้นและเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

รายจ่าย¹³ ตามหลักประมวลรัษฎากร หมายถึง ต้นทุนที่หมดสิ้นไปและค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ โดยเป็นรายจ่ายเพื่อหาก ไร่และรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล รายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีใดต้องนำมาเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จะนำไปเป็นรายได้และรายจ่ายต่างรอบระยะเวลาบัญชีไม่ได้ ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคหนึ่ง โดยการรับรู้รายได้และรายจ่ายดังกล่าวจะเป็นไปตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ว่า “การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น” ประกอบกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตริมาตรา 70 ตริ และมาตรา 72 ถึงมาตรา 74 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่นับแต่วันบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดเป็นต้นไป¹⁴

เพื่ออำนวยความสะดวกผู้มีเงินได้ในกรณีที่ขออนุมัติใช้เกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่น อธิบดีกรมสรรพากรจึงได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 และ ท.ป.228/2557 กำหนดให้กิจการบางประเภทใช้เกณฑ์อื่นในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่มีใช้เกณฑ์สิทธิ

¹² รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์และคณะ, เจาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, หน้า 179.

¹³ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ศาสนานิติศาสตร์, 12 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติยาบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 466.

¹⁴ อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์, การบัญชีภาษีอากร ขั้นสูง, 4 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2555), หน้า 2.

แต่ต้องปฏิบัติตามเกณฑ์คงค้างดังกล่าวโดยสม่ำเสมอ¹⁵ กล่าวได้ว่าการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวทำให้การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีที่ผ่านมามีความคลุมเครือในบางประเด็นมีความชัดเจนขึ้น¹⁶

นอกจากนี้การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธินั้นก็มีหลักสำคัญดังนี้

1) ต้องใช้เกณฑ์สิทธิทั้งรายได้และรายจ่าย จะใช้เพียงด้านใดด้านหนึ่งไม่ได้ ดังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2231-2234/2532 วินิจฉัยว่า “โจทก์ใช้เกณฑ์สิทธิในการลงบัญชี โจทก์ต้องใช้เกณฑ์ดังกล่าวโดยตลอดการที่โจทก์สั่งซื้อสินค้าและลงบัญชีโดยใช้เกณฑ์สิทธิ แต่ในการขายสินค้าโจทก์ใช้เกณฑ์เงินสด ทำให้โจทก์มีรายจ่ายมากและรายได้น้อย การลงบัญชีย่อมไม่ถูกต้องและจะถือราคาสินค้าเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีสุทธินไม่ได้”¹⁷

2) รายได้และรายจ่ายนั้นต้องมีความแน่นอนที่กิจการมีสิทธิจะได้รับชำระหรือมีหน้าที่ต้องจ่าย อีกทั้งยังต้องเป็นจำนวนที่แน่นอนอ้างอิงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542 และ 4808/2546¹⁸

3) รายจ่ายที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ ถ้านำรายได้ลงในรอบบัญชีใดแล้ว ให้รายจ่ายนั้นลงในรอบบัญชีเดียวกัน ไม่ว่ารายจ่ายนั้นจะเกิดขึ้นโดยถึงกำหนดหรือได้ชำระเมื่อใด เช่น ในการขายสินค้า รายจ่ายโดยตรงเกี่ยวกับการขายสินค้า ได้แก่ ต้นทุนของสินค้าที่ขาย ให้นำมาลงเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีเดียวกับที่มีการขายสินค้านั้น แม้ว่าจะมีการซื้อหรือเกิดภาระที่จะต้องชำระราคาในรอบบัญชีก่อนที่จะมีการขายสินค้านั้นก็ตาม¹⁹

3.1.1 การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า

ขาย²⁰ ตามมาตรา 77/1 (8) ของประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายว่า จาหน่าย จ่ายโอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ รวมไปถึงกรณีอื่น ๆ เช่น สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เป็นต้น

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเป็นไปตามเกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ นำรายได้จากการขายสินค้าที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งรายได้

¹⁵ รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์และคณะ, เจาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, หน้า 11.

¹⁶ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ศาสนวิชากรกฎหมายภาษีอากร, หน้า 488.

¹⁷ เรื่องเดียวกัน

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 585.

¹⁹ รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์และคณะ, เจาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, หน้า 215.

²⁰ กรมสรรพากร, “มาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร”

จากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้แก่ลูกค้า คือ วันที่กิจการส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้า (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4214 ลงวันที่ 18 พฤษภาคม 2549 กค 0811/10975 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2542 และ กค 0811/3490 ลงวันที่ 30 เมษายน 2545)²¹

3.1.2 การรับรู้รายได้จากการขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้ง

1) กรณีการขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้งที่การติดตั้งเป็นเพียงส่วนเล็กน้อย ควรรับรู้รายได้ทางภาษีทั้งจำนวนเมื่อมีการส่งมอบของแล้ว (แม้จะยังไม่ติดตั้ง) โดยคิดค่าสินค้าพร้อมค่าบริการรวมเป็นยอดเดียวกัน ถือเป็นการขายสินค้า (กค 0706/7380 ลงวันที่ 31 ส.ค. 2549)

2) กรณีการขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้งที่มีความซับซ้อนและใช้ระยะเวลานาน เช่น ต้องใช้คนที่มีความรู้ความช านเฉพาะด้านเท่านั้น²²

- ถ้าไม่ได้ระบุค่าติดตั้งแยกต่างหากจากค่าสินค้า ให้รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทาเสร็จ (Percentage of Completion) ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยเอามูลค่าทั้งหมดของสัญญามาพิจารณา

- ถ้าแยกค่าสินค้าและค่าบริการเป็น 2 ฉบับ คือ ค่าสินค้าหนึ่งฉบับและค่าบริการติดตั้งหนึ่งฉบับ หรือค่าสินค้าและค่าบริการอยู่ในฉบับเดียวกันแต่แยกรายการ คือ ค่าสินค้าหนึ่งรายการและค่าบริการติดตั้งอีกหนึ่งรายการ ให้ราคาบริการที่แยกออกจากราคาสินค้าตามส่วนของบริการที่ทาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคานวณเป็นรายได้จากการรับจ้างทาของหรือให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (กค 0706/7380 ลงวันที่ 31 ส.ค. 2549 และ กค 0702/9274 ลงวันที่ 10 พ.ย. 2552)

3.1.3 การรับรู้รายได้จากการให้บริการ

บริการ²³ ตามมาตรา 77/1 (10) ของประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า

การรับรู้รายได้จากการให้บริการเป็นไปตามเกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ น ซายได้จากกรการให้บริการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมค นวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือนารายได้จากการให้บริการตามส่วนของบริการที่ทาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระ

²¹ รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์และ, เจาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, หน้า 183.

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 203

²³ กรมสรรพากร, “มาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร”

ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมา คำนวณเป็นรายได้ในรอบบัญชีนั้น ส่วนวิธีการหาสัดส่วนของบริการที่หา ส าเร็จหากเป็นวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปก็สามารถกระทำ ได้²⁴

1) การให้บริการระยะสั้น (ไม่เกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชี) เช่น การรับจ้างซ่อมแซม เครื่องใช้ไฟฟ้า การตรวจสอบคุณภาพสินค้า เป็นต้น ให้คำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลเมื่อการให้บริการแล้วเสร็จ²⁵

2) การให้บริการตามสัญญาระยะยาว ตามข้อ 3.6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 กำหนดให้ใช้วิธีรับรู้ตามอัตราส่วนของงานที่หาเสร็จ (Percentage of Completion) ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ทั้งนี้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.74/2541 ได้กำหนดว่าในกรณี ที่กิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ให้กิจการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในงวดที่เริ่มให้บริการหรือรับรู้ รายได้ตามจ านวนปีที่ระบุในสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี²⁶

3.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ

ผู้เขียนจะกล่าวถึงหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของ ต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ และประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจาก 2 ประเทศนี้เป็นประเทศที่ พัฒนาแล้วและมีการนามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้เป็นแนวปฏิบัติทาง บัญชีเหมือนกับประเทศไทย อีกทั้งเป็นตัวอย่างของประเทศที่นำหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมาใช้ เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีแนวทางปฏิบัติในการปรับปรุงรายการที่ เกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีให้เป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากร

จากเหตุผลที่กล่าวมานั้น ประเทศสิงคโปร์และประเทศสหรัฐอเมริกา จึงถือเป็นตัวอย่าง การศึกษาที่ดี เพื่อนำมาใช้เป็นแนวคิดและแนวทางปฏิบัติในการพัฒนาหรือปรับปรุงหลักเกณฑ์การ รับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

3.2.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์²⁷

การรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชีของประเทศสิงคโปร์ จะเป็นไปตามมาตรฐานการ รายงานทาง การเงินฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่หากับลูกค้า (FRS 115: Revenue from Contracts with Customers) ซึ่งถูกปรับปรุงจากมาตรฐานฉบับเดิมเพื่อปรับปรุงและแก้ไขแนวทาง

²⁴ รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์และคณะ, เจาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความ เหมือนและความแตกต่าง, หน้า 203.

²⁵ อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์, การบัญชีภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 1, หน้า 2-6.

²⁶ เรื่องเดียวกัน

²⁷ Inland Revenue Authority of Singapore, Tax Treatment Arising from Adoption of FRS 115 or SFRS(I) 15 [Online], 2018. Retrieved from <https://www.iras.gov.sg>

และประเด็นการรับรู้รายได้ต่าง ๆ ให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น และถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป สำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ของมาตรฐานฉบับนี้ คือ ให้กิจการรับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ โดยกิจการรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน (Five-step Model Framework) เช่นเดียวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (IFRS 15) ของประเทศไทย ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2

โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore: IRAS) ได้ออกแนวทางปฏิบัติทางภาษีอากรสำหรับการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 115 (Tax Treatment Arising from Adoption of IFRS 15 or SFRS(I) 15 - Revenue from Contracts with Customers) ออกมา เพื่อให้กิจการใช้เป็นแนวทางในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งแนวทางปฏิบัติดังกล่าวได้ระบุว่าหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 (IFRS 115) ถือเป็นหลักเกณฑ์ที่ยอมรับได้ในการรับรู้รายได้ทางภาษีอากร เนื่องจากพิจารณาแล้วว่าหลักเกณฑ์การรับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 (IFRS 115) นั้นมีความสอดคล้องกับ ‘หลักการสิทธิในการรับรู้รายได้’ (Entitlement to income principle) ในทางภาษีอากร ดังนั้น รายได้ที่กิจการได้รับรู้ในปีควรจะเป็นเงินได้ที่กิจการมีสิทธิรับรู้เพื่อเสียภาษีอากรในปีเช่นกัน เพื่อลดความซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากรและลดภาระของกิจการที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรดังกล่าว

แต่อย่างไรก็ตาม หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ มีข้อยกเว้นที่ไม่ยอมรับตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ทางบัญชี 2 ข้อ ได้แก่

1) กรณีที่มีการจัดเก็บภาษีอากรเป็นกลางเฉพาะตามที่กฎหมายระบุไว้ ตัวอย่างเช่นกำไรของโครงการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้าง จะถูกรับรู้เป็นรายได้เมื่อโครงการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้างเสร็จเรียบร้อยแล้วอย่างมีนัยสำคัญ เช่น ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพชั่วคราวของโครงการได้รับการอนุมัติเมื่อสร้างเสร็จ เป็นต้น โดยหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ทางภาษีอากรดังกล่าวจะไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 (IFRS 115) ซึ่งกิจการจะรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาและรับรู้รายได้ด้วยวิธีตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over Time) โดยอ้างอิงกับระดับความก้าวหน้าของงานที่สำเร็จ (Progress Towards Complete Satisfaction)

2) กรณีที่การบันทึกรายการทางบัญชีมีความแตกต่างจากหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร เช่น สัญญาที่มีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 (FRS 115) กิจการต้องปรับปรุงจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้ด้วยผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลา (Time Value of Money) หากระยะเวลาในการจ่ายชำระที่ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา และการปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้นเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ คือ นานกว่า 1 ปี ดังนั้น ต้องมีการรับรู้ดอกเบี้ยรับ (ในมุมมองของกิจการ) และดอกเบี้ยจ่าย (ในมุมมองของลูกค้า) แยกออกมาจากรายได้จากสัญญาที่หากับลูกค้า แต่ดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าวจะถือเป็นรายได้และรายจ่ายในทางภาษีอากร เพราะทางภาษีอากรมองว่ากิจการไม่ได้รับเงินจากดอกเบี้ยและลูกค้าไม่ได้จ่ายดอกเบี้ยออกไปจริงให้กับกิจการ จึงควรรับรู้รายได้ทั้งหมดตามที่ระบุไว้ในสัญญาที่หากับลูกค้า และต้องปรับปรุงดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่ายออกจากการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 (FRS 115) ให้ทางเลือกแก่กิจการในการปรับปรุงรายการย้อนหลัง 2 วิธี ได้แก่ การปรับย้อนหลังงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ และการปรับย้อนหลังแบบผลกระทบในอดีตให้ปรับกับกำไรสะสมต้นงวดในงบการเงินปีปัจจุบันที่จัดทำภายใต้มาตรฐานใหม่ เช่นเดียวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (IFRS 15) ของประเทศไทยดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ซึ่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ (IRAS) ได้ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับรายการปรับปรุงย้อนหลังที่เกิดจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 (FRS 115) มาปฏิบัติใช้ในปัจจุบันเป็นครั้งแรก โดยกำหนดว่ารายการปรับปรุงย้อนหลังที่เกิดจากการรับรู้รายได้ในอดีตมากเกินไปหรือน้อยเกินไป ไม่ว่ากิจการจะเลือกปรับปรุงรายการย้อนหลังด้วยวิธีใดก็ตามตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ก็ให้นำรายการปรับปรุงย้อนหลังดังกล่าวมารวมคำนวณในกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบันที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 (FRS 115) เป็นครั้งแรกได้เลย เพื่อประหยัดเวลาในการยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมหรือขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เคยชำระไว้ในปีก่อน

3.2.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

การรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาจะเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 606 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่หากับลูกค้า (ASC 606: Revenue from Contracts with Customers) ซึ่งถูกปรับปรุงจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 605 เรื่อง การรับรู้รายได้ (ASC 605: Revenue Recognition) เพื่อปรับปรุงและแก้ไขแนวทางและประเด็นการรับรู้รายได้ต่าง ๆ ให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น ซึ่งถือปฏิบัติกับงบการเงินของบริษัทมหาชนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มหลังวันที่ 15 ธันวาคม 2560 เป็นต้นไป และถือปฏิบัติกับงบการเงินของบริษัทเอกชนทั่วไปสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มหลังวันที่ 15 ธันวาคม 2561 เป็นต้นไป

สำหรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ของมาตรฐานฉบับนี้ คือ ให้กิจการรับรู้รายได้เพื่อแสดงการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าในจำนวนเงินที่สะท้อนถึงสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการนั้น ๆ โดยกิจการรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน (Five-step Model Framework) เช่นเดียวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (IFRS 15) ของประเทศไทยดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2²⁸

ในส่วนหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาจะเป็นไปตาม ‘เกณฑ์คงค้างทางบัญชี’ (Accrual Basis) กล่าวคือ รับรู้รายได้เมื่อกิจการมีสิทธิแน่นอนที่จะได้รับชำระเงินและสามารถระบุจำนวนเงินได้อย่างถูกต้องเหมาะสม (The right to the income becomes fixed and the amount can be determined with reasonable accuracy)²⁹ ต่อมาในเดือนธันวาคม 2560 ประเทศสหรัฐอเมริกามีการออกกฎหมายปฏิรูปภาษี (Tax Cuts and Jobs Act: TCJA) เพื่อแก้ไขกฎหมายภาษีอากร (Internal Revenue Code: IRC) ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 606 (ASC 606) โดยแก้ไขกฎหมายภาษีอากร ข้อ 451 เรื่อง กฎหมายภาษีอากรทั่วไปในการรับรู้เงินได้ (Section 451: The General Tax Rules for Income Inclusion) คือ ให้กิจการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์คงค้าง ซึ่งต้องรับรู้รายได้ไม่ช้าไปกว่าการรับรู้รายได้ตามงบการเงินของกิจการ (A taxpayer that uses the accrual method generally must recognize items of gross income (or portions thereof) for tax purposes no later than they are recognized as revenue on the taxpayer’s applicable financial statements.)³⁰

นอกจากนี้ ในวันที่ 6 กันยายน 2562 กรมสรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service: IRS) และกรมธนารักษ์ของสหรัฐอเมริกา (U.S. Department of the Treasury) ได้เสนอกฎเกณฑ์เพิ่มเติมภายใต้กฎหมายภาษีอากร ข้อ 451 (ข) เพื่ออธิบาย ‘หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ที่เร็วขึ้น’ (Revenue Acceleration Provision) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้

²⁸ BDO United States, **TOPIC 606, REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS – INCOME TAX IMPLICATIONS** [Online], 2017. Retrieved from [https://www.bdo.com/getattachment/Insights/Assurance/Revenue-Recognition/BDO-Knows-Revenue-Recognition-\(2\)/BDO-Knows-Topic-606_IncomeTaxImplications.pdf.aspx](https://www.bdo.com/getattachment/Insights/Assurance/Revenue-Recognition/BDO-Knows-Revenue-Recognition-(2)/BDO-Knows-Topic-606_IncomeTaxImplications.pdf.aspx)

²⁹ Ibid.

