



นักบัญชีภาษีอากรกับความต่าง ของมาตรฐานบัญชีและภาษี

สภาวิชาชีพบัญชีมีแผนงานที่จะส่งเสริมศักยภาพ
ให้นักบัญชีภาษีอากรที่เป็นผู้ที่รับผิดชอบในการปฏิบัติงาน
ด้านการบัญชีภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วนและเป็น
ผู้มีบทบาทที่สำคัญขององค์กรในการที่จะทำให้มีการเสียภาษี
รวมถึงการใช้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ทางภาษี โดยไม่มีข้อผิดพลาด
ที่จะทำให้เกิดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม

สิ่งหนึ่งที่นักบัญชีภาษีอากรพบเสมอ คือ การจัดทำบัญชียึดหลักการตาม
มาตรฐานบัญชีไม่ว่าจะเป็น NPAE หรือ PAE เพื่อควบคุมรายได้ รายจ่าย ทรัพย์สิน
หนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และช่วยในการตัดสินใจบริหารงานของกิจการและ
เพื่อประโยชน์แก่บุคคลภายนอกเช่นผู้ถือหุ้นที่ต้องนำข้อมูลประกอบการไปใช้ส่วน
การรับรู้รายได้รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะยึด
หลักการตามประมวลรัษฎากรซึ่งจะมีความแตกต่างกับมาตรฐานบัญชี ดังนั้น
ในการดำเนินการให้ถูกต้องในการเสียภาษีจึงจำเป็นต้องทำการปรับปรุงกำไรสุทธิ
ทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษี นักบัญชีภาษีอากรจึงต้องมีความรู้ในประเด็น
ความต่างของมาตรฐานบัญชีและภาษีเพื่อให้มีการดำเนินการด้านภาษีอย่างถูกต้อง
ซึ่งจะกล่าวถึงดังนี้

ด้านรายได้

1. รายได้ที่ทางบัญชีรับรู้ไม่ตรงกับที่ภาษีรับรู้รายได้ เช่น IFRS 15 เรื่องรายได้ จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าจะรับรู้รายได้ทุกประเภทตามหลักการ 5 ชั้น (Five Step Model) ยกตัวอย่าง กรณีการขายสินค้า 100 บาท พร้อมการรับประกันซ่อมฟรี ในทางบัญชีอาจแยกบันทึกรายได้ออกเป็นสองภาระคือการขาย 90 บาทและหนี้สินที่เกิดจากการรับประกัน 10 บาท แต่ในทางภาษีจะรับรู้รายได้จากการขายทั้งจำนวน 100 บาท

2. รายได้ที่ทางบัญชีรับรู้แต่ทางภาษียกเว้นไม่ถือเป็นรายได้ เช่น รายได้ เงินปันผลจากเงินลงทุนในทางบัญชี จะรับรู้เป็นรายได้แต่ในทางภาษีจะมีบทบัญญัติ ให้ยกเว้นหรือรับรู้เพียงครึ่งหนึ่ง ในการนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร คือ

“สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมาย โดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการ ร่วมคำนวณคำนวณเป็นรายได้เพียงครึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมาย โดยเฉพาะของ ประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณ เป็นรายได้

- (ก) บริษัทจดทะเบียน
- (ข) บริษัทจำกัด นอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรง หรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัท จดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็เงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวโดย ถือหุ้นที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือน นับแต่วันที่ได้รับหุ้นนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้อ่อนหุ้นนั้นไปก่อน สามเดือนนับแต่วันที่มีเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตริ (2) ไม่ให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามความในวรรคสอง”

