

บทที่ 5

บทสรุป ข้อเสนอแนะ และประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

บทสรุป

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีที่มาจากรายได้หักค่าใช้จ่ายนั้น นอกจากจะต้องคำนวณตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ยังต้องคำนวณให้สอดคล้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย กล่าวคือรายการใดที่ถึงแม้จะบันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่หากไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ก็ต้องปรับปรุงให้เป็นไปตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ไม่ว่าจะเป็นในด้านรายได้หรือรายจ่ายก็ตาม เช่น รายได้บางประเภท บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี ทั้ง ๆ ที่ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปไม่ถือเป็นรายได้ ตามคำนิยามในแม่บทการบัญชี หรือรายจ่ายบางประเภทถูกจำกัดไว้โดยเงื่อนไขของกฎหมายอากร โดยให้หักจากรายได้เพียงบางส่วนหรือจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการที่กฎหมายกำหนด รายจ่ายบางรายการก็ถูกห้ามหักจากรายได้ทั้งจำนวนแม้ว่าจะได้จ่ายไปจริงก็ตาม ซึ่งอาจสรุปข้อแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรได้ ดังนี้

1. การบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ในบัญชี กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้บันทึกไว้ในราคาที่เป็นจริงหรือได้สินทรัพย์นั้นมาตามปกติและห้ามไม่ให้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นหรือปรับมูลค่าลดลง เว้นแต่สินค้าคงเหลือให้คำนวณตามราคาทุนหรือตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า การคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือให้คำนวณได้ตามเกณฑ์และวิธีการตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และเมื่อได้เลือกคำนวณตามวิธีการใดแล้วให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงไม่ได้ เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร และสินทรัพย์ทั้งหลายจะหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาได้เฉพาะตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เท่านั้น

แต่การบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป อาจมีการเปลี่ยนแปลงโดยบันทึกในราคายุติธรรม เช่น การตีราคาหลักทรัพย์เพื่อซื้อและเพื่อขาย ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือมีการเปลี่ยนแปลงราคาใหม่ได้ตามความเหมาะสมของธุรกิจ โดยมีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่เพื่อให้เห็นราคาตามความเป็นจริงหรือมีการปรับลดราคาสินทรัพย์บางรายการเนื่องจากเกิดการด้อยค่า เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้แสดงฐานะของกิจการ โดยแท้จริง และให้ข้อมูลที่ช่วยในการตัดสินใจที่ถูกต้อง

2. เงินได้บางประเภท กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี ทั้ง ๆ ที่ไม่ใช่รายได้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เช่น การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยและให้ถือว่าราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น เว้นแต่สินค้านั้นจะเข้าข้อยกเว้นตามกฎหมาย ซึ่งรายการเช่นนี้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปไม่ถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิในงบการเงินรวม หรือกรณีที่บริษัทมีการรับเงินจ่ายล่วงหน้าหรือเงินประกันจากการให้บริการรับเหมาก่อสร้าง และการให้เช่าสินทรัพย์ให้นำเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกันหรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน มารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งทางบัญชีรับรู้เป็นหนี้สิน เนื่องจากเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันที่กิจการจะต้องสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพื่อชำระภาระผูกพันดังกล่าวตามค่านิยามหนี้สินในแม่บทการบัญชี

3. เงินได้บางประเภทกฎหมายยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี แต่ในทางบัญชีถือว่าต้องแสดงเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเพื่อคำนวณกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน เช่น ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ลูกหนี้สำหรับกำไรที่เกิดขึ้นจากการปลดหนี้ เนื่องจากสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับปรุง โครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ หรือกรณีมีการกลับรายการขาดทุนจากการค้ำยอค่าให้รับรู้การกลับรายการดังกล่าวเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนทางบัญชีแต่ไม่ถือเป็นรายได้ทางภาษีอากร นอกจากนี้ กรณีดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาลไทยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อหรือได้มาก่อนวันที่ 29 มกราคม 2512 ส่วนดอกเบี้ย พันธบัตรของรัฐบาลที่ได้หรือซื้อมาในหรือหลังจากวันที่ 29 มกราคม 2512 จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เป็นต้น

4. บริษัทจำกัดซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและไม่ใช่บริษัทซึ่งมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของเงินทุนทั้งหมด หากได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าให้นำเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้รับ แต่ถ้าบริษัทจดทะเบียนได้รับเงินปันผลจากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือจากบริษัทจดทะเบียนหรือกองทุนรวม หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า ไม่ต้องนำเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย แต่ข้อยกเว้นดังกล่าวนี้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปต้องรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน

5. รายจ่ายบางประเภทถูกจำกัดไว้โดยกฎหมายภาษีอากรให้หักจากเงินได้เฉพาะบางส่วนหรือจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่กฎหมายกำหนด รายจ่ายบางรายการ

ถูกห้ามไม่ให้หักจากเงินได้เลย แม้ว่าตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจะถือเป็นค่าใช้จ่ายและหักจากรายได้ได้ก็ตาม เช่น รายจ่ายที่ต้องหักตามเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ และรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