³⁰ Crowe, **606 Prompts New Tax Regulations** [Online], 2019. Retrieved from <https://www.financialexecutives.org/FEI-Daily/December-2019/606-Prompts-New-Tax-Regulations.aspx>

ทางภาษีอากรที่อ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 606 (ASC 606)³¹ แต่อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้นที่ทางภาษีอากรไม่ยอมรับหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี³² ตัวอย่างเช่น

1) *ไม่รับรู้รายจ่ายหรือต้นทุนสินค้าและบริการตามหลัก ‘การจับคู่ต้นทุนกับรายได้’ (Matching Concept)* กล่าวคือ ให้รับรู้รายจ่ายเมื่อเกิดขึ้นจริงตามหลักเกณฑ์ภาษีอากรทั่วไป ซึ่งหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีจะรับรู้รายจ่ายโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน ดังนั้น ในทางภาษีอากรกิจการจะรับรู้รายได้เร็วกว่ารายจ่ายหรือต้นทุนสินค้าและบริการ ส่งผลให้กิจการต้องเสียภาษีอากรเร็วขึ้นและเสียภาษีอากรมากกว่าวิธีเดิมในบางกรณี ตัวอย่างเช่น กิจการรับจ้างพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้ลูกค้าโดยใช้ระยะเวลา 2 ปี รายได้ตามสัญญามีจำนวน 1,000,000 บาท และมีต้นทุนสินค้าและบริการจำนวน 500,000 บาท ดังนั้น กิจการจะรับรู้รายได้จำนวน 1,000,000 บาท ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ที่พัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นระยะเวลา 2 ปี ตามหลักมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 606 (ASC 606) ส่วนต้นทุนสินค้าและบริการจำนวน 500,000 บาท จะรับรู้เมื่อมีการส่งมอบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้ลูกค้าในปีที่ 2 ถ้าหากในปีที่ 2 กิจการมีผลขาดทุนทางภาษีอากรและไม่ต้องเสียภาษีอากร กิจการไม่สามารถ ทุนสินค้าและบริการดังกล่าวไปหักกับรายได้ที่รับรู้ไปในปีแรกได้ เป็นต้น ข้อยกเว้นนี้อยู่ในระหว่างการพิจารณาของกรมสรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกา (IRS) และกรมธนารักษ์ของสหรัฐอเมริกาว่าข้อยกเว้นนี้มีความเหมาะสมหรือไม่ เพราะผู้เสียภาษีอากรมองว่าข้อยกเว้นนี้ทำให้เกิดการบิดเบือนของเงินได้ทางภาษีอากร

2) *รายได้ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต* ในทางภาษีอากรจะไม่รับรู้รายได้ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตจนกว่ารายได้นั้นมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเกิดรายการ ในขณะที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 606 (ASC 606) จะรับรู้รายได้ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต และรวมผลตอบแทนผันแปรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตไปในการกำหนดราคาสินค้าและบริการ

3) *รายได้ที่รับรู้ด้วยวิธีการเฉพาะทางบัญชี* เช่น การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่หาเสร็จการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด การรับรู้รายได้ตามราคาตลาด การรับรู้รายได้ของสัญญาให้บริการจ านองการรับรู้รายได้ของสัญญาระยะยาวที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีอากร ข้อ 460 เป็นต้น

³¹ Ibid.

³² Plante Moran, *Revenue recognition: New proposed regulations issued* [Online], 2019. Retrieved from <https://www.plantemoran.com/explore-our-thinking/insight/2019/09/revenue-recognition-new-proposed-regulations-issued>

กฎหมายภาษีอากร ข้อ 451 (ข) ที่ถูกนำมาเสนอนี้จะมีผลบังคับใช้ในหรือหลังวันที่ประกาศลงในเอกสารรัฐบาลกลาง (Federal Register)³³ ซึ่งคาดว่าจะมีการประกาศในปี 2564 ในระหว่างนี้กิจการสามารถเลือกได้ว่าจะใช้กฎหมายภาษีอากรเดิมหรือจะนำกฎหมายภาษีอากรใหม่มาใช้ก่อนวันที่ประกาศก็ได้³⁴

อีกทั้ง กรมสรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกา (IRS) ยังได้ออกแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมอีกหลายฉบับที่เกี่ยวข้องกับประเด็นและขั้นตอนการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีในครั้ง นี้ เพื่อเพิ่มความชัดเจนในการรับรู้รายได้ทางภาษีอากรและอำนวยความสะดวกให้กับกิจการ ได้แก่ แนวทางการรับรู้รายได้ 2018-29 (Revenue Procedure 2018-29) ระบุว่าให้กิจการเปลี่ยนวิธีการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 606 ในเรื่องของการระบุภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา (ขั้นตอนที่ 2) การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติที่รวมอยู่ในสัญญา (ขั้นตอนที่ 4) และการรับรู้รายได้เมื่อ (หรือขณะที่) ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น (ขั้นตอนที่ 5) ได้ทันทีในปีที่มาตรฐานการบัญชี บังคับใช้ เพียงแค่กรอกแบบฟอร์ม 3115 การเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชี (Form 3115, Accounting for Change in Accounting Method) แจ้งต่อกรมสรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกา (IRS) ถ้าหากกิจการเปลี่ยนวิธีการรับรู้รายได้หลังจากนี้จะต้องยื่นเรื่องเพื่อขออนุมัติการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีจากทางกรมสรรพากรแห่งสหรัฐอเมริกา (IRS) ก่อนจึงจะสามารถเปลี่ยนแปลงวิธีการรับรู้รายได้และต้องเสียค่าธรรมเนียมในการยื่นเรื่องเพื่อขออนุมัติการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว³⁵ จากแนวทางการรับรู้รายได้ 2018-29 (Revenue Procedure 2018-29) จะสังเกตได้ว่าในทางภาษีอากรไม่ยอมรับเรื่องระบุสัญญาที่กำกับลูกค้า (ขั้นตอนที่ 1) และการกำหนดราคาของรายการ (ขั้นตอนที่ 3) รวมถึงการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรและองค์ประกอบของการจัดหาเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้³⁶ ดังนั้นกิจการจะมีรายการปรับปรุงในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเรื่องดังกล่าว เพราะหลักเกณฑ์ตามกฎหมายภาษีอากรจะรับรู้รายได้เมื่อสามารถระบุ จำนวนเงินได้แน่นอน

³³ Federal Register เป็นเอกสารรัฐบาลกลางที่ตีพิมพ์เผยแพร่ร่างระเบียบข้อบังคับของหน่วยงานของรัฐบาล และฉบับสมบูรณ์ที่เรียกว่า final rule ซึ่งฉบับสมบูรณ์จะนำไปปรับ เป็น Code of Federal Regulation ต่อไป

³⁴ Ibid.

³⁵ Crowe, **606 Prompts New Tax Regulations**. Retrieved from <https://www.financialexecutives.org/FEI-Daily/December-2019/606-Prompts-New-Tax-Regulations.aspx>

³⁶ Grant Thornton, **IRS releases procedures for ASC606 revenue recognition**. [Online], 2018. Retrieved from <https://www.grantthornton.com/library/alerts/tax/2018/Flash/IRS-releases-procedures-ASC-606-revenue-recognition.aspx>

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 606 (ASC 606) ให้ทางเลือกแก่กิจการในการปรับปรุงรายการย้อนหลัง 2 วิธี ได้แก่ การปรับย้อนหลังงบการเงินที่น มาเปรียบเทียบ และการปรับย้อนหลังแบบผลกระทบในอดีตให้ปรับกับกาไรสะสมต้นงวดในงบการเงินปีปัจจุบันที่จัดทำภายใต้มาตรฐานใหม่ เช่นเดียวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (IFRS 15) ของประเทศไทย ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 โดยแนวทางการรับรู้รายได้ 2018-29 (Revenue Procedure 2018-29) ได้ให้แนวทางปฏิบัติสำหรับรายการปรับปรุงย้อนหลังที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีไว้ 2 วิธี³⁷ ได้แก่ ให้กิจการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชีเฉพาะสัญญาใหม่เท่านั้น ส่วนสัญญาเดิมที่มีอยู่แล้วให้กิจการใช้วิธีเดิม (Cut-off or Prospective Basis) และให้กิจการปรับปรุงผลกระทบสะสมกับยอดคงเหลือต้นงวดในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชี (Cumulative Catch-up Adjustment) ถ้าหากการปรับปรุงผลกระทบสะสมดังกล่าวทำให้เงินได้ทางภาษีอากรเพิ่มขึ้น กิจการต้องเฉลี่ยรับรู้เงินได้ทางภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นตลอดระยะเวลา 4 ปี แต่ถ้าการปรับปรุงผลกระทบสะสมดังกล่าวทำให้เงินได้ทางภาษีอากรลดลง ให้กิจการรับรู้เงินได้ทางภาษีอากรที่ลดลงทั้งจำนวนในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการทางบัญชี³⁸

3.3 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีและตามประมวลรัษฎากรของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ข้างต้น ประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีอื่นที่เกี่ยวข้องนั้น มีข้อกำหนดบางประการเกี่ยวกับการคำนวณหาภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้จำเป็นต้องมีการปรับปรุงกาไรสุทธิตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินให้เป็นไปตาม ก ไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้เขียนจึงแสดงการเปรียบเทียบหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีและตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อแสดงความเหมือนและความแตกต่างระหว่าง 2 หลักเกณฑ์ดังกล่าว โดยการเปรียบเทียบกับหลักการบัญชีในที่นี่ ผู้เขียนจะเปรียบเทียบทั้งหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ และหลักเกณฑ์การ

³⁷ Kathleen Meade, IRS issues procedures for implementing accounting method changes related to ASC Topic 606. [Online], 2018. Retrieved from <https://www.thetaxadviser.com/issues/2018/oct/irs-procedures-implementing-accounting-method-changes-asc-606.html>

³⁸ BDO United States, TOPIC 606, REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS – INCOME TAX IMPLICATIONS. [Online], 2017. Retrieved from [https://www.bdo.com/getattachment/Insights/Assurance/Revenue-Recognition/BDO-Knows-Revenue-Recognition-\(2\)/BDO-Knows-Topic-606_IncomeTaxImplications.pdf.aspx](https://www.bdo.com/getattachment/Insights/Assurance/Revenue-Recognition/BDO-Knows-Revenue-Recognition-(2)/BDO-Knows-Topic-606_IncomeTaxImplications.pdf.aspx)

รับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่หากับลูกค้า เพื่อแสดงให้เห็นว่าการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ส่งผลให้เกิดความแตกต่างกับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรหรือไม่อย่างไร

3.3.1 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และตามประมวลรัษฎากร

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ ถือเป็นปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2561 ส่วนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่หากับลูกค้า ถือเป็นปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 โดยรายละเอียดการเปรียบเทียบหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และตามประมวลรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ มีดังนี้

ตารางที่ 1: การเปรียบเทียบหลักการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรและตามหลักการบัญชี

เรื่อง	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18	ประมวลรัษฎากร
เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย	เกณฑ์คงค้าง โดยพิจารณาตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน (Five-step Model Framework)	เกณฑ์คงค้าง	เกณฑ์สิทธิ
รายได้จากการขายสินค้า	<p>รับรู้รายได้เมื่อกิจการได้โอนอำนาจควบคุมในสินค้าให้แก่ลูกค้า (Point in time) เมื่อมีข้อบ่งชี้ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับลูกค้า หรือ - กิจการได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้า หรือ - ลูกค้าได้ยอมรับสินค้าแล้ว หรือ - กิจการมีสิทธิในปัจจุบันที่จะได้รับการชำระเงินค่าสินค้า หรือ - ลูกค้ามีกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายในสินค้า <p>รายได้จากการขายแสดงตามมูลค่าที่ได้รับหรือคาดว่าจะได้รับสำหรับสินค้าที่ได้ส่งมอบ ซึ่งสามารถกำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนหรือเป็นจำนวนที่ไม่แน่นอน และต้องรวมผลของสิ่งตอบแทนอื่น (ถ้ามี) ในราคาขายด้วย ได้แก่</p>	<p>รับรู้รายได้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อ³⁹ ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับลูกค้า 2) กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม 3) กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ 4) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น และ 5) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ 	<p>รับรู้รายได้เมื่อ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้แก่ลูกค้า คือ วันที่กิจการส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้า 2) มีความแน่นอนที่กิจการมีสิทธิจะได้รับชำระ และต้องเป็นจำนวนที่แน่นอน

³⁹ อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์, การบัญชีภาษีอากร ชั้นสูง, หน้า 2-2.

เรื่อง	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18	ประมวลรัษฎากร
รายได้จากการขายสินค้า	<ul style="list-style-type: none"> - สิ่งตอบแทนผันแปร - องค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสําคัญ - สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด - สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า 		
รายได้จากการให้บริการ	<p>รับรู้รายได้มี 2 กรณี ได้แก่</p> <p>กรณีที่ 1 <u>รับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)</u> คือ <u>รับรู้รายได้เมื่อกิจการให้บริการเสร็จสิ้น</u></p> <p>กรณีที่ 2 <u>รับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time)</u> คือ <u>รับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาให้บริการโดยกิจการต้องวัดระดับความก้าวหน้า (Progress Towards Complete Satisfaction)</u> ซึ่งมี 2 วิธี ได้แก่</p> <p>วิธีที่ 1 <u>วิธีปัจจัยนำเข้า</u> เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้น จำนวนชั่วโมงแรงงานที่ใช้ ทรัพยากรที่ใช้</p> <p>วิธีที่ 2 <u>วิธีผลผลิต</u> เช่น การสำรวจโดยวิศวกร ผลผลิตที่ได้</p>	<p>รับรู้รายได้เมื่อให้บริการแล้ว โดยพิจารณาถึง <u>ขั้นความสำเร็จของรายการ (Percentage of Completion)</u> ณ <u>วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน</u> เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้⁴⁰</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) กิจการสามารถวัดมูลค่าของงานจนรายได้ <u>อย่างน่าเชื่อถือ</u> 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับ <u>ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น</u> 3) กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการ <u>ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ</u> 4) กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้น <u>หรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการนั้นได้</u> 	<p>รับรู้รายได้เมื่อ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) รายได้จากการให้บริการที่เกิดขึ้นหรือการให้บริการตามส่วนของบริการที่ทำใน <u>รอบระยะเวลาบัญชีใด</u> มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วน <u>วิธีการหาสัดส่วนของบริการที่ทาสําเร็จ (Percentage of Completion)</u> หากเป็น <u>วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปก็สามารถทำได้</u> 2) มีความแน่นอนที่กิจการมีสิทธิจะได้รับ <u>ชําระและต้องเป็นจำนวนที่แน่นอน</u>

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-3.