3. รายได้ที่ทางบัญชีไม่รับรู้แต่ทางภาษีถือเป็นรายได้ เช่น สัญญาการซื้อขาย แบบ Back to Back เมื่อมีเหตุการณ์บางอย่างเกิดขึ้นทำให้ต้องจ่ายและ รับเงินชดเชยในจำนวนเดียวกันในทางบัญชีอาจไม่รับรู้ทั้งรายได้และรายจ่าย แต่จะบันทึกเป็นทรัพย์สิน/หนี้สินตัดกันไป ส่วนในทางภาษีจะรับรู้รายได้รายจ่าย ตามเกณฑ์สิทธิ์ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรดังนั้นหากรายได้รายจ่าย ในทางภาษีหากเกิดขึ้นคนละปีจึงทำให้การปรับปรุงรายได้รายจ่ายทางภาษี ต้องทำอย่างระมัดระวังมากขึ้น



ด้านรายจ่าย

1. รายจ่ายที่ทางบัญชีรับรู้ถือเป็นรายจ่ายไม่ตรงกับระยะเวลาที่ภาษีถือเป็นรายจ่าย เช่น การคำนวณหักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินในทางภาษียึดถือตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งจะกำหนดอัตราร้อยละของการหักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินไว้ไม่ให้หักเกินที่กำหนดอย่างไรก็ตามหากทางบัญชีคำนวณค่าเสื่อมหักไว้เป็นรายจ่ายต่ำกว่าที่พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 กำหนดไว้ ก็จะทำให้ยึดถือตามบัญชีซึ่งในทางปฏิบัติจะเกิดความต่างของบัญชีและภาษี

- เมื่อบัญชีตัดค่าเสื่อมเป็นรายจ่ายสูงกว่าพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 กำหนด
- บัญชีมีการทบทวนเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานของทรัพย์สินใหม่ และดำเนินการเปลี่ยนแปลงทันทีแต่ในทางภาษีเปลี่ยนไม่ได้ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน

2. รายจ่ายที่ทางบัญชีถือเป็นรายจ่ายแต่ทางภาษีไม่หักถือเป็นรายจ่าย เช่น หนี้สูญในทางบัญชีจะมีกฎเกณฑ์ในการตั้งสำรองหนี้สงสัยจะสูญและรับรู้เป็นรายจ่ายในงบกำไรขาดทุน แต่ในทางภาษีไม่อนุญาตให้หักเป็นรายจ่ายได้จนกว่าจะได้ดำเนินการตามที่กฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้กำหนดไว้ อาทิเช่น

“การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละราย มีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

- (1) ให้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจนและไม่ได้รับชำระหนี้โดยปรากฏว่า
(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่า หายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้
(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้
- (2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้น ๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ
- (3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูก

เจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้ นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว”



3. รายจ่ายที่ทางบัญชีไม่รับรู้เป็นรายจ่ายแต่ทางภาษีถือเป็นรายจ่ายได้ เช่น กรมสรรพากร มีประกาศกฎหมายกำหนดให้หักรายจ่ายบางประเภทได้สองเท่า เช่น การบริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่สถานพยาบาลของทางราชการ (พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 663) พ.ศ. 2561 แต่ต้องไม่เกิน 10% ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายสาธารณกุศล)

ความต่างของบัญชีและภาษีดังกล่าวข้างต้นที่กี่ยกมาเป็นเพียงส่วนน้อย และจะมีเพิ่มมากขึ้นในอนาคตเนื่องจากมาตรฐานบัญชีจะปรับเปลี่ยนไปอีกในขณะที่กฎหมายภาษียังคงเดิม แม้ว่าสภาวิชาชีพบัญชีจะได้ขอให้กรมสรรพากรพิจารณาปรับให้การรับรู้รายได้รายจ่ายทางภาษีให้ตรงกับมาตรฐานบัญชีก็ตาม กรมสรรพากรก็ปรับให้เป็นส่วนน้อย ดังนั้นจึงเป็นความจำเป็นที่นักบัญชีมืออาชีพอาจต้องเข้ามา มีบทบาทที่สำคัญในส่วนนี้เพื่อทำการปรับปรุงแก้ไขในการเสียภาษีให้ถูกต้อง



เรียบเรียงโดย..นางชลดา พุฒินศิลป์
ที่ปรึกษาคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านภาษีอากร