6. รายจ่ายบางอย่างแม้จะไม่ใช่ค่าใช้จ่าย แต่เป็นสำรองที่กันไว้เพื่อความมั่นคงของธุรกิจ เช่น เงินสำรองจากเบี้ยประกันเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตหรือทุนประกันภัยอื่น กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรขมยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายจากเงิน ได้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไข หลักเกณฑ์ และวิธีการที่กฎหมายกำหนด ส่วนหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปพิจารณาตามความเหมาะสมของแต่ละธุรกิจ

7. ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปถือว่าสำรองต่าง ๆ เป็นสิ่งจำเป็นที่จะทำให้การรายงานฐานะการเงินของธุรกิจถูกต้องหรือใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด เช่น สำรองหรือค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้การค้าที่ซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อแล้วไม่สามารถชำระหนี้ได้ครบถ้วน เป็นต้น แต่ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี กฎหมายภาษีอากรห้ามไม่ให้นำสำรองทุกชนิดมาหักจากเงินได้เพราะจะทำให้กำไรสุทธิเปลี่ยนแปลงไป โดยจะยินยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ต่อเมื่อรายการนั้นเกิดขึ้นจริงแล้ว เว้นแต่สำรองเพื่อสมทบทุนประกัน

8. เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้เสียภาษีที่ประสบผลขาดทุนจากการประกอบธุรกิจ กฎหมายภาษีอากรยินยอมให้นำผลขาดทุนสุทธิที่คำนวณได้ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่กฎหมายกำหนดในปีภาษีก่อนปีปัจจุบันมาหักจากกำไรสุทธิในปีปัจจุบันได้ แต่ผลขาดทุนสุทธินั้นจะต้องยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีปัจจุบันซึ่งเป็นผลให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในปีที่มีกำไรแตกต่างจากกำไรสุทธิจากการดำเนินงานปกติ แต่ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ผลขาดทุนสุทธิไม่ใช่ค่าใช้จ่ายในการหารายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีและไม่ถือเป็นรายจ่ายที่เกิดจากการดำเนินงาน

9. รายจ่ายบางประเภทกฎหมายภาษีอากรยอมให้หักเพิ่มขึ้นได้ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เช่น รายจ่ายเพื่อการฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงาน และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับคนพิการ

10. หลักการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีกำหนดให้กิจการใช้วิธี All Inclusive Concept หรือ Clean Surplus Concept กล่าวคือ จะต้องนำรายการที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ว่าจะเป็นรายการพิเศษ (Extraordinary Item) ที่ไม่เกิดขึ้นบ่อย ๆ เช่น กำไรขาดทุนจากการไถ่ถอนหุ้นกู้ก่อนกำหนด ผลเสียหายจากภัยธรรมชาติ รวมทั้งต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีทุกประเภทที่ไม่ได้ยกเว้น โดยกฎหมายมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิด้วย ตัวอย่าง บริษัทแห่งหนึ่งกู้เงินจากธนาคารและไม่ได้ประกอบธุรกิจการให้กู้ยืมเงิน แต่เกิด

ความจำเป็นต้องให้นิติบุคคลอื่นกู้ยืมต่อ โดยคิดอัตราดอกเบี้ยเท่ากับจำนวนที่จะต้องจ่ายให้แก่ธนาคารที่บริษัทกู้มา ดอกเบี้ยที่ได้รับมาถือว่าเป็นรายได้ที่ได้รับเนื่องจากการดำเนินงานของบริษัท และต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

แต่ในการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชี งบกำไรขาดทุนแสดงรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำหรือปกติในรอบระยะเวลาบัญชี แยกต่างหากจากรายการที่มีลักษณะพิเศษที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ

ข้อเสนอแนะ

การบันทึกบัญชีของกิจการ ไม่ว่าจะเป็นกิจการผลิตสินค้าเพื่อขายหรือซื้อสินค้ามาขายก็ตาม มีจุดประสงค์เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการเรียกหนี้สิน และในขณะเดียวกันก็เป็นการป้องกันไม่ให้ตนถูกเรียกหนี้โดยไม่เป็นธรรม ทั้งจะได้เป็นเครื่องพิสูจน์ความสัมพันธ์กับบุคคลที่สามที่เกี่ยวข้องด้วย การจัดทำบัญชีจะต้องบันทึกไว้ตามความเป็นจริงตามประเพณีการค้าและถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป อย่างไรก็ตามบัญชีที่บันทึกไว้ต้องให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดด้วย บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรเองก็พยายามที่จะส่งเสริมให้มีการจัดทำบัญชีเพื่อแสดงผลการดำเนินงานให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่สุด หากมีการจัดทำบัญชีได้อย่างเรียบร้อยถูกต้องตามความเป็นจริง ก็จะสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลสำหรับแสดงรายการในแบบ ภ.ง.ด.50 โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับรายได้ รายจ่าย หรือกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้เป็นอย่างดี