เรื่อง	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18	ประมวลระงษฎการ
รายได้จากการให้บริการ	รายได้จากการให้บริการแสดงตามมูลค่าที่ได้รับหรือคาดว่าจะได้รับ ซึ่งสามารถกำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนหรือเป็นจำนวนที่ไม่แน่นอน และต้องรวมผลของสิ่งตอบแทนอื่น (ถ้ามี) ดังที่กล่าวข้างต้นในค่าบริการเช่นกัน	<p>อย่างน่าเชื่อถือ</p> <p>โดยขึ้นความสำเร็จของรายการ มี 3 วิธี⁴¹ ได้แก่</p> <p>วิธีที่ 1 คำนวณสัดส่วนของรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงเทียบกับประมาณการรายจ่ายทั้งสิ้นของโครงการแล้วนาเปอร์เซ็นต์ดังกล่าวมาคำนวณรับรู้รายได้ตามสัญญาสัดส่วนเดียวกัน</p> <p>วิธีที่ 2 คำนวณผลสำเร็จของงานโดยการประมาณการของวิศวกร</p> <p>วิธีที่ 3 เป็นวิธีผสมระหว่างวิธีที่ 1 และวิธีที่ 2 ข้างต้น</p>	
รายได้จากการขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้ง	กิจการต้องพิจารณาว่ามีภาระที่ต้องปฏิบัติเป็นจนวนหนึ่งภาระหรือสองภาระ ขึ้นอยู่กับว่าสินค้าหรือบริการที่ส่งมอบนั้นมีความแตกต่างกัน (distinct) หรือไม่ กล่าวคือ จะพิจารณาว่ามีสองภาระที่ต้องปฏิบัติ หากไม่มีการให้บริการที่มีนัยสำคัญในการรวมสินค้าหรือบริการเข้าด้วยกัน ไม่มีการเปลี่ยนแปลงหรือปรับแต่งอย่างมีนัยสำคัญ และไม่มีการพึ่งพากันหรือ	<p>1) กรณีการขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้งที่เป็นกระบวนการที่ง่าย ให้รับรู้รายได้เมื่อลูกค้ายอมรับสินค้า⁴²</p> <p>2) กรณีการขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้งที่มีความซับซ้อนและใช้ระยะเวลาาน ให้รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทาสริจ (Percentage of Completion) ตามที่กล่าวข้างต้น และกิจการ</p>	<p>1) กรณีการขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้งที่การติดตั้งเป็นเพียงส่วนเล็กน้อยควรรับรู้รายได้ทางภาษีทั้งจนวนเมื่อมีการส่งมอบของแล้ว</p> <p>2) กรณีการขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้งที่มีความซับซ้อนและใช้ระยะเวลาาน ถ้าไม่ได้ระบุค่าติดตั้งแยกต่างหากจากค่าสินค้า</p>

⁴¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-7.

⁴² รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์และคณะ, เงาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, หน้า 203.

เรื่อง	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18	ประมวลระงษฎการ
<p>รายได้จาก การขายสินค้าพร้อม บริการติดตั้ง</p>	<p>เกี่ยวของกันอย่างมาก</p> <p>รายได้จากการขายสินค้าและบริการติดตั้งจะแสดงตามมูลค่าที่ได้รับหรือคาดว่าจะได้รับ ซึ่งสามารถกำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนหรือเป็นจำนวนที่ไม่แน่นอน และต้องรวมผลของสิ่งตอบแทนอื่น (ถ้ามี) ตามที่กล่าวข้างต้น</p> <p>นอกจากนี้ กิจการจะต้องปันส่วนรายได้จากการขายสินค้าและบริการติดตั้ง ให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ โดยอ้างอิงจากราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Price) คือ ราคาของสินค้าหรือบริการที่กิจการขายแยกต่างหากจากกันให้กับลูกค้าโดยทั่วไป</p> <p>สุดท้ายให้พิจารณาว่าแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติจะรับรู้รายได้อย่างไรระหว่าง</p> <ul style="list-style-type: none"> - การรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) คือ รับรู้รายได้เมื่อกิจการได้โอนอำนาจควบคุมในสินค้าหรือให้บริการเสร็จสิ้น หรือ/และ - การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) คือ รับรู้รายได้ตลอดเวลาที่ให้บริการโดยวัดระดับความก้าวหน้า (Progress Towards Complete Satisfaction) ตามที่กล่าวข้างต้น 	<p>ต้องสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่าง น่าเชื่อถือ</p>	<p>ให้รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทาสเสร็จ (Percentage of Completion) ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยเอามูลค่าทั้งหมดของสัญญามาพิจารณา</p> <p>ทั้งนี้ ต้องมีความแน่นอนที่กิจการมีสิทธิจะได้รับและต้องเป็นจำนวนที่แน่นอน</p>

เรื่อง	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18	ประมวลรัษฎากร
รายการจ่ายจากการขายสินค้าและให้บริการ	รับรู้รายจ่ายเมื่อ 1) รายการจ่ายมีความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่า “การจับคู่ต้นทุนกับรายได้” ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการเดียวกัน 2) ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ <u>วัตถุประสงค์ที่ลดลงนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ</u>	รับรู้รายจ่ายเมื่อ⁴³ 1) รายการจ่ายมีความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่า “การจับคู่ต้นทุนกับรายได้” ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการเดียวกัน 2) ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และ <u>วัตถุประสงค์ที่ลดลงนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ</u>	รับรู้รายจ่ายเมื่อ 1) รายการจ่ายมีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ ถ้ารายการได้ลงในรอบบัญชีใดแล้วให้ขายจ่ายนั้นลงในรอบบัญชีเดียวกันไม่ว่ารายการนั้นจะเกิดขึ้นโดยถึงกำหนดหรือได้ชำระเมื่อใด 2) มีความแน่นอนที่กิจการมีหน้าที่ต้องจ่ายและต้องเป็น <u>จำนวนที่แน่นอน</u>
อื่น ๆ : เรื่องความระมัดระวัง⁴⁴	ให้แสดงความไม่แน่นอนอันหลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์ต่าง ๆ เช่น การประมาณการหนี้สิน สารองค่าเสียหายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญา ค่าเผื่อการด้อยค่า รวมทั้ง เรื่องการกำหนดราคาของรายการ (ขั้นตอนที่ 3) ได้แก่ สิ่งตอบแทนผันแปร องค์ประกอบ การจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด และสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้ลูกค้า โดยการเปิดเผยผลกระทบและหลักความระมัดระวังที่ใช้ในการรับรู้รายได้และรายจ่าย	ให้แสดงความไม่แน่นอนอันหลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์ต่าง ๆ เช่น การประมาณการหนี้สิน สารองค่าเสียหายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญา ค่าเผื่อการด้อยค่า เป็นต้น โดยการเปิดเผยผลกระทบและหลักความระมัดระวังที่ใช้ในการรับรู้รายได้และรายจ่าย	มิให้નાผลกระทบความไม่แน่นอนอันหลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์ต่าง ๆ และหลักความระมัดระวังมาใช้เป็นข้อพิจารณาในการรับรู้รายได้และรายจ่าย เช่น การประมาณรายได้หรือรายจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น สิ่งตอบแทนผันแปร องค์ประกอบ การจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้ลูกค้า เป็นต้น

⁴³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 215.

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 29.

3.3.2 เปรียบเทียบกรณีศึกษาการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และตามประมวลรัษฎากร

จากหลักเกณฑ์ที่กล่าวข้างต้น ผู้เขียนจะขออธิบายการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามตัวอย่างที่กล่าวในบทที่ 2 ตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร ดังนี้

3.3.2.1 การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อ 2.2.4 กิจการต้องใช้หลักการ 5 ขั้นตอนในการรับรู้รายได้ที่กิจการได้จากสัญญาว่าจ้างทำโครงการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร กล่าวคือ ผลตอบแทนจากธนาคารในรูปแบบของการจัดสรรรายได้ในแต่ละเดือนตามสัดส่วนที่กำหนดในสัญญาระหว่างธนาคารดังกล่าวกับกิจการ ซึ่งกิจการจะได้รับผลตอบแทนดังกล่าวจากธนาคารทุกเดือนจนกว่าจะหมดอายุสัญญา 7 ปี ซึ่งการรับรู้รายได้จากผลตอบแทนนั้นสามารถพิจารณาตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาได้ 2 ภาระ คือ การจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) และการให้บริการดูแล รุ้รักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) โดยมูลค่าในการรับรู้รายได้จะมาจากการประมาณการผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับจากธนาคารตลอดระยะเวลา 7 ปี และประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร ซึ่งมีมูลค่าทั้งหมดประมาณ 7,000,000 บาท แล้วนำมาคูณค่าที่ได้มาบางส่วนโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Prices) ของสินค้าและบริการ ดังนี้

1) การจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) รับรู้รายได้ด้วยวิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) ด้วยจำนวนทั้งหมด 5,600,000 บาท เปรียบเสมือนเป็นการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า โดยดูเรื่องการโอนอานาจควบคุมในสินค้าให้แก่ลูกค้า กล่าวคือ เมื่อกิจการได้ส่งมอบการครอบครองทางกายภาพของสินทรัพย์ กล่าวคือ ระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร ซึ่งถือเป็นหนึ่งในข้อบ่งชี้ของการโอนอานาจการควบคุม

ต้นทุนการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) เช่น ค่าฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ค่าแรงงาน เป็นต้น จะถูกรับรู้เป็นต้นทุนขายสินค้าและบริการพร้อมกับการรับรู้รายได้

เมื่อธนาคารได้รับมอบระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ซึ่งเป็นไปตามหลักการจับคู่ต้นทุนกับรายได้ (Matching Concept)

2) การให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) รับรู้รายได้ด้วยวิธีการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ที่ให้บริการ เนื่องจากเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตลอดอายุของสัญญา โดยพิจารณาถึงขั้นความสำเร็จของงานตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญา ดังนั้น กิจการจะรับรู้รายได้จากการให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศตลอดระยะเวลา 7 ปี เป็นจำนวน 1,400,000 บาท โดยกิจการจะเฉลี่ยรับรู้รายได้ดังกล่าวปีละ 200,000 บาท

ต้นทุนการให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) เช่น ค่าอุปกรณ์ ค่าแรงงาน เป็นต้น จะถูกรับรู้เป็นต้นทุนการให้บริการตลอดระยะเวลาของสัญญาตามการรับรู้รายได้จากการให้บริการตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่นกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักการจับคู่ต้นทุนกับรายได้ (Matching Concept)

3.3.2.2 การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18

รายได้ที่กิจการได้จากสัญญาว่าจ้างทำโครงการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร กล่าวคือ ผลตอบแทนจากธนาคารในรูปแบบของการจัดสรรรายได้ในแต่ละเดือนตามสัดส่วนที่กำหนดในสัญญาระหว่างธนาคารดังกล่าวกับกิจการ ซึ่งกิจการจะได้รับผลตอบแทนดังกล่าวจากธนาคารทุกเดือนจนกว่าจะหมดอายุสัญญา 7 ปี ถือว่าเป็นรายได้จากการให้บริการ ซึ่งกิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ตลอดระยะเวลาสัญญา 7 ปี โดยรับรู้รายได้ในแต่ละเดือนตามผลตอบแทนที่เกิดขึ้นจริงที่ธนาคารจัดสรรรายได้มาให้ในแต่ละเดือนตาม ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis)

รายได้ดังกล่าวกิจการไม่ได้พิจารณาว่าเป็นรายได้จากการขายสินค้า เนื่องจากกิจการไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ให้กับธนาคาร ซึ่งแตกต่างจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ที่พิจารณาว่าการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) จะรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) ซึ่งเปรียบเสมือนเป็นการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า โดยดูเรื่องการโอนอำนาจควบคุมในสินค้าให้แก่ลูกค้า ซึ่งในกรณีนี้คือเมื่อกิจการได้ส่งมอบการครอบครองระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร ถึงแม้ว่ากิจการจะไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ให้กับธนาคาร ซึ่งเป็นหลักพิจารณาในการรับรู้รายได้จากขายสินค้าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18

ส่วนของต้นทุนการให้บริการ ได้แก่ ค่าฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด จะถูกพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์ของกิจการและมีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ ซึ่งมีระยะเวลา 7 ปี ส่วนค่าแรงงาน ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา และต้นทุนการให้บริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง จะถูกรับรู้เป็นต้นทุนการให้บริการตามที่เกิดขึ้นจริงตลอดระยะเวลาสัญญา 7 ปี ตามการรับรู้รายได้จากการให้บริการตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่นกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักการจับคู่ต้นทุนกับรายได้ (Matching Concept)

3.3.2.3 การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร

รายได้ที่กิจการได้จากสัญญาว่าจ้างทำโครงการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร กล่าวคือ ผลตอบแทนจากธนาคารในรูปแบบของการจัดสรรรายได้ในแต่ละเดือนตามสัดส่วนที่กำหนดในสัญญาระหว่างธนาคารดังกล่าวกับกิจการ ซึ่งกิจการจะได้รับผลตอบแทนดังกล่าวจากธนาคารทุกเดือนจนกว่าจะหมดอายุสัญญา 7 ปี ถือว่าเป็นรายได้จากการให้บริการ ซึ่งกิจการจะรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ตลอดระยะเวลาสัญญา 7 ปี โดยรับรู้รายได้ในแต่ละเดือนตามผลตอบแทนที่เกิดขึ้นจริงที่ธนาคารจัดสรรรายได้มาให้ในแต่ละเดือนตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 แต่ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

ในขณะเดียวกัน รายได้ดังกล่าวจะไม่ถือเป็นรายได้จากการขายสินค้า เนื่องจากกิจการไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ให้กับธนาคาร ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 แต่ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ที่พิจารณาว่าการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) จะรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) ซึ่งเปรียบเสมือนเป็นการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า โดยดูเรื่องการโอนอานจควบคุมในสินค้าให้แก่ลูกค้า ซึ่งในกรณีนี้ คือ เมื่อกิจการได้ส่งมอบการครอบครองระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร ถึงแม้ว่ากิจการจะไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ให้กับธนาคาร ซึ่งเป็นหลักพิจารณาในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร

ส่วนของต้นทุนการให้บริการ ได้แก่ ค่าฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด จะถูกพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์ของกิจการและมีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ ซึ่งมีระยะเวลา 7 ปี ส่วนค่าแรงงาน ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา และต้นทุนการให้บริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง จะถูกรับรู้เป็นต้นทุนการให้บริการตามที่เกิดขึ้นจริงตลอดระยะเวลาสัญญา 7 ปี ตามการรับรู้รายได้จากการให้บริการตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่นกัน

กล่าวคือมีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 แต่ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

กล่าวโดยสรุป การรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรนั้น มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายของหลักการบัญชีเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 แต่ไม่มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายของหลักการบัญชีใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ดังนั้น เมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 มีผลบังคับใช้กับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ส่งผลให้กิจการที่ประกอบธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศต้องมีรายการปรับปรุงกาไรสุทธิตามหลักการบัญชีเพื่อให้ได้กาไรสุทธิทางภาษีอากรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เช่นกัน

ตารางที่ 2: แสดงการคำนวณเปรียบเทียบการรับรู้รายได้ตามประมวลรัษฎากรและตามหลักการบัญชี

หน่วย: ล้านบาท

	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3	ปีที่ 4	ปีที่ 5	ปีที่ 6	ปีที่ 7	รวม
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15								
1) การจัดหาระบบ ATM	5.6	-	-	-	-	-	-	5.6
2) การให้บริการดูแล บำรุงรักษาระบบ	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>1.4</u>
รวม	<u>5.8</u>	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>0.2</u>	<u>7.0</u>
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และ ประมวลรัษฎากร รายได้จากการให้บริการ (จ านวนเงินที่ได้รับจริง ตาม ใบแจ้งหนี้)								
	1.5	0.5	1.0	0.9	1.3	1.0	0.8	7.0

บทที่ 4

ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาสินค้าและบริการ ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามประมวลรัษฎากร เมื่อมี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

