

ชวนคุย ชวนคิด ประสานักบุญชี

รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์ กุญยานนท์

ชวนคุย ชวนคิด
ประสานักบุญชี

ชวนคุย ชวนคิด ประธานักบุญซี

โดย ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์

พิมพ์ครั้งแรก : กันยายน 2563

ISBN (e-Book) : 978-616-302-199-1

เจ้าของ : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด
ที่ปรึกษา : ดารารัตต์ พิฆังคผล
กองบรรณาธิการ : ศศิพินท์ อุษณีย์มาศ
: ณาตยา ฉาบนาค
ออกแบบ-จัดรูปเล่ม : วรณา สนิธิอนุเคราะห์

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

วรศักดิ์ ทูมมานนท์.

ชวนคุย ชวนคิดประธานักบุญซี.--กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2563. 144 หน้า.

1. การบัญชี I. ชื่อเรื่อง

657

ISBN (e-Book) : 978-616-302-199-1

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

(ห้ามคัดลอกหรือถ่ายสำเนาส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้โดยไม่ได้รับอนุญาต

มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

จัดจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด เลขที่ 178 อาคารธรรมนิติ ชั้น 4

ซอยเพิ่มทรัพย์ (ประชาชื่น 20) ถนนประชาชื่น แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ

กรุงเทพฯ 10800 โทรศัพท์ (02) 555-0713 โทรสาร (02) 555-0728

คำนำ

ในการทำงาน นักบัญชีหลายๆ คนก็คงจะเคยเกิดปัญหาหรือข้อสงสัยที่ต้องค้นคว้าหาคำตอบด้วยตัวเองอยู่บ่อยๆ แต่บางครั้งข้อมูลที่พบก็อาจจะไม่ตรงกับความต้องการเสียทีเดียว ไม่ว่าจะเป็นประเด็นหรือรูปแบบการนำเสนอ ซึ่งบางครั้งแม้จะเป็นเรื่องใกล้ตัว แต่หากมีการสื่อสารข้อมูลที่ไม่ชัดเจนก็อาจทำให้เกิดความสับสนได้

สำหรับ e-Book เล่มนี้ได้นำเสนอเรื่องราวที่นักบัญชีควรจะทราบในรูปแบบของการเล่าสู่กันฟัง ให้สามารถเข้าใจง่ายๆ เหมาะสำหรับนักบัญชีมืออาชีพและผู้ที่สนใจอยากจะทราบข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับงานบัญชี มีหลายๆ ประเด็นที่ไม่ควรพลาดอย่างยิ่ง เช่น เรื่องของภาษีเงินได้ สินค้าคงเหลือ และมาตรฐานรายการทางการเงิน ซึ่งผู้เขียน ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์ ได้ถ่ายทอดออกมาได้น่าสนใจ และไม่ซับซ้อน ครบถ้วนทุกใจความสำคัญ

หากต้องการอ่านบทความทางบัญชีที่เข้าใจง่าย e-Book เล่มนี้ เป็นทางเลือกที่ดีสำหรับคุณค่ะ

สารบัญ

8

สินค้าคงเหลือ : หลักบัญชีกับหลักภาษีอากร
ความเหมือนที่แตกต่าง

26

สัญญาเช่ากับภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
...ไม่ยากอย่างที่คิด

50

มาตรฐานการรายงานทางการเงินกับ
หลักภาษีอากร : ความเหมือนที่แตกต่าง

66

รับรู้รายได้ตามมาตรฐานใหม่
...ถึงจะยาก แต่น่าสนใจ

76

ข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงาน
ทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วน
ได้เสียสาธารณะและข้อกำหนดของ
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
ฉบับที่ 16 แตกต่างกันจริง ?

112

งบการเงินรวม : ตัวอย่างเกี่ยวกับการ
เปลี่ยนแปลงสัดส่วนการถือหุ้น

ชวนคุย ชวนคิด
ประสานักบุญชี

1

สินคำคงเหลือ : หลักบัญชี
กับหลักภาษีอากร
ความเหมือนที่แตกต่าง

บทความนี้ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตว่าหลักการ
บัญญัติเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชี
ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ กับประมวลรัษฎากร
และคำสั่งกรมสรรพากรมีหลักการอะไรที่แตกต่างกัน
และมีหลักการอะไรที่เหมือนกันอันจะเป็นประโยชน์
ต่อนักบัญชีและคนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจจะสงสัย
ถึงความแตกต่างและความเหมือนในเรื่องนี้

ผมจึงจะขอสรุปความเหมือนและความ
แตกต่าง โดยแบ่งตารางเป็นสองช่อง ซึ่งน่าจะช่วยให้
มองเห็นความเหมือนและความแตกต่างในสองหลักการ
ในเรื่องเดียวกันได้ชัดเจนขึ้น