อย่างไรก็ตามการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีกับการคำนวณกำไรสุทธิจากการดำเนินงานยังมีข้อแตกต่างกันอยู่ดังกล่าวข้างต้น จึงเป็นปัญหาในการบันทึกบัญชีหรือการวางรูปแบบบัญชีของกิจการอยู่พอสมควรว่าควรจะบันทึกรายการบัญชีอย่างไรจึงจะเหมาะสมและสามารถแสดงให้เห็นผลการดำเนินงานอันแท้จริงของกิจการ และในขณะเดียวกันก็เป็นการสะดวกหรือประหยัดเวลาในการที่จะปรับปรุงรายการต่าง ๆ นั้นให้ถูกต้องตามวิธีการทางบัญชีเพื่อการดำเนินการทางภาษีอากรด้วย วิธีปฏิบัติโดยทั่วไปอาจทำได้ ดังนี้

1. ถ้ารายการที่จะต้องบันทึกมีความสอดคล้องกันระหว่างหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร ก็ควรบันทึกบัญชีให้สอดคล้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อขจัดปัญหาทางภาษีอากร อีกทั้งเป็นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการทำบัญชีและไม่ทำให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานแตกต่างจากที่ควรจะเป็นมากนัก

2. ถ้ารายการต่าง ๆ ที่จะต้องบันทึกไว้ในงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร และหากปรับเข้าหาบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ก็อาจเป็นผลให้งบการเงินที่จะแสดงต่อผู้ถือหุ้นหรือบุคคลภายนอกผิดไปจากฐานะความเป็นจริง เช่นนี้ ก็ควรมีการบันทึกรายการต่าง ๆ ในการคำนวณกำไรสุทธิจากการดำเนินงานทางบัญชีแยกต่างหากจากกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร โดยกิจการสามารถทำการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากรในกระดาษทำการนอกบัญชีที่ต้องจัดทำตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี ซึ่งรายการปรับปรุงดังกล่าวจะปรากฏในแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 ที่กิจการต้องจัดทำเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั่นเอง

ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติมต่อไป คือ

1. การศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นของผู้ประกอบการ นักบัญชี และผู้ที่เกี่ยวข้อง ในการปรับปรุงกำไรขาดทุนทางบัญชีให้เป็นกำไรขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในปัจจุบันผู้ประกอบการและนักบัญชีจำนวนมาก ยังประสบกับปัญหาในการทำ ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขต่าง ๆ ที่กำหนดในกฎหมายภาษีอากร เพื่อใช้ในการ ปรับปรุงงบการเงินทางบัญชีให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร โดยทำการศึกษาดังปัญหา ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ซึ่งในบางกรณีกฎหมายภาษีอากรยังไม่ครอบคลุมหรืออาจไม่เป็น ธรรมต่อผู้ประกอบการ รวมถึงเป็นไปได้ยากที่จะปฏิบัติให้เป็นไปตามที่กำหนด เพื่อให้องค์กรที่ เกี่ยวข้องใช้ในการประกอบการพิจารณาแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่มีอยู่ หรือใช้เป็น แนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่ ๆ ให้มีความสอดคล้องกันมากขึ้น ทำให้สามารถเข้าใจและ ปฏิบัติได้จริงซึ่งจะทำให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ประกอบการ โดยทั่วไป แต่ทั้งนี้ต้องไม่ทำให้ ผลประโยชน์ทางภาษีอากรลดลง

2. การศึกษาเกี่ยวกับการวางแผนภาษีอากรสำหรับธุรกิจแต่ละประเภท

เนื่องจากผู้บริหารบางกิจการไม่ได้ให้ความสำคัญกับการวางแผนภาษีอากรเท่าที่ควร สำหรับการวางแผนภาษีอากรเป็นการตัดสินใจเตรียมการเพื่อการปฏิบัติในอนาคตเกี่ยวกับภาษี อากรทั้งในระยะสั้นและระยะยาว โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะให้การเสียภาษีอากรและการปฏิบัติการ เกี่ยวกับภาษีอากรขององค์กรเป็นไปโดยถูกต้องและครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร และต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนน้อยที่สุดหรือประหยัดที่สุด จากการศึกษพบว่า การที่ผู้ประกอบการและนักบัญชีได้เข้าใจในหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ กฎหมายกำหนดเป็นอย่างดี ซึ่งแตกต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จะช่วยให้กิจการสามารถ นำช่องโหว่ของกฎหมายมาใช้ประโยชน์ในการเสียภาษีอากร เพื่อลดทอนจำนวนภาษีอากรที่ต้อง เสียโดยไม่จำเป็นลงไปกว่าเดิมตามการดำเนินงานปกติ เป็นการขจัดปัญหาในการถูกเรียก ตรวจสอบภาษีอากรของทางราชการและเตรียมการแก้ปัญหาในการเสียภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้น รวมถึงทำให้ได้รับทราบถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรบางประการ ซึ่งส่งผลให้กิจการประหยัด ค่าใช้จ่ายภาษีอากรได้