ตามที่กล่าวมาในบทที่ 2 และบทที่ 3 จะสังเกตได้ว่าหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรจะมีความแตกต่างจากหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีเดิมนั้น คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ในบางเรื่อง ต่อมามีการนำหลักการบัญชีใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่กำกับลูกค้า มาถือปฏิบัติแทนหลักการบัญชีเดิมนั้นสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ซึ่งส่งผลกระทบต่อวิธีการรับรู้รายได้และรายจ่ายของหลายธุรกิจ หนึ่งในธุรกิจที่ได้รับผลกระทบ ได้แก่ ธุรกิจจัดหาสินค้าและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 มาถือปฏิบัติ จึงส่งผลให้หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร และหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายหลักการบัญชี มีความแตกต่างกันมากขึ้นและส่งผลให้เกิดปัญหาในด้านต่าง ๆ ซึ่งงานวิจัยฉบับนี้สามารถวิเคราะห์ปัญหาได้ดังต่อไปนี้

4.1 ปัญหาความไม่ชัดเจน

หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ทำให้เกิดปัญหาความไม่ชัดเจนของการรับรู้รายได้และรายจ่ายตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามมาตรา 65 ของประมวลรัษฎากรว่าธุรกิจจัดหาสินค้าและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศสามารถรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากร โดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับ ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) ตามหลักการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ได้หรือไม่

ในอดีตการคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดเกณฑ์ไว้ให้ชัดเจน และเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่าสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปนั่นเอง โดยเฉพาะการคำนวณรายได้และรายจ่ายตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ เพราะตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเกณฑ์สิทธิหลายประการ เช่น การยอมรับการมีลูกหนี้ เจ้าหนี้ โดยการกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญ การตีราคาเงินตราต่างประเทศหรือหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ การตีราคาสินค้าคงเหลือ การคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน หลักความสัมพันธ์ของรายจ่าย

กับรายได้ เป็นต้น ต่อมานับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2528 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 65 กำหนดเกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่ายในทางภาษีอากรว่า ต้องใช้ ‘เกณฑ์สิทธิ’ เสมอ เว้นแต่ในกรณีจำเป็นกิจการอาจจะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายก็ได้ แต่เพื่ออำนวยความสะดวกแก่กิจการในการที่จะขออนุมัติใช้เกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่น กรมสรรพากรจึงได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.ท.1/2528 อนุญาตให้บางกิจการใช้เกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์อื่นใดที่ไม่ใช่เกณฑ์สิทธิแต่ต้องปฏิบัติตามเกณฑ์ดังกล่าวโดยสม่ำเสมอ⁴⁵

ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่า ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากรก็คือ ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual basis) ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป^{46, 47} กล่าวคือ การใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรเพื่อคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรส่วนใหญ่จะสอดคล้องกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพียงแต่ในทางภาษีอากรจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้เป็นพิเศษ⁴⁸ จึงต้องมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายทางบัญชีเพื่อให้ได้กำไรสุทธิทางภาษีอากรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีและหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรมีความแตกต่างกันในรายละเอียด ดังนี้

- วัตถุประสงค์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ทางบัญชี เพื่อจัดทางบการเงินให้ทราบถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ โดยใช้วิธีประมวลผลตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (General Accepted Accounting Principles: GAAP) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Standards: FRS) โดยใช้สมมติฐานต่าง ๆ ได้แก่ ตัวแทนอันเที่ยงธรรม หลักความครบถ้วน หลักความระมัดระวัง หลักความเป็นกลาง หลักความครบถ้วน หลักความมีสาระสำคัญ และหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over form)⁴⁹ เป็นต้น งบการเงินดังกล่าวจึงใช้ประโยชน์ต่อกิจการและผู้บริหารของ

⁴⁵ กองวิชาการฝ่ายฝึกอบรมสัมมนา, ภาษีเงินได้นิติบุคคล: การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี ปัญหาการรับรู้รายได้รายจ่ายทางบัญชี, 1 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ส นักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, หน้า 42.

⁴⁶ รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์และคณะ, เจาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, หน้า 11.

⁴⁷ อมรศักดิ์ พงศ์พิศุตม์, การบัญชีภาษีอากร ขั้นสูง, หน้า 2-18.

⁴⁸ กองวิชาการฝ่ายฝึกอบรมสัมมนา, ภาษีเงินได้นิติบุคคล: การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี ปัญหาการรับรู้รายได้รายจ่ายทางบัญชี, หน้า 41.

⁴⁹ สมเดช โรจน์ศรีเสถียร, รายได้จากสัญญาที่กำกับลูกค้า มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 กับผลกระทบในการเสียภาษีอากร, 1 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ส นักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, 2562), หน้า 45.

กิจการ เพื่อใช้ในการบริหารงานและใช้ประกอบการวางแผนธุรกิจ เช่น ใช้ในการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินเพื่อดูสภาพคล่อง อัตราหมุนเวียนของสินค้า อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน การทำกำไรของกิจการ เป็นต้น รวมตลอดถึงใช้ประโยชน์โดยผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอกที่สนใจ เช่น การตัดสินใจขายหรือถือเงินลงทุนในกิจการ ความสามารถในการชำระหนี้ เป็นต้น ซึ่งมีข้อสังเกตว่าแนวคิดและมาตรฐานการรายงานทางการเงินทุกฉบับ (สำหรับ PAEs) มีจุดประสงค์ที่จะบังคับใช้กับวิสาหกิจขนาดใหญ่หรือบริษัทมหาชน ซึ่งมีผู้ถือหุ้นหรือผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวข้องจำนวนมาก จึงจำเป็นต้องวางหลักเกณฑ์อย่างรัดกุมโปร่งใส และมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างถูกต้องครบถ้วนในสาระสำคัญ รวมตลอดถึงสมมติฐานต่าง ๆ ที่เลือกมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน จะได้ไม่เกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อนไปจากสถานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการ⁵⁰

ดังนั้น ในต่างประเทศจึงมีกฎหมายบังคับให้เฉพาะวิสาหกิจขนาดใหญ่หรือบริษัทมหาชน จากัดเท่านั้น ที่มีหน้าที่ต้องจัดทำงบการเงินและยื่นต่อทางราชการ สำหรับกรณีประเทศไทยได้กำหนดให้กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) เช่น บริษัทมหาชนจำกัด บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลทรัพย์สินของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทหลักทรัพย์ เป็นต้น ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRS) ซึ่งอ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) ส่วนกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชี และยื่นงบการเงินต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์⁵¹

- *วัตถุประสงค์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ประมวลรัษฎากร* เพื่อการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากบทบัญญัติรวมทั้งระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ ของประมวลรัษฎากรเป็นเครื่องมือของรัฐในการอำนวยความสะดวกหรือเก็บเงินภาษีอากรเพื่อนำมาใช้ทางบูรณประเทศ รวมถึงเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ กระตุ้นเศรษฐกิจ และลดช่องว่างทางสังคมได้อีกด้วย⁵²

ความแตกต่างระหว่างความหมายของ ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามมาตรา 65 ของประมวลรัษฎากร กับ ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จึงเป็นประเด็นปัญหาใหญ่ที่สุดใน การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 65 เขียนไว้ไม่ชัดเจน และไม่ระบุความหมายของคำว่า ‘เกณฑ์สิทธิ’ ไว้ จึงมักเกิดการตีความเบี่ยงเบนไป

⁵⁰ อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, การบัญชีภาษีอากร ขั้นสูง, หน้า 1-2.

⁵¹ เรื่องเดียวกัน

⁵² รศ. ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์และคณะ, เจาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง, หน้า 14.

จากเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร⁵³ และกรมสรรพากรก็ไม่ได้ให้ความหมายหรือนิยามพิเศษใด ๆ สหรับเกณฑ์สิทธิ นอกจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 และ ท.ป.228/2557 ซึ่งยอมรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชีเพียงบางส่วน บางกรณี หรือบางธุรกรรม เท่านั้น จึงเกิดประเด็นปัญหาว่าธุรกรรม รวมตลอดถึงรายได้ของธุรกิจประเภทอื่นหรือรายได้อื่น ๆ ที่นอกเหนือจากที่ก หนดไว้ในค ำสั่งกรมสรรพากรข้างต้น กิจการจะถือว่าเกณฑ์สิทธิเกิดขึ้น ณ จุดใด ทำให้เกิดความสับสน ความไม่ชัดเจน และความยากต่อการปฏิบัติในการค านวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร

ในช่วงปี 2548 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีฯ (ส.บช.) โดยคณะกรรมการบัญชีภาษีอากร ได้ร่วมกับคณะท างานของกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาและปรับปรุงค ำสั่งท.ป.1/2558 โดยได้ตกลงยุดี ให้แก้ไขกฎหมายโดยระบุให้ชัดเจนว่าให้กิจการว่าให้กิจการคานวณรายได้เพื่อการรัษฎากรโดยใช้ ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) ตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี แต่ท้ายที่สุดก็มิได้มีการแก้ไขตามแนวทางที่ตกลงกันไว้ดังกล่าว ทำให้ความหมายของ ‘เกณฑ์สิทธิ’ ก็ยังคงคลุมเครือต่อไป โดยกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งที่ ท.ป.1/2549 เพื่อปรับปรุงคำสั่ง ท.ป.1/2558 กำหนดให้ 11 ธุรกรรม สามารถเลือกวิธีค านวณรายได้และรายจ่ายเป็นกรณีพิเศษ ซึ่งแนวปฏิบัติดังกล่าวในหลายกรณีมีความแตกต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งเข้าใจว่ากรมสรรพากรคงเกรงว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRS) จะเป็นช่องโหว่ให้หลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งเป็นความเข้าใจที่คลาดเคลื่อน เพราะความแตกต่างจากหลักการบัญชีเป็นเพียงการรับรู้รายได้เหลือมรอบระยะเวลาจากหลักการบัญชีเท่านั้น จึงถือเป็นความแตกต่างชั่วคราว กล่าวคือ ผลรวมของกำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิทางภาษีอากรในช่วง 3 ถึง 10 ปี มิได้มียอดแตกต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญ จึงไม่มีผลต่อยอดการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรในภาพรวมในระยะยาวแต่อย่างใด⁵⁴ เว้นแต่กรณีของความแตกต่างถาวร เช่น ค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี ของประมวลรัษฎากร รายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องน ามาคานวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ค่าปรับทางภาษีอากร เป็นต้น⁵⁵

ผลจากการที่กรมสรรพากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ นิยาม และความหมายของ ‘เกณฑ์สิทธิ’ ให้ชัดเจน ส่งผลให้ประมวลรัษฎากรขาดหลักการในการคานวณรายได้ที่ชัดเจนและเป็นบรรทัดฐานสากล ทำให้เกิดปัญหาตีความหรือวินิจฉัยกรณีการรับรู้รายได้ของแต่ละกิจการและแต่ละกรณีไปต่าง ๆ

⁵³ อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, การบัญชีภาษีอากร ชั้นสูง, หน้า 18.

⁵⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 18

⁵⁵ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้, [ออนไลน์]. 14 กุมภาพันธ์ 2561. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th/upload/9414/BvppFfUwM4.pdf>

โดยมุ่งที่ผลการจัดเก็บเม็ดเงินภาษีเป็นสำคัญ จึงทำให้เกิดคำถามและประเด็นต่าง ๆ ตามมามากมาย รวมถึงในแต่ละจุดย่อย ๆ ของการคำนวณรายได้และรายจ่าย⁵⁶

แต่อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้รายได้และต้นทุนในส่วนของการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ตั้งแต่ปีแรกที่กิจการได้ส่งมอบระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร ทั้งที่กิจการยังไม่ได้รับเงินจากธนาคาร ถ้าหากหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามประมวลรัษฎากร เป็นไปตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตาม ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 จะส่งผลให้กิจการต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตั้งแต่ปีแรกที่กิจการยังไม่ได้รับเงินจากธนาคาร ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีอากร อีกทั้ง ทำให้เกิดความไม่สอดคล้องในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในมุมมองของกิจการ ผู้ขายสินค้าและบริการ และในมุมมองธนาคารผู้ซื้อสินค้าและบริการ กล่าวคือ กิจการจะรับรู้รายได้และต้นทุนในส่วนของการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ตั้งแต่ปีแรกที่กิจการได้ส่งมอบระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร ในขณะที่ธนาคารผู้ซื้อสินค้าและบริการจะรับรู้รายได้และรายจ่ายตามผลตอบแทนที่จ่ายจริงให้กับกิจการตลอดระยะเวลาสัญญา 7 ปี

ดังนั้น กรมสรรพากรควรออกแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติม เพื่อระบุให้ชัดเจนว่าการรับรู้รายได้และรายจ่ายตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามประมวลรัษฎากร ไม่อาจยึดหลัก ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) ตามหลักการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการคำนวณ ไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ

4.2 ปัญหาการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายทางภาษีอากร

เนื่องจากหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรเป็นไปตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามมาตรา 65 ของประมวลรัษฎากร ส่วนหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีเป็นไปตาม ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) ซึ่งในปัจจุบัน การใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรเพื่อคำนวณ ไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรส่วนใหญ่จะสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชี เพียงแต่ในทางภาษีอากรจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้เป็นกรณีพิเศษ เนื่องจากความแตกต่างของวัตถุประสงค์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร และวัตถุประสงค์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชี รวมถึงปัญหาความไม่ชัดเจนของ ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามที่กล่าวในข้อ 4.1 จึงส่งผลให้การรับรู้รายได้และรายจ่ายทาง

⁵⁶ อมรศักดิ์ พงศ์พิศุทธิ์, การบัญชีภาษีอากร ขั้นสูง, หน้า 2-18.

ภาษีอากรมีความแตกต่างจากการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชี และกิจการต้องทำการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายทางบัญชีเพื่อให้ได้กำไรสุทธิทางภาษีอากรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากการเปรียบเทียบกรณีศึกษาการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามประมวลรัษฎากรและตามหลักการบัญชีทั้ง 2 ฉบับ ได้แก่ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 ตามที่กล่าวในบทที่ 3 ข้อ 3.3.2 จะสังเกตเห็นว่าการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรนั้นสอดคล้องกับหลักการบัญชีเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 แต่ไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ในรายละเอียด ดังนี้

4.2.1 การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร

รายได้ที่กิจการได้จากสัญญาว่าจ้างทำโครงการระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร กล่าวคือ ผลตอบแทนจากธนาคารในรูปแบบของการจัดสรรรายได้ในแต่ละเดือนตามสัดส่วนที่กำหนดในสัญญาระหว่างธนาคารดังกล่าวกับกิจการ ซึ่งกิจการจะได้รับผลตอบแทนดังกล่าวจากธนาคารทุกเดือนจนกว่าจะหมดอายุสัญญา 7 ปี ถือเป็น*รายได้จากการให้บริการ* ซึ่งกิจการจะ*รับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time)* ตลอดระยะเวลาสัญญา 7 ปี โดย*รับรู้รายได้ในแต่ละเดือนตามผลตอบแทนที่เกิดขึ้นจริงที่ธนาคารจัดสรรรายได้มาให้ในแต่ละเดือนตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’* ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18

ส่วนของต้นทุนการให้บริการ ได้แก่ ค่าฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด จะถูกพิจารณาว่าเป็นสินทรัพย์ของกิจการและมีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์ ซึ่งมีระยะเวลา 7 ปี ส่วนค่าแรงงาน ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา และต้นทุนการให้บริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง จะถูกรับรู้เป็นต้นทุนการให้บริการตามที่เกิดขึ้นจริงตลอดระยะเวลาสัญญา 7 ปี ตามการรับรู้รายได้จากการให้บริการตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่นกัน กล่าวคือมีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18

4.2.2 การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ที่พิจารณาว่าผลตอบแทนจากธนาคารในรูปแบบของการจัดสรรรายได้ในแต่ละเดือน เป็นรายได้ที่มาจากการปฏิบัติตามสัญญา 2 ภาวะ ได้แก่

1) *การจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) รับรู้รายได้ด้วยวิธีการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time)* ด้วยจำนวนทั้งหมด 5,600,000 บาท (ประมาณการผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับจากธนาคารตลอดระยะเวลา 7 ปี แล้วนำมาบันทึกส่วนโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling