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือไม่ได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้สินค้าคงเหลือไว้โดยเฉพาะ แต่ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อ ดังนั้น ในทางกลับกัน ผู้ซื้อจึงต้องรับรู้สินค้าคงเหลือเป็นสินทรัพย์เมื่อผู้ซื้อได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าจากผู้ขาย	ภายใต้มาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กิจการต้องคำนวณรายได้โดยใช้เกณฑ์สิทธิ กล่าวคือ รายได้จากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้แก่ผู้ซื้อซึ่งก็คือวันที่กิจการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ดังนั้น ในทางกลับกัน ผู้ซื้อจึงต้องคำนวณราคาทุนของสินค้าเมื่อได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าจากผู้ขายซึ่งก็คือวันที่ผู้ซื้อได้สินค้านั้นมา บทกลับของบทบัญญัติดังกล่าว จึงไม่มีความแตกต่างจากบทกลับของข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
ภายใต้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ 1) ต้นทุนของสินค้าคงเหลือประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อต้นทุนแปลงสภาพและต้นทุนอื่นๆที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน 2) ต้นทุนที่กิจการต้องไม่นำมารวมเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือและให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น เช่น 2.1) วัตถุดิบ ค่าแรงงานหรือค่าใช้จ่ายการผลิตอื่นที่สูญเสียเกินกว่าปกติ 2.2) ค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาสินค้า เว้นแต่เป็นต้นทุนที่จำเป็นในกระบวนการผลิตก่อนจะถึงขั้นตอนการผลิตถัดต่อไป	ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร กิจการต้อง 1) คำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือตามหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีและใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดี กิจการจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้ 2) คำนวณราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และต้องถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ ทั้งนี้ กิจการไม่ต้องนำผลต่างระหว่างราคาทุนและราคาตลาด (ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ) มาบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการแต่อย่างใด

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
2.3) ค่าใช้จ่ายในการบริหารที่ไม่เกี่ยวกับการทำให้สินค้าอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน 2.4) ค่าใช้จ่ายในการขาย 3) ในกรณีที่กิจการซื้อสินค้าโดยมีการจ่ายชำระเงินนานเกินกว่าระยะเวลาที่ได้รับสินเชื่อตามปกติ กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่จ่ายจริงกับราคาซื้อที่ต้องจ่ายภายใต้เงื่อนไขการให้สินเชื่อตามปกติเป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดระยะเวลาการจัดหาเงิน 4) กิจการอาจใช้วิธีต้นทุนมาตรฐานหรือวิธีราคาขายปลีกในการวัดมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือหากวิธีการประมาณต้นทุนดังกล่าวให้ผลใกล้เคียงกับต้นทุนจริง	การตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาตลาดนั้นเป็นการตีราคาโดยใช้ราคาของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่จะพึงขายได้ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีในประเทศเป็นเกณฑ์ หากไม่อาจทราบราคาในประเทศได้ กิจการต้องใช้ราคาตลาดโลกบวกด้วยค่าระวาง ค่าประกันภัยอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าขนถ่าย ค่าเก็บของ และค่าขนส่งจนถึงบริษัทเป็นราคาตลาด อย่างไรก็ตาม... 2.1) การตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาตลาดนี้ กิจการไม่ควรจะใช้อ้างอิงจริงที่ว่าราคาตลาดของสินค้าลดลงเป็นเกณฑ์เท่านั้น กิจการควรนำการที่สินค้าเสื่อมคุณภาพ ล้าสมัย ขำรุ่ด หรือ

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
5) กิจการจะคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือของแต่ละรายการซึ่งโดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ หรือเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นและแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะโดยใช้วิธีราคาเจาะจง ต้นทุนสินค้าคงเหลือ มีฉะนั้นกิจการต้องคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือโดยวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก 6) เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง มูลค่าสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด ในที่นี้หมายถึงต้นทุนขายซึ่งประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินค้าที่ขายไป	เก่าเก็บจนเกินไป มาเป็นเหตุสนับสนุนการตีราคาตลาดที่ต่ำกว่าด้วย เพราะข้อเท็จจริงเหล่านี้เป็นเหตุทำให้สินค้ามีราคาต่ำลงด้วย 2.2) การตีราคาสินค้าคงเหลือโดยใช้วิธีตัดราคาทุนให้ต่ำลงตามประเภทและชนิดของสินค้า โดยคำนึงถึงระยะเวลา เช่น สินค้าบริโภคที่ทนได้นานตัด 10 เปอร์เซ็นต์ สินค้าบริโภคทั่วไปภายใน 3 ปีตัด 50 เปอร์เซ็นต์ เกิน 5 ปีตัดหมด แล้วใช้ราคาที่ตัดแล้วนั้นเป็นราคาตลาดนำไปคำนวณกำไรสุทธิ แม้วิธีนี้จะมีเหตุผลเพราะสินค้าที่เก็บนานวันย่อมจะเสื่อมคุณภาพ ล้าสมัย ราคาตกได้ แต่ถ้าราคาที่เกิดการตีไว้