Prices)) เปรียบเสมือนเป็นการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า โดยดูเรื่องการโอนอำนาจควบคุมในสินค้าให้แก่ลูกค้า ซึ่งในกรณีนี้ คือ เมื่อกิจการได้ส่งมอบการครอบครองระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร ถึงแม้ว่ากิจการจะไม่ได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ให้กับธนาคาร ซึ่งเป็นหลักพิจารณาในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และประมวลรัษฎากร

ต้นทุนการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) เช่น ค่าฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด ค่าแรงงาน เป็นต้น จะถูกรับรู้เป็นต้นทุนขายสินค้าและบริการพร้อมกับการรับรู้รายได้ เมื่อธนาคารได้รับมอบระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ซึ่งเป็นไปตามหลักการจับคู่ต้นทุนกับรายได้ (Matching Concept)

2) การให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) รับรู้รายได้ด้วยวิธีการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลา (Over Time) ที่ให้บริการ เนื่องจากเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติตลอดอายุของสัญญา โดยพิจารณาถึงขั้นความสำเร็จของงานตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุของสัญญา ดังนั้น กิจการจะรับรู้รายได้จากการให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศตลอดระยะเวลา 7 ปี เป็นจำนวน 1,400,000 บาท (ประมาณการผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับจากธนาคารตลอดระยะเวลา 7 ปี แล้วนำมาปันส่วนโดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Prices)) โดยกิจการจะเฉลี่ยรับรู้รายได้ดังกล่าวปีละ 200,000 บาท

ต้นทุนการให้บริการดูแล บำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) เช่น ค่าอุปกรณ์ ค่าแรงงาน เป็นต้น จะถูกรับรู้เป็นต้นทุนการให้บริการตลอดระยะเวลาของสัญญาตามการรับรู้รายได้จากการให้บริการตลอดระยะเวลาของสัญญาเช่นกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักการจับคู่ต้นทุนกับรายได้ (Matching Concept)

จากที่กล่าวข้างต้นการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ส่งผลให้กิจการต้องประมาณการจำนวนที่ต้องรับรู้รายได้ทั้งหมดของสัญญาขึ้นมาซึ่งเป็นการพิจารณาตามขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ แล้วรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยดูเรื่องการโอนอำนาจควบคุมในสินค้าให้แก่ลูกค้าตามขั้นตอนที่ 5 การรับรู้รายได้ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ซึ่งในกรณีนี้ คือ วันที่กิจการได้ส่งมอบการครอบครองระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่เร็วกว่าการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรที่รับรู้รายได้และรายจ่ายตลอดระยะเวลา 7 ปี ตามจำนวนเงินที่ได้รับจริงจากธนาคาร ดังนั้น กรมสรรพากรไม่ควรยอมรับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เพราะอาจจะส่งผลให้เกิดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่สอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษี

ของกิจการ เนื่องจากในปีที่กิจการส่งมอบการครอบครองระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร แล้วรับรู้รายได้และรายจ่ายทั้งจำนวน กิจการจะยังไม่ได้รับเงินจากลูกค้าทั้งหมดในปีนั้นเพื่อนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กรมสรรพากรได้

ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศที่มีการปรับปรุงหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรให้สอดคล้องกับหลักการบัญชี ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์และประเทศสหรัฐอเมริกา จึงมีข้อยกเว้นที่ไม่รับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีบางประการ เช่น ไม่ยอมรับเรื่องการก หนดราคาของรายการ (ขั้นตอนที่ 3) เป็นต้น

4.3 ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) คือ การที่ผู้เสียภาษีอากรใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย เพื่อท ำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเช่นเดียวกัน⁵⁷ หรือ

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร คือ วิธีการใด ๆ ตามกฎหมาย ที่มุ่งสร้างให้เกิดผลต่อภาระของผู้เสียภาษีอากรเพื่อที่จะได้ภาระภาษีอากรที่ต้องเสียต่ำกว่าเดิม โดยทั่วไปเป็นการด ำเนินการภายใต้ช่องว่างของกฎหมาย ภายใต้ความคลุมเครือของบทบัญญัติที่ปรากฏ และภายใต้ข้อผิดพลาดอื่น ๆ ของกฎหมาย ภาษีอากรที่เกี่ยวข้องนั้น ๆ กล่าวคือ เป็นวิธีการภายใต้กฎหมายที่มีวัตถุประสงค์หลักคือเพื่อการประหยัดภาษี⁵⁸

อย่างไรก็ดี แม้การการหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่ก็อาจขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีเป็นจำนวนมาก การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงมีความเสี่ยงจากการไม่ยอมรับของผู้จัดเก็บภาษีอากร อย่างเช่นกรมสรรพากร เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีอากรถูกประเมินเรียกเก็บภาษีและเบี้ยปรับกับเงินเพิ่ม ดังนั้น การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงควรจะเป็นการหลีกเลี่ยงที่ยอมรับได้ หรือไม่ใช้การหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์⁵⁹

จากหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 จะสังเกตได้ว่า กิจการรับรู้รายได้ตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน (Five-step Model Framework) ของมาตรฐานฉบับนี้จะมีการใช้ดุลยพินิจของกิจการและการประมาณมูลค่าของรายการและรายจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาในการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชี ถึงแม้ว่าในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 จะระบุไว้ว่ากิจการต้องใช้ดุลยพินิจและประมาณการที่มีความน่าเชื่อถือ สมเหตุสมผล และสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัตินั้นถือว่าเป็นเรื่องยากที่เจ้าหน้าที่สรรพากรจะประเมินได้ว่าใช้ดุลยพินิจและประมาณการดังกล่าวมีความ

⁵⁷ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *ศ สอนวิชาการกฎหมายภาษีอากร*, หน้า 815.

⁵⁸ พนิท ธีรภาพวงศ์, *ภาษีบริษัทข้ามชาติ*, 2 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน).

⁵⁹ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *ศ สอนวิชาการกฎหมายภาษีอากร*, หน้า 820.

นำเชื่อถือ สมเหตุสมผล และสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจริงหรือไม่ ดังนั้น ถ้ามีการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 การใช้ดุลยพินิจของกิจการและการประมาณมูลค่าของรายการและรายจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น จะเป็นช่องทางหนึ่งที่กิจการสามารถนำมาใช้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้

จากกรณีศึกษาการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ที่กล่าวถึงในบทที่ 2 หัวข้อ 2.2.4 จะสังเกตได้ว่ากิจการต้องมีการประมาณการผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับจากธนาคารตลอดระยะเวลา 7 ปี และประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปร ซึ่งมีมูลค่าทั้งหมดประมาณ 7,000,000 บาท โดยกิจการจะต้องประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรในจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่จะไม่มีการกลับรายการที่มีนัยสำคัญของจำนวนรายได้ที่รับรู้ และกิจการจะต้องทบทวนประมาณการใหม่ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (ทุกสิ้นปี) ซึ่งเป็นการพิจารณาตามขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ ตามหลักการสำคัญ 5 ขั้นตอน (Five-step Model Framework) แล้วจึงปันส่วนของผลตอบแทนดังกล่าวให้กับ 2 ภาระที่ต้องปฏิบัติในสัญญา ได้แก่ การจัดหาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) และการให้บริการดูแลบำรุงรักษาระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) โดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศ (Stand-alone Selling Prices) ของสินค้าหรือบริการตามสัญญา

กิจการอาจหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยอาศัยหลักการประมาณการผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับจากธนาคารและประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรเพื่อรับรู้รายได้ในจำนวนที่มากขึ้นในปีที่กิจการมีผลขาดทุนสุทธิทางภาษีอากร เพื่อที่กิจการจะได้ไม่ต้องเสียเงินได้นิติบุคคลหรือเสียเงินได้นิติบุคคลน้อยลง แล้วค่อยปรับลดรายได้ที่รับรู้มากเกินไปในปีให้เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับจริงจากธนาคารในแต่ละเดือนพร้อมกับการทบทวนประมาณการรับรู้รายได้ใหม่ในปีถัดไป หรือในทางกลับกันกิจการอาจจะรับรู้รายได้ในจำนวนที่น้อยลงในปีที่กิจการมีกำไรสุทธิทางภาษีอากรที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลค่อนข้างเยอะ เพื่อที่กิจการจะได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง แล้วค่อยปรับลดรายได้ที่รับรู้มากเกินไปในปีให้เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับจริงจากธนาคารในแต่ละเดือนพร้อมกับการทบทวนประมาณการรับรู้รายได้ใหม่ในปีถัดไป โดยกิจการสามารถอ้างอิงการทบทวนประมาณการรับรู้รายได้ดังกล่าวเพื่อให้สะท้อนผลตอบแทนที่กิจการจะได้รับจริงจากธนาคาร โดยกิจการต้องประมาณการใหม่ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (ทุกสิ้นปี) ตามที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้

ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศที่มีการปรับปรุงหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรให้สอดคล้องกับหลักการบัญชี ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์และประเทศสหรัฐอเมริกา จึงมีข้อยกเว้นที่ไม่รับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีบางประการ เช่น ไม่ยอมรับเรื่องการกำหนดราคาของรายการ (ขั้นตอนที่ 3) เนื่องจากต้องใช้ดุลยพินิจของ

กิจการและการประมาณมูลค่าของรายการในเรื่องสิ่งตอบแทนผันแปร การมีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา สิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด และสิ่งตอบแทนที่จะจ่ายให้กับลูกค้า ซึ่งขัดแย้งกับหลักเกณฑ์ตามกฎหมายภาษีอากรที่จะรับรู้รายได้เมื่อสามารถระบุจำนวนเงินได้แน่นอน เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐ

4.4 ปัญหาความไม่สอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากรที่ดี

รัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับมักบัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้น มีหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึงเพื่อให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะดังนี้⁶⁰

1) *มีความเป็นธรรม* ประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาล โดยพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคนประกอบกับพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล

2) *มีความแน่นอนและชัดเจน* ประชาชนสามารถเข้าใจความหมายได้โดยง่าย และเป็นการป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ

3) *มีความสะดวก* วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้อง คำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร

4) *มีประสิทธิภาพ* ประหยัดรายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มากโดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด

5) *มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ* พยายามไม่ให้เกิดการเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาด หรือมีผลกระทบต่อการทำงาน

6) *อำนวยความสะดวก* สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเป็นกอบเป็นกา มีรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อพัฒนากิจการตามหน้าที่ของรัฐบาล

7) *มีความยืดหยุ่น* สามารถปรับปรุงเพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว

จากการเปรียบเทียบกรณีศึกษาการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามประมวลรัษฎากรและตามหลักการบัญชีทั้ง 2 ฉบับ ได้แก่ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 ตามที่กล่าวในบทที่ 3 ข้อ 3.3.2 จะสังเกตได้ว่าการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรนั้นสอดคล้องกับ

⁶⁰ ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ, นายท ชร สิริชูติวงศ์, นายอดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์, และนายภิรัตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562, หน้า 3.

หลักการบัญชีเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 แต่ไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ถ้าหากสรรพากรไม่มีการแก้ไขหรือออกแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมให้ชัดเจน ผู้เขียนเล็งเห็นว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะไม่สอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากรที่ดี ดังนี้

- *ขาดความแน่นอนและชัดเจน* ในเรื่องการรับรู้รายได้และรายจ่ายตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามมาตรา 65 ของประมวลรัษฎากร ว่ากิจการสามารถรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากร โดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับ ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) ตามหลักการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ได้หรือไม่ ตามที่ได้กล่าวในข้อ 4.1 ผลจากการที่กรมสรรพากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ นิยาม และความหมายของ ‘เกณฑ์สิทธิ’ ให้ชัดเจน ส่งผลให้ประมวลรัษฎากรขาดหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่ชัดเจนและเป็นบรรทัดฐานสากล ไม่มีแนวปฏิบัติในทิศทางเดียวกัน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเกิดความสับสนและเพิ่มโอกาสในการเสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง นอกจากนี้ ทำให้เกิดปัญหาตีความหรือวินิจฉัยกรณีการรับรู้รายได้ของแต่ละกิจการและแต่ละกรณีไปต่าง ๆ โดยอาศัยดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่สรรพากร ซึ่งอาจทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมอีกด้วย

- *ขาดความสะดวกและขาดความมีประสิทธิภาพ* เนื่องจากความแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามมาตรา 65 ของประมวลรัษฎากร และหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตาม ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ทำให้กิจการมีรายการที่ต้องปรับปรุงรายได้และรายจ่ายทางบัญชีให้เป็นกาไรสุทธิทางภาษีอากรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้น

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้ากรมสรรพากรมีการแก้ไขหรือออกแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมเพื่อยอมรับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ผู้เขียนเล็งเห็นว่าไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่สอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษีของกิจการ สังเกตได้จากการเปรียบเทียบกรณีศึกษาตามที่กล่าวในบทที่ 3 ข้อ 3.3.2 ในปีที่กิจการส่งมอบการครอบครองระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร แล้วรับรู้รายได้ที่มาจากค่าธรรมเนียมการและรายจ่ายทั้งจำนวน กิจการจะยังไม่ได้รับเงินจากลูกค้าทั้งหมดในปีนั้นเพื่อนำไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กรมสรรพากรได้

4.5 ปัญหาการยื่นภาษีอากรเพิ่มเติมและการขอคืนภาษีอากรย้อนหลัง

การน มาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 มาใช้ครั้งแรก กิจการมีทางเลือกในการปรับงบการเงิน 2 วิธี ดังนี้

1) การปรับย้อนหลังงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ โดยนอกจากงบการเงินปัจจุบันที่กิจการนำเสนอภายใต้มาตรฐานใหม่ กิจการต้องปรับงบการเงินงวดปีก่อนๆ ที่นำมาแสดงเปรียบเทียบเสมือนใช้มาตรฐานใหม่นี้มาตั้งแต่ต้น หรือ

2) การปรับย้อนหลังแบบประยุกต์ มาตรฐานได้กำหนดแนวทางที่ผ่อนปรนในกรณีที่กิจการเลือกแนวทางนี้โดยให้กิจการนำเสนองบการเงินงวดปัจจุบันที่จัดทำภายใต้มาตรฐานใหม่ โดยผลกระทบในอดีตให้ปรับกับก ไรสะสมต้นงวด โดยไม่ต้องปรับปรุงงบการเงินที่น มาเปรียบเทียบ

การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินใหม่มาถือปฏิบัติ ซึ่งทำให้มีผลกระทบต่อกาไรสะสมต้นงวด อาจเป็นความเสี่ยงที่ทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรพิจารณาว่ากิจการต้องปรับปรุงกาไรหรือขาดทุนทางภาษีอากรย้อนหลังและยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 เพิ่มเติมสำหรับงวดในอดีตได้

- กรณีที่การปรับงบการเงินย้อนหลังมีผลให้กาไรทางภาษีในอดีตเพิ่มมากขึ้น กิจการอาจต้องยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมสำหรับงวดในอดีต และชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมพร้อมกับเงินเพิ่ม อย่างไรก็ตาม ควรปรึกษากับสรรพากรพื้นที่ว่าสามารถนากาไรทางภาษีที่เพิ่มขึ้นปรับเป็นรายได้ในงวดปัจจุบันได้หรือไม่

- กรณีที่การปรับงบการเงินย้อนหลังมีผลให้กาไรทางภาษีในอดีตลดลงหรือมียอดชำระภาษีสูงไปในอดีต กิจการอาจต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 เพิ่มเติมเพื่อแก้ไขยอดให้ถูกต้องและอาจจะขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เคยได้ชำระไว้เกินบนหน้าแบบ ภ.ง.ด. 50 ที่ยื่นเพิ่มเติม หรือขอคืนภายหลังด้วยแบบ ค. 10 ก็ได้ ส่วนกิจการจะได้รับเงินภาษีอากรคืนหรือไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและผลการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

ทั้งนี้ การตัดสินใจที่จะยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 เพิ่มเติม หรือการขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของกิจการ

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

สภาวิชาชีพบัญชีได้เปลี่ยนแปลงและประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่หลายฉบับเพื่อให้มีแนวทางปฏิบัติเช่นเดียวกันกับประเทศอื่น ๆ หรือมีเนื้อหาเท่าเทียมกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งหนึ่งในมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่สำคัญที่มีการเปลี่ยนแปลง ได้แก่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (TAS 18) เรื่องรายได้ที่ถูกยกเลิกและใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (TFRS 15) เรื่อง รายได้จากสัญญาที่กำกับลูกค้า แทนมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว ซึ่งหลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 ได้เปลี่ยนแปลงรูปแบบการรับรู้รายได้ใหม่อย่างมีนัยสำคัญ ทำให้หลายกลุ่มธุรกิจได้รับผลกระทบจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 มาใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป หนึ่งในธุรกิจที่ได้รับผลกระทบ ได้แก่ ธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้เขียนจึงได้ศึกษาหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เพื่อดูว่ามีผลกระทบในการรับรู้รายได้และรายจ่ายของทางบัญชีของกิจการอย่างไรบ้าง

นอกจากนี้ การใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ยังส่งผลกระทบต่อหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายของธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ทำให้หลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ขาดความชัดเจน ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ผู้เขียนจึงได้ศึกษาในรายละเอียดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ แล้วนำมาเปรียบเทียบให้เห็นถึงความเหมือนและความแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีและตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยการเปรียบเทียบกับหลักการบัญชีในที่นี่ ผู้เขียนได้เปรียบเทียบกับหลักการบัญชีเดิม คือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และหลักการบัญชีใหม่ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ซึ่งพบว่า การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรมีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 แต่ไม่มีความสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทาง

การเงิน ฉบับที่ 15 ส่งผลให้กิจการที่ประกอบธุรกิจจัดหาระบบและบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ต้องมีรายการปรับปรุงกฎ ไรสุทธิตามหลักการบัญชีเพื่อให้ได้กฎ ไรสุทธิทางภาษีอากรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562

อีกทั้ง ผู้เขียนยังได้ไปศึกษาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสิงคโปร์ และประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อนำมาใช้เป็นแนวคิดและแนวทางปฏิบัติในการพัฒนาหรือปรับปรุงหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย โดยทั้ง 2 ประเทศเป็นตัวอย่างของประเทศที่ได้ออกแนวทางปฏิบัติทางภาษีอากรเพิ่มเติม เพื่อระบุว่าหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชีเป็นหลักเกณฑ์ที่ยอมรับได้ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากร แต่มีข้อยกเว้นบางเรื่องที่ถูกกฎหมายภาษีอากรไม่ยอมรับหลักเกณฑ์ทางบัญชี เพราะไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากร ตัวอย่างเช่น กฎหมายภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่ยอมรับเรื่องการระบุสัญญาที่กำกับลูกค้า (ขั้นตอนที่ 1) และการกำหนดราคาของรายการ (ขั้นตอนที่ 3) รวมถึงการประมาณการสิ่งตอบแทนผันแปรและองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญของสัญญา เพราะหลักเกณฑ์ตามกฎหมายภาษีอากรจะรับรู้รายได้เมื่อสามารถระบุจำนวนเงินได้แน่นอน เป็นต้น

ความแตกต่างของหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 และหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรส่งผลให้เกิดปัญหาในด้านต่าง ๆ ทั้งต่อผู้เสียภาษีอากรและผู้จัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ ปัญหาความไม่ชัดเจนของการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ปัญหาการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายทางภาษีอากร ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ปัญหาความไม่สอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากรที่ดี และปัญหาการยื่นภาษีอากรเพิ่มเติม แต่อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างดังกล่าวเกิดจากวัตถุประสงค์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีแตกต่างจากหลักเกณฑ์ประมวลรัษฎากร ดังนั้น การใช้ ‘เกณฑ์สิทธิ’ โดยยึดหลัก ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) ตามหลักการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 อาจไม่เหมาะสม เพราะทำให้การจัดเก็บภาษีไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และก่อให้เกิดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังนี้

1) ขาดหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ทำให้กิจการต้องรับรู้รายได้และต้นทุนในส่วนของการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ตั้งแต่ปีแรกที่กิจการได้ส่งมอบระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร ทั้งที่กิจการยังไม่ได้รับเงินจากธนาคาร ส่งผลให้กิจการต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตั้งแต่ปีแรกที่กิจการยังไม่ได้รับเงินจากธนาคาร ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่ค่านึงถึงความสามารถในการเสียภาษีอากร

2) เกิดความไม่สอดคล้องในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในมุมมองของกิจการผู้ขายสินค้าและบริการ และในมุมมองธนาคารผู้ซื้อสินค้าและบริการ กล่าวคือ กิจการจะรับรู้รายได้และต้นทุนในส่วนของการจัดหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศแบบครบวงจรของระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ตั้งแต่ปีแรกที่กิจการได้ส่งมอบระบบถอนเงินหรือฝากเงินธนาคารโดยอัตโนมัติ (ATM) ให้กับธนาคาร ในขณะที่ธนาคารผู้ซื้อสินค้าและบริการจะรับรู้รายได้และรายจ่ายตามผลตอบแทนที่จ่ายจริงให้กับกิจการตลอดระยะเวลาสัญญา 7 ปี

3) การหลีกเลี่ยงภาษีอากร กล่าวคือ หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 จะมีการใช้ดุลยพินิจของกิจการและการประมาณมูลค่าของรายการและรายจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาในการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางบัญชี ถึงแม้ว่าในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 จะระบุไว้ว่ากิจการต้องใช้ดุลยพินิจและประมาณการที่มีความน่าเชื่อถือ สมเหตุสมผล และสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัตินั้นถือว่าเป็นเรื่องยากที่เจ้าหน้าที่สรรพากรจะประเมินได้ว่าใช้ดุลยพินิจและประมาณการดังกล่าวมีความน่าเชื่อถือ สมเหตุสมผล และสะท้อนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจริงหรือไม่ ดังนั้น ถ้ามีการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 การใช้ดุลยพินิจของกิจการและการประมาณมูลค่าของรายการและรายจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้น จะเป็นช่องทางหนึ่งที่กิจการสามารถนำมาใช้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

ในการแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนของหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามประมวลรัษฎากร การแก้ไขปัญหาคารกักกับภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหา ดังนี้

1) ให้กรมสรรพากรออกแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติม เพื่อระบุให้ชัดเจนว่าการรับรู้รายได้และรายจ่ายตาม ‘เกณฑ์สิทธิ’ ตามประมวลรัษฎากร ไม่อาจยึดหลัก ‘เกณฑ์คงค้าง’ (Accrual Basis) ตามหลักการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15

การที่สรรพากรออกแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมนี้จะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของภาครัฐสอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ มีหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่ชัดเจน มีแนวปฏิบัติในทิศทางเดียวกัน ช่วยลดปัญหาการตีความและการวินิจฉัยที่ต้องอาศัยดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่สรรพากร เพื่อเพิ่มความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และช่วยลดความผิดพลาดในการคำนวณ ไร้อคติทางภาษีอากรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากขึ้น อีกทั้ง ช่วยลดภาระของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ประหยัดเวลา และลดงบประมาณค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบว่ากิจการยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกต้องหรือไม่

2) สนับสนุนให้ผู้ประกอบการ พนักงานบัญชี และเจ้าหน้าที่สรรพากร ได้รับการฝึกอบรมเพื่อเพิ่มความรู้และความเข้าใจในหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายในตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับ ที่ 15 และผลแตกต่างที่จะเกิดขึ้นในการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรและตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับ ที่ 15 เพื่อให้กิจการสามารถคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ถูกต้อง และลดความผิดพลาดที่จะเกิดขึ้นในการยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคลอันเป็นเหตุให้ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด ในส่วนของเจ้าหน้าที่สรรพากรเองก็จะได้ประเมินและตรวจสอบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ถูกต้อง ไม่ท ให้รัฐเสียผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าว

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

กองวิชาการฝ่ายฝึกอบรมสัมมนา. ภาษีเงินได้นิติบุคคล: การคำนวณภาษีสุทธิทางภาษี ปัญหาการรับรู้รายได้รายจ่ายทางบัญชี. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ส านักพิมพ์ธรรมนิติ จ ากัด.

พุทธิมา เกิดศิริ. บัญชีการเงินและบัญชีภาษีอากรความเหมือนที่แตกต่าง พร้อมแนวทางชี้แจงต่อเจ้าหน้าที่สรรพากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ส านักพิมพ์ธรรมนิติ จ ากัด 2560.

พนิต ธีรภาพวงค์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน.

รศ. ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์และคณะ. เจาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จ ากัด, 2553.

ศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ, นายการุณ สิริชูติวงศ์, นายอดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์, และนายภีร์ตันเจียรนัย. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2562.

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร: ส านักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติยาบัณฑิตยสภา, 2561.

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร. รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 กับผลกระทบในการเสียภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ส านักพิมพ์ธรรมนิติ จ ากัด, 2562.

อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์. การบัญชีภาษีอากร ชั้นสูง. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จ ากัด 2555.

วารสาร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา. รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: หลักการรับรู้รายได้. วารสารสภาวิชาชีพบัญชี 1 (2562).

เอกัตศึกษา

ภัทรพร คาไพเราะพันธุ์. ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร: ศึกษารณียุทธศาสตร์รายจ่ายการให้ส่วนลดตามปริมาณซื้อ (Volume Rebate) เพื่อส่งเสริมการขายของธุรกิจรถยนต์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15. เอกัตศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2560.

สุนทรีย์ พุ่มปรีชา. ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร: ศึกษารณียุทธศาสตร์รายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว. เอกัตศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2560.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

คณะกรรมการก หนดมาตรฐานวิชาชีพการบัญชี. มาจู่จักกับ (ร่าง) TFRS 15: มาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง การรับรู้รายได้ [ออนไลน์]. 2559. แหล่งที่มา:
<http://www.fap.or.th/upload/9414/MHDebvVk0n.pdf>

พรทิพย์ ตันติฤทธิศักดิ์. TFRS 15: รายได้จากสัญญาที่ทับลู่ค้ำและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
<http://www.fap.or.th/upload/9414/c72pC3NFy6.pdf>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดส หรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) [ออนไลน์]. 8 ตุลาคม 2558. แหล่งที่มา:
<http://www.tfac.or.th/Article/Detail/67362>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ [ออนไลน์]. 14 กุมภาพันธ์ 2561. แหล่งที่มา:
<http://www.tfac.or.th/upload/9414/BvppFfUwM4.pdf>

Hostway Thailand. (2561). Thailand 4.0 คืออะไร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
<https://www.hostway.co.th/thailand-4-0-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD%E0%B8%AD%E0%B8%B0%E0%B9%84%E0%B8%A3/>

ภาษาอังกฤษ

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

BDO United States. TOPIC 606, Revenue from Contracts with Customers – Income Tax Implications [Online]. 2017. Retrieved from

[https://www.bdo.com/getattachment/Insights/Assurance/Revenue-Recognition/BDO-Knows-Revenue-Recognition-\(2\)/BDO-Knows-Topic-606_IncomeTaxImplications.pdf.aspx](https://www.bdo.com/getattachment/Insights/Assurance/Revenue-Recognition/BDO-Knows-Revenue-Recognition-(2)/BDO-Knows-Topic-606_IncomeTaxImplications.pdf.aspx)

Crowe. (2019). 606 Prompts New Tax Regulations [Online]. Retrieved from

<https://www.financialexecutives.org/FEI-Daily/December-2019/606-Prompts-New-Tax-Regulations.aspx>

Grant Thornton. IRS Releases Procedures for ASC606 Revenue Recognition [Online]. 2018.

Retrieved from <https://www.grantthornton.com/library/alerts/tax/2018/Flash/IRS-releases-procedures-ASC-606-revenue-recognition.aspx>

Kathleen Meade. IRS issues procedures for implementing accounting method changes related to ASC Topic 606 [Online]. 2018. Retrieved from

<https://www.thetaxadviser.com/issues/2018/oct/irs-procedures-implementing-accounting-method-changes-asc-606.html>

Plante Moran. Revenue recognition: New proposed regulations issued [Online]. 2019.

Retrieved from <https://www.plantemoran.com/explore-our-thinking/insight/2019/09/revenue-recognition-new-proposed-regulations-issued>

ภาคผนวก



INLAND REVENUE
AUTHORITY
OF SINGAPORE

IRAS e-Tax Guide

Tax Treatment Arising from Adoption of FRS 115
or SFRS(I) 15 - Revenue from Contracts with
Customers (Second edition)



Published by
Inland Revenue Authority of Singapore

Published on 16 Nov 2018

First edition on 12 Jan 2018

Disclaimers: IRAS shall not be responsible or held accountable in any way for any damage, loss or expense whatsoever, arising directly or indirectly from any inaccuracy or incompleteness in the Contents of this e-Tax Guide, or errors or omissions in the transmission of the Contents. IRAS shall not be responsible or held accountable in any way for any decision made or action taken by you or any third party in reliance upon the Contents in this e-Tax Guide. This information aims to provide a better general understanding of taxpayers' tax obligations and is not intended to comprehensively address all possible tax issues that may arise. While every effort has been made to ensure that this information is consistent with existing law and practice, should there be any changes, IRAS reserves the right to vary its position accordingly.

© Inland Revenue Authority of Singapore

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced or transmitted in any form or by any means, including photocopying and recording without the written permission of the copyright holder, application for which should be addressed to the publisher. Such written permission must also be obtained before any part of this publication is stored in a retrieval system of any nature.

Table of Contents

1. Aim.....	2
2. At a glance	2
3. Background.....	3
4. Accept accounting revenue recognised under FRS 115 or SFRS(I) 15.....	3
5. Tax/allow revenue transitional adjustments in the Initial YA	5
6. Contact information	6
7. Updates and amendments	6
Annex 1 - Tax treatment for entities with contracts containing significant financing components.....	8
Annex 2 – Numerical illustration of tax treatment for transitional adjustments ...	9

1. Aim

- 1.1 This e-Tax guide provides guidance on the tax treatment for entities adopting Financial Reporting Standard (“FRS”) 115 or Singapore Financial Reporting Standards (International) (“SFRS(I) 15”). This includes guidance on the tax treatment of transitional adjustments arising from the adoption of the Standards.
- 1.2 Section 34I of the Income Tax Act (“ITA”) and this e-Tax guide apply to you if you prepare or maintain your financial accounts for any basis period for a year of assessment (“YA”) in accordance with FRS 115, or SFRS(I) 15 for the first time.

2. At a glance

- 2.1 The Accounting Standards Council issued FRS 115 in November 2014, and SFRS(I) 15 in December 2017. FRS 115 and SFRS(I) 15 are effective from annual periods beginning on or after 1 January 2018. Earlier application is permitted.
- 2.2 For tax purposes, the accounting changes under FRS 115 or SFRS(I) 15 are relevant because the accounting profit (which includes the accounting revenue) serves as the starting point for the computation of tax liabilities.
- 2.3 With the adoption of FRS 115 or SFRS(I) 15, the accounting revenue as determined in accordance with the Standard would continue to be accepted as the revenue in most cases for tax purposes, except where specific tax treatment has been established through case law or provided under the law, or where the accounting treatment deviates significantly from tax principles.
- 2.4 Any upward transitional adjustment that is revenue in nature would be subject to tax and any downward transitional adjustment that is revenue in nature would be deducted from the amount of exempt income or allowed as a deduction (as the case may be), in the YA relating to the basis period in which the FRS 115 or SFRS(I) 15 is adopted for the first time (hereafter referred to as “initial YA”).

3. Background

- 3.1 FRS 115 and SFRS(I) 15 were developed with the objective of removing inconsistencies and weaknesses in previous revenue requirements, establishing a more robust framework for addressing revenue issues, streamlining the volume of accounting guidance, as well as improving comparability and disclosure requirements.
- 3.2 They apply to contracts which an entity has with its customers. Under the Standard, an entity is required to recognise revenue to depict the transfer of promised goods or services to customers in an amount that reflects the consideration to which the entity expects to be entitled in exchange for those goods or services, by applying the following steps:
- a) Step 1: Identify the contract(s) with a customer;
 - b) Step 2: Identify the performance obligations in the contract;
 - c) Step 3: Determine the transaction price;
 - d) Step 4: Allocate the transaction price to the performance obligations in the contract and
 - e) Step 5: Recognise revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation.
- 3.3 For more details on FRS 115 and SFRS(I) 15, please refer to the Standards available on the Accounting Standards Council website at www.asc.gov.sg.

4 Accept accounting revenue recognised under FRS 115 or SFRS(I) 15

- 4.1 Broadly speaking, for income tax purposes, the amount of revenue that is recognised by a taxpayer in a year should be the amount of income that has accrued to the taxpayer in the year i.e. the amount of income that the taxpayer has become entitled to in the year. To minimise complexities in tax rules and compliance burden for taxpayers, the accounting revenue as determined in accordance with FRS 115/SFRS(I) 15 would be accepted as the revenue for tax purposes in most cases. An entity would continue to be entitled to its income once the service is performed or goods are transferred. The acceptance of the accounting revenue as determined under FRS 115/SFRS(I) 15 is consistent with the “entitlement to income” tax principle.
- 4.2 Any difference in the amount of revenue recognised under FRS 115/SFRS(I) 15 from the amount of revenue recognised otherwise is largely a timing difference given that the entire amount of revenue from a contract would eventually be subject to tax.
- 4.3 However, there are a few exceptions as follows:
- a) where specific tax treatment has already been: -
 - (i) established through case law; or

- (ii) provided under the law¹; and
- b) in exceptional circumstances where the accounting treatment deviates significantly from tax principles, in the case of contracts with significant financing components

Specific tax treatment established through case law

- 4.4 Profits of property developers are recognised for tax purposes when a property development project is substantially completed, i.e. when the Temporary Occupation Permit is granted, regardless of the revenue recognition method adopted for accounting purposes under current accounting standards². The existing tax treatment for property developers is retained with the adoption of FRS 115. For more details of the income tax treatment for property developers, please refer to the IRAS e-Tax Guide, “Income Tax: Taxation of Property Developers”, published on 6 March 2013.

Significant financing components – income tax treatment

- 4.5 In determining the transaction price under FRS 115/SFRS(I) 15, an entity shall adjust the promised amount of consideration for the effects of the time value of money if the timing of payments agreed to by the parties to the contract (either explicitly or implicitly) provides a significant benefit of financing the transfer of the goods or services to the customer or the entity. Such a contract is considered to contain a significant financing component which has to be recognised under FRS 115/SFRS(I) 15.
- 4.6 An entity is required to present the effect of financing (interest revenue or interest expense) separately from the revenue from contracts with customers under certain circumstances. Such interest revenue and interest expense are notional adjustments made due to the accounting requirements under FRS 115/SFRS(I) 15 and should be disregarded for tax purposes.
- 4.7 Notional interest expenses are not within the scope of Sections 12(6) and 45(1) of the ITA as the amounts are not incurred for tax purposes and there is no actual interest payment made to a non-resident. Tax adjustments need to be made to the tax computation to disallow any notional interest expense and subject the correct amount of revenue to tax as income in the year it is earned.
- 4.8 Similarly, notional interest income is an accounting construct and accordingly should not be brought to tax. The necessary tax adjustments would have to be made in the tax computation to bring the correct amount of revenue to tax as income in the year it is earned.

¹ For example, Section 10F of the ITA on the ascertainment of income from certain public private partnership arrangements.

² MPD Pte Ltd v Comptroller of Income Tax (1998) MSTC 5, 249

4.9 Information relating to adjustments from significant financing components should be clearly disclosed in the tax computation.

4.10 Please refer to **Annex 1** for the examples.

Significant financing components - GST Treatment

4.11 For the purpose of GST, the notional interest revenue or interest expense recognized under FRS 115 would be disregarded. That is, the notional interest revenue and interest expense would not be regarded as an exempt supply or exempt purchase. Instead, the whole consideration would be regarded as consideration for the supply of goods or services in question and will be fully taxable if the supply of goods/services is a taxable supply.

4.12 An exception is where the contract explicitly provides that the supplier would grant financing to his customer; the interest rate or interest amount should be agreed between the supplier and customer. In this case, the consideration payable by the customer includes an interest component which is exempt from GST.

5 Tax/allow revenue transitional adjustments in the initial YA

5.1 An entity would adopt FRS 115/SFRS(I) 15 using one of the following two methods:

- a) retrospectively to each prior reporting period presented in accordance with FRS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors; or
- b) retrospectively with the cumulative effect of initially applying the FRS 115/SFRS(I) 15 recognised at the date of initial application (i.e. the start of the reporting period in which an entity first applies the FRS 115/SFRS(I) 15).

5.2 In the initial YA, there could be an over-recognition or under-recognition of income attributable to prior YAs. To avoid the need to track pre-FRS 115/SFRS(I) 15 determined revenue (which would be recognised later under FRS 115/SFRS(I) 15), any downward transitional adjustment that is revenue in nature would be deducted from the amount of exempt income or allowed as a deduction (as the case may be), in the initial YA. The related revenue would be taxed accordingly when it is subsequently recognised under FRS 115/SFRS(I) 15. In other words, once the transitional adjustment is allowed in the initial YA, the taxation of the related revenue starts on a clean slate and any tax adjustment needs to be made only in the initial YA.

5.3 Any upward transitional adjustment that is revenue in nature would be subject to tax and any downward adjustment that is revenue in nature would be deducted from the amount of exempt income or allowed as a deduction (as the case may be), in the initial YA.

- 5.4 The same would apply to income under-recognised in prior YAs. In this case, the income that was under-recognised should be taxed in the initial YA.
- 5.5 Regardless of whether method (a) or (b) in paragraph 5.1 is adopted for accounting purposes, the upward or downward transitional adjustments which are revenue in nature would be assessed to tax, deducted against exempt income or allowed a deduction in the initial YA³. This approach would minimise tracking difficulties in respect of computing the amount of revenue that should be recognised in subsequent years.
- 5.6 For ease of compliance, the transitional adjustment for both trade income and non-trade income would be taxed at the rate(s) applicable to income being taxed in the initial YA. This approach minimises efforts to trace each adjustment back to the year in which the transaction arose and the applicable tax rate then. To elaborate, the tax rates that would apply for each instance in the initial YA would be:

Where the entity is:	Applicable tax rate
Not enjoying any incentive on its income	Taxed at the applicable normal tax rate ("NTR") in the initial YA
Enjoying incentive and concessionary tax rate ("CTR") on its income	Taxed at the applicable CTR in the initial YA
Enjoying incentives and enjoying multiple CTR and/or NTR on its income	Apportionment to the different applicable tax rates in the initial YA based on the respective gross income from the different tax rate categories

- 5.7 Please refer to **Annex 2** for the examples.

6 Contact information

- 6.1 For any enquiries on the contents of this e-Tax guide, please call IRAS at 1800-356 8622 (Corporate Tax) or 1800-356 8633 (GST).

7 Updates and amendments

	Date of amendment	Amendments made
1	16 Nov 2018	<ul style="list-style-type: none"> Updated references to FRS 115 in the e-Tax guide (including the title) to also include references to SFRS(I) 15, to clarify that the tax treatment for entities adopting the FRS 115 will also apply to those adopting SFRS(I) 15 for accounting purposes

³ This is similar to a previous position taken for prior year adjustments arising from compliance of SAS 11 and FRS 11 – Construction Contracts.

	Date of amendment	Amendments made
		<ul style="list-style-type: none">• Updated Annex 2:<ul style="list-style-type: none">○ Updated Examples 3 and 4 to show how “D” and “E” in Section 34I of the ITA are computed (as also shown in the new Example 5)○ Added Example 5 to show the tax treatment for transitional adjustments for an entity with nil chargeable income arising from losses

Annex 1 - Tax treatment for entities with contracts containing significant financing components

Example 1: Where an **advance payment** is received by the entity (i.e. the taxpayer)

- Contract to sell Product X, with upfront cash receipts of S\$50,000
- Delivery in 2 years
- Taxpayer's incremental borrowing rate is 5%

Applicable journal entries (in taxpayer's books):

Dr Cash S\$50,000
 Cr Contract liability S\$50,000
[Recognition of contract liability upon cash receipt]

During the 2 years from contract inception until the transfer of Product X:

Dr **Interest expense S\$5,125** [S\$50,000 x (1.05²-1)]
 Cr Contract liability S\$5,125
[Recognition of interest expense on upfront payment]

Tax adjustment:
 Not incurred (i.e. no legal obligation to pay) by taxpayer and therefore, not deductible.

Dr Contract liability S\$55,125
 Cr **Revenue S\$55,125**
[Recognition of revenue for the transfer of Product X at end of 2 years]

Tax adjustment:
 Revenue accrued to the taxpayer (i.e. the amount the taxpayer is entitled) should be S\$50,000. **Disclosure has to be made in tax computation so that only \$50,000 should be subject to tax.**

Example 2: Where a **deferred payment** is received by the entity (i.e. the taxpayer)

- Contract to sell Product Y, with deferred cash payment of S\$50,000 2 years later
- Upfront delivery of Product Y
- Entity's incremental borrowing rate is 5%

Applicable journal entries (in taxpayer's books):

Dr Receivable S\$45,351
 Cr **Revenue S\$45,351**
[Recognition of revenue and contract receivable upon delivery of Product Y]

Tax adjustment:
 Revenue accrued to the taxpayer (i.e. the amount the taxpayer is entitled) is S\$50,000. **Disclosure has to be made in tax computation so that full S\$50,000 should be subject to tax.**

During the 2 years from contract inception until the receipt of cash payment:

Dr Receivable S\$4,649 [S\$45,351 x (1.05²-1)]
 Cr **Interest income S\$4,649**
[Recognition of interest income]

Tax adjustment:
 An accounting construct and should not be taxable. Otherwise would lead to double taxation.

Dr Cash S\$50,000
 Cr Receivable S\$50,000
[Recognition of cash receipt at the end of 2 years]

Annex 2 – Numerical illustration of tax treatment for transitional adjustments

Transitional tax adjustments allowed as a deduction in the initial YA for income over-recognised in prior YAs					
Example 3 - Gross non-trade income (not remitted)					
	17%		YA 2019		Total
	\$		\$		\$
Gross trade revenue	5,000	D1	6,000	D2	11,000
Gross non-trade royalty income (not remitted)	400		-		
Net profit before tax	1,800		2,500		4,300
Less: Transitional adjustment for trade income over-recognised in prior YAs due to adoption of FRS 115/SFRS(l) 15 (see Note 1)	(909)		(1,091)		(2,000)
	891		1,409		2,300
<u>Less: Separate source/non-taxable income</u>	(400)		-		(400)
<u>Add: Non-tax deductible expenses</u>	150		200		350
Chargeable income	641		1,609		2,250

Note 1

Apportionment ratio for transitional adjustment of 2,000

D1/E	D2/E
5,000/11,000	6,000/11,000

Computations of D and E based on Section 34I of the ITA

D =	Part of chargeable income amount subject to same tax rate	+	Deduction allowed or allowance made for each expenditure, donation or loss in ascertaining the income	=	
D1 =	1,550 (1,800 – 400 + 150)	+	3,450*	=	5,000
D2 =	2,700 (2,500 + 200)	+	3,300**	=	6,000

*3,450 = Total expenses of 3,600 (5,000 + 400 - 1,800) - Non-tax deductible expenses of 150

**3,300 = Total expenses of 3,500 (6,000 - 2,500) - Non-tax deductible expenses of 200

E = D1 + D2 = 5,000 + 6,000 = 11,000

Annex 2 – Numerical illustration of tax treatment for transitional adjustments

Transitional tax adjustments assessed to tax in the initial YA for income under-recognised in prior YAs			
Example 4 - Gross non-trade income (remitted)			
	17%	YA 2019	Total
	\$	\$	\$
Gross trade revenue	5,000	6,000	11,000
Gross non-trade royalty income (remitted)	400	-	400
	<u>5,400</u>	D1 <u>6,000</u>	D2 <u>11,400</u>
Net profit before tax	1,800	2,500	4,300
Add: Transitional adjustment for trade income under-recognised in prior YAs due to adoption of FRS 115/SFRS(I) 15 (see Note 2)	947	1,053	2,000
	<u>2,747</u>	<u>3,553</u>	<u>6,300</u>
<u>Add: Non-tax deductible expenses</u>	<u>150</u>	<u>200</u>	<u>350</u>
Chargeable income	<u>2,897</u>	<u>3,753</u>	<u>6,650</u>

Note 2

Apportionment ratio for transitional adjustment of 2,000

	D1/E	D2/E
	<u>5,400/11,400</u>	<u>6,000/11,400</u>

Computations of D and E based on Section 34I of the ITA

D =	Part of chargeable income amount subject to same tax rate	+	Deduction allowed or allowance made for each expenditure, donation or loss in ascertaining the income	=	
D1 =	1,950 (1,800 + 150)	+	3,450*	=	5,400
D2 =	2,700 (2,500 + 200)	+	3,300**	=	6,000

*3,450 = Total expenses of 3,600 (5,000 + 400 - 1,800) - Non-tax deductible expenses of 150

**3,300 = Total expenses of 3,500 (6,000 - 2,500) - Non-tax deductible expenses of 200

E = D1 + D2 = 5,400 + 6,000 = 11,400

Annex 2 – Numerical illustration of tax treatment for transitional adjustments

Transitional tax adjustments allowed as a deduction in the initial YA for income over-recognised in prior YAs					
Example 5 - Nil chargeable income under 10% tax rate category arising from losses					
	17%		YA 2019		Total
	\$		\$		\$
Gross trade revenue	5,000	D1	6,000	D2	11,000
Gross non-trade royalty income (not remitted)	400		-		
Net profit /(loss) before tax	1,800		(1,000)		800
Less: Transitional adjustment for trade income over-recognised in prior YAs due to adoption of FRS 115/SFRS(l) 15 (see Note 3)	(909)		(1,091)		(2,000)
	891		(2,091)		(1,200)
<u>Less: Separate source/non-taxable income</u>	<u>(400)</u>		<u>(3,000)</u>		<u>(3,400)</u>
	491		(5,091)		(4,600)
<u>Add: Non-tax deductible expenses</u>	<u>1,000</u>		<u>600</u>		<u>1,600</u>
	1,491		(4,491)		(3,000)
<u>Less: Capital allowance</u>	<u>(150)</u>		<u>-</u>		<u>(150)</u>
Chargeable income	1,341		Nil		N.A.
Unabsorbed loss c/f			(4,491)		

Note 3

Apportionment ratio for transitional adjustment of 2,000	D1/E 5,000/11,000	D2/E 6,000/11,000
--	----------------------	----------------------

Computations of D and E based on Section 34I of the ITA

D =	Part of chargeable income amount subject to same tax rate	+	Deduction allowed or allowance made for each expenditure, donation or loss in ascertaining the income	=	
D1 =	2,250 (1,800 – 400 + 1,000 – 150)	+	2,750*	=	5,000
D2 =	0	+	6,000**	=	6,000

*2,750 = Total expenses of 3,600 (5,000 + 400 - 1,800) - Non-tax deductible expenses of 1,000 + Capital allowance of 150

** 6,000 = Total expenses of 10,000 (6,000 + 3,000 + 1,000) – Non-tax deductible expenses of 600 – Deduction (or any part thereof) that remains unabsorbed of 3,400

E = D1 + D2 = 5,000 + 6,000 = 11,000

26 U.S. Code § 451. General rule for taxable year of inclusion

U.S. Code Notes

(a) GENERAL R...

The amount of any item of gross income shall be included in the gross income for the taxable year in which received by the taxpayer, unless, under the method of accounting used in computing taxable income, such amount is to be properly accounted for as of a different period.

(b) INCLUSION NOT LATER THAN FOR FINANCIAL ACCOUNTING PURPOSES

(1) INCOME TAKEN INTO ACCOUNT IN FINANCIAL STATEMENT

(A) In general In the case of a taxpayer the taxable income of which is computed under an accrual method of accounting, the all events test with respect to any item of gross income (or portion thereof) shall not be treated as met any later than when such item (or portion thereof) is taken into account as revenue in—

- (i)** an applicable financial statement of the taxpayer, or
- (ii)** such other financial statement as the Secretary may specify for purposes of this subsection.

(B) Exception This paragraph shall not apply to—

(i) a taxpayer which does not have a financial statement described in clause (i) or (ii) of subparagraph (A) for a taxable year, or

(ii) any item of gross income in connection with a mortgage servicing contract.

(C) All events test

For purposes of this section, the all events test is met with respect to any item of gross income if all the events have occurred which fix the right to receive such income and the amount of such income can be determined with reasonable accuracy.

(2) COORDINATION WITH SPECIAL METHODS OF ACCOUNTING

Paragraph (1) shall not apply with respect to any item of gross income for which the taxpayer uses a special method of accounting provided under any other provision of this chapter, other than any provision of part V of subchapter P (except as provided in clause (ii) of paragraph (1)(B)).

(3) APPLICABLE FINANCIAL STATEMENT For purposes of this subsection, the term "applicable financial statement" means—

(A) a financial statement which is certified as being prepared in accordance with generally accepted accounting principles and which is—

(i) a 10-K (or successor form), or annual statement to shareholders, required to be filed by the taxpayer with the United States Securities and Exchange Commission,

(ii) an audited financial statement of the taxpayer which is used for—

(I) credit purposes,

(II) reporting to shareholders, partners, or other proprietors, or to beneficiaries, or

(III) any other substantial nontax purpose,

but only if there is no statement of the taxpayer described in clause (i), or

(iii) filed by the taxpayer with any other Federal agency for purposes other than Federal tax purposes, but only if there is no statement of the taxpayer described in clause (i) or (ii),

(B) a financial statement which is made on the basis of international financial reporting standards and is filed by the taxpayer with an agency of a foreign government which is equivalent to the United States Securities and Exchange Commission and which has reporting standards not less stringent than the standards required by such Commission, but only if there is no statement of the taxpayer described in subparagraph (A), or

(C) a financial statement filed by the taxpayer with any other regulatory or governmental body specified by the Secretary, but only if there is no statement of the taxpayer described in subparagraph (A) or (B).

(4) ALLOCATION OF TRANSACTION PRICE

For purposes of this subsection, in the case of a contract which contains multiple performance obligations, the allocation of the transaction price to each performance obligation shall be equal to the amount allocated to each performance obligation for purposes of including such item in revenue in the applicable financial statement of the taxpayer.

(5) GROUP OF ENTITIES

For purposes of paragraph (1), if the financial results of a taxpayer are reported on the applicable financial statement (as defined in paragraph (3)) for a group of entities, such statement shall be treated as the applicable financial statement of the taxpayer.

(C) TREATMENT OF ADVANCE PAYMENTS

(1) IN GENERAL A taxpayer which computes taxable income under the accrual method of accounting, and receives any advance payment during the taxable year, shall—

(A) except as provided in subparagraph (B), include such advance payment in gross income for such taxable year, or

(B) if the taxpayer elects the application of this subparagraph with respect to the category of advance payments to which such advance payment belongs, the taxpayer shall—

(i) to the extent that any portion of such advance payment is required under subsection (b) to be included in gross income in the taxable year in which such payment is received, so include such portion, and

(ii) include the remaining portion of such advance payment in gross income in the taxable year following the taxable year in which such payment is received.

(2) ELECTION

(A) In general

Except as otherwise provided in this paragraph, the election under paragraph (1)(B) shall be made at such time, in such form and manner, and with respect to such categories of advance payments, as the Secretary may provide.

(B) Period to which election applies

An election under paragraph (1)(B) shall be effective for the taxable year with respect to which it is first made and for all subsequent taxable years, unless the taxpayer secures the consent of the Secretary to revoke such election. For purposes of this title, the computation of taxable income under an election made under paragraph (1)(B) shall be treated as a method of accounting.

(3) TAXPAYERS CEASING TO EXIST

Except as otherwise provided by the Secretary, the election under paragraph (1)(B) shall not apply with respect to advance payments received by the taxpayer during a taxable year if such taxpayer ceases to exist during (or with the close of) such taxable year.

(4) ADVANCE PAYMENT For purposes of this subsection—

(A) In general The term “advance payment” means any payment—

- (i) the full inclusion of which in the gross income of the taxpayer for the taxable year of receipt is a permissible method of accounting under this section (determined without regard to this subsection),
- (ii) any portion of which is included in revenue by the taxpayer in a financial statement described in clause (i) or (ii) of subsection (b)(1)(A) for a subsequent taxable year, and
- (iii) which is for goods, services, or such other items as may be identified by the Secretary for purposes of this clause.

(B) Exclusions Except as otherwise provided by the Secretary, such term shall not include—

- (i) rent,
- (ii) insurance premiums governed by subchapter L,
- (iii) payments with respect to financial instruments,
- (iv) payments with respect to warranty or guarantee contracts under which a third party is the primary obligor,
- (v) payments subject to section 871(a), 881, 1441, or 1442,
- (vi) payments in property to which section 83 applies, and
- (vii) any other payment identified by the Secretary for purposes of this subparagraph.

(C) Receipt

For purposes of this subsection, an item of gross income is received by the taxpayer if it is actually or constructively received, or if it is due and payable to the taxpayer.

(D) Allocation of transaction price

For purposes of this subsection, rules similar to subsection (b)(4) shall apply.

(d) SPECIAL RULE IN CASE OF DEATH

In the case of the death of a taxpayer whose taxable income is computed under an accrual method of accounting, any amount accrued only by reason of the death of the taxpayer shall not be included in computing taxable income for the period in which falls the date of the taxpayer's death.

(e) SPECIAL RULE FOR EMPLOYEE TIPS

For purposes of subsection (a), tips included in a written statement furnished an employer by an employee pursuant to section 6053(a) shall be deemed to be received at the time the written statement including such tips is furnished to the employer.

(f) SPECIAL RULE FOR CROP INSURANCE PROCEEDS OR DISASTER PAYMENTS

In the case of insurance proceeds received as a result of destruction or damage to crops, a taxpayer reporting on the cash receipts and disbursements method of accounting may elect to include such proceeds in income for the taxable year following the taxable year of destruction or damage, if he establishes that, under his practice, income from such crops would have been reported in a following taxable year. For purposes of the preceding sentence, payments received under the Agricultural Act of 1949, as amended, or title II of the Disaster Assistance Act of 1988, as a result of (1) destruction or damage to crops caused by drought, flood, or any other natural disaster, or (2) the inability to plant crops because of such a natural disaster shall be treated as insurance proceeds received as a result of destruction or damage to crops. An election under this subsection for any taxable year shall be made at such time and in such manner as the Secretary prescribes.

(g) SPECIAL RULE FOR PROCEEDS FROM LIVESTOCK SOLD ON ACCOUNT OF DROUGHT, FLOOD, OR OTHER WEATHER-RELATED CONDITIONS

(1) IN GENERAL

In the case of income derived from the sale or exchange of livestock in excess of the number the taxpayer would sell if he followed his usual business practices, a taxpayer reporting on the cash receipts and disbursements method of accounting may elect to include such income for the taxable year following the taxable year in which such sale or exchange occurs if he establishes that, under his usual business practices, the sale or exchange would not have occurred in the taxable year in which it occurred if it were not for drought, flood, or other weather-related conditions, and that such conditions had resulted in the area being designated as eligible for assistance by the Federal Government.

(2) LIMITATION

Paragraph (1) shall apply only to a taxpayer whose principal trade or business is farming (within the meaning of section 6420(c)(3)).

(3) SPECIAL ELECTION RULES

If section 1033(e)(2) applies to a sale or exchange of livestock described in paragraph (1), the election under paragraph (1) shall be deemed valid if made during the replacement period described in such section.

(h) SPECIAL RULE FOR UTILITY SERVICES

(1) IN GENERAL

In the case of a taxpayer the taxable income of which is computed under an accrual method of accounting, any income attributable to the sale or furnishing of utility services to customers shall be included in gross income not later than the taxable year in which such services are provided to such customers.

(2) DEFINITION AND SPECIAL RULE For purposes of this subsection—

(A) Utility services The term “utility services” includes—

- (i)** the providing of electrical energy, water, or sewage disposal,

- (ii) the furnishing of gas or steam through a local distribution system,
- (iii) telephone or other communication services, and
- (iv) the transporting of gas or steam by pipeline.

(B) Year in which services provided The taxable year in which services are treated as provided to customers shall not, in any manner, be determined by reference to—

- (i) the period in which the customers' meters are read, or
- (ii) the period in which the taxpayer bills (or may bill) the customers for such service.

(i) TREATMENT OF INTEREST ON FROZEN DEPOSITS IN CERTAIN FINANCIAL INSTITUTIONS

(1) IN GENERAL In the case of interest credited during any calendar year on a frozen deposit in a qualified financial institution, the amount of such interest includible in the gross income of a qualified individual shall not exceed the sum of—

- (A) the net amount withdrawn by such individual from such deposit during such calendar year, and
- (B) the amount of such deposit which is withdrawable as of the close of the taxable year (determined without regard to any penalty for premature withdrawals of a time deposit).

(2) INTEREST TESTED EACH YEAR

Any interest not included in gross income by reason of paragraph (1) shall be treated as credited in the next calendar year.

(3) DEFERRAL OF INTEREST DEDUCTION

No deduction shall be allowed to any qualified financial institution for interest not includible in gross income under paragraph (1) until such interest is includible in gross income.

(4) FROZEN DEPOSIT For purposes of this subsection, the term “frozen deposit” means any deposit if, as of the close of the calendar year, any portion of such deposit may not be withdrawn because of—

(A) the bankruptcy or insolvency of the qualified financial institution (or threat thereof), or

(B) any requirement imposed by the State in which such institution is located by reason of the bankruptcy or insolvency (or threat thereof) of 1 or more financial institutions in the State.

(5) OTHER DEFINITIONS

For purposes of this subsection, the terms “qualified individual”, “qualified financial institution”, and “deposit” have the same respective meanings as when used in section 165(l).

(j) SPECIAL RULE FOR CASH OPTIONS FOR RECEIPT OF QUALIFIED PRIZES

(1) IN GENERAL

For purposes of this title, in the case of an individual on the cash receipts and disbursements method of accounting, a qualified prize option shall be disregarded in determining the taxable year for which any portion of the qualified prize is properly includible in gross income of the taxpayer.

(2) QUALIFIED PRIZE OPTION; QUALIFIED PRIZE For purposes of this subsection—

(A) In general The term “qualified prize option” means an option which—

(i) entitles an individual to receive a single cash payment in lieu of receiving a qualified prize (or remaining portion thereof), and

(ii) is exercisable not later than 60 days after such individual becomes entitled to the qualified prize.

(B) Qualified prize The term “qualified prize” means any prize or award which—

(i) is awarded as a part of a contest, lottery, jackpot, game, or other similar arrangement,

(ii) does not relate to any past services performed by the recipient and does not require the recipient to perform any substantial future service, and

(iii) is payable over a period of at least 10 years.

(3) PARTNERSHIP, ETC.

The Secretary shall provide for the application of this subsection in the case of a partnership or other pass-through entity consisting entirely of individuals described in paragraph (1).

(k) SPECIAL RULE FOR SALES OR DISPOSITIONS TO IMPLEMENT FEDERAL ENERGY REGULATORY COMMISSION OR STATE ELECTRIC RESTRUCTURING POLICY

(1) IN GENERAL In the case of any qualifying electric transmission transaction for which the taxpayer elects the application of this section, qualified gain from such transaction shall be recognized—

(A) in the taxable year which includes the date of such transaction to the extent the amount realized from such transaction exceeds—

(i) the cost of exempt utility property which is purchased by the taxpayer during the 4-year period beginning on such date, reduced (but not below zero) by

(ii) any portion of such cost previously taken into account under this subsection, and

(B) ratably over the 8-taxable year period beginning with the taxable year which includes the date of such transaction, in the case of any such gain not recognized under subparagraph (A).

(2) QUALIFIED GAIN For purposes of this subsection, the term "qualified gain" means, with respect to any qualifying electric transmission transaction in any taxable year—

(A) any ordinary income derived from such transaction which would be required to be recognized under section 1245 or 1250 for such taxable year (determined without regard to this subsection), and

(B) any income derived from such transaction in excess of the amount described in subparagraph (A) which is required to be included in gross income for such taxable year (determined without regard to this subsection).

(3) QUALIFYING ELECTRIC TRANSMISSION TRANSACTION For purposes of this subsection, the term “qualifying electric transmission transaction” means any sale or other disposition before January 1, 2008 (before January 1, 2021, in the case of a qualified electric utility), of—

(A) property used in the trade or business of providing electric transmission services, or

(B) any stock or partnership interest in a corporation or partnership, as the case may be, whose principal trade or business consists of providing electric transmission services,

but only if such sale or disposition is to an independent transmission company.

(4) INDEPENDENT TRANSMISSION COMPANY For purposes of this subsection, the term “independent transmission company” means—

(A) an independent transmission provider approved by the Federal Energy Regulatory Commission,

(B) a person—

(i) who the Federal Energy Regulatory Commission determines in its authorization of the transaction under section 203 of the Federal Power Act (16 U.S.C. 824b) or by declaratory order is not a market participant within the meaning of such Commission’s rules applicable to independent transmission providers, and

(ii) whose transmission facilities to which the election under this subsection applies are under the operational control of a Federal Energy Regulatory Commission-approved independent transmission provider before the close of the period specified in such authorization, but not later than the date which is 4 years after the close of the taxable year in which the transaction occurs, or

(C) in the case of facilities subject to the jurisdiction of the Public Utility Commission of Texas—

(i) a person which is approved by that Commission as consistent with Texas State law regarding an independent transmission provider, or

(ii) a political subdivision or affiliate thereof whose transmission facilities are under the operational control of a person described in clause (i).

(5) EXEMPT UTILITY PROPERTY For purposes of this subsection:

(A) In general The term “exempt utility property” means property used in the trade or business of—

(i) generating, transmitting, distributing, or selling electricity, or

(ii) producing, transmitting, distributing, or selling natural gas.

(B) Nonrecognition of gain by reason of acquisition of stock

Acquisition of control of a corporation shall be taken into account under this subsection with respect to a qualifying electric transmission transaction only if the principal trade or business of such corporation is a trade or business referred to in subparagraph (A).

(C) Exception for property located outside the United States

The term “exempt utility property” shall not include any property which is located outside the United States.

(6) QUALIFIED ELECTRIC UTILITY For purposes of this subsection, the term “qualified electric utility” means a person that, as of the date of the qualifying electric transmission transaction, is vertically integrated, in that it is both—

(A) a transmitting utility (as defined in section 3(23) of the Federal Power Act (16 U.S.C. 796(23))) with respect to the transmission facilities to which the election under this subsection applies, and

(B) an electric utility (as defined in section 3(22) of the Federal Power Act (16 U.S.C. 796(22))).

(7) SPECIAL RULE FOR CONSOLIDATED GROUPS

In the case of a corporation which is a member of an affiliated group filing a consolidated return, any exempt utility property purchased by another member of such group shall be treated as purchased by such corporation for purposes of applying paragraph (1)(A).

(8) TIME FOR ASSESSMENT OF DEFICIENCIES If the taxpayer has made the election under paragraph (1) and any gain is recognized by such taxpayer as provided in paragraph (1)(B), then—

(A) the statutory period for the assessment of any deficiency, for any taxable year in which any part of the gain on the transaction is realized, attributable to such gain shall not expire prior to the expiration of 3 years from the date the Secretary is notified by the taxpayer (in such manner as the Secretary may by regulations prescribe) of the purchase of exempt utility property or of an intention not to purchase such property, and

(B) such deficiency may be assessed before the expiration of such 3-year period notwithstanding any law or rule of law which would otherwise prevent such assessment.

(9) PURCHASE

For purposes of this subsection, the taxpayer shall be considered to have purchased any property if the unadjusted basis of such property is its cost within the meaning of section 1012.

(10) ELECTION

An election under paragraph (1) shall be made at such time and in such manner as the Secretary may require and, once made, shall be irrevocable.

(11) NONAPPLICATION OF INSTALLMENT SALES TREATMENT

Section 453 shall not apply to any qualifying electric transmission transaction with respect to which an election to apply this subsection is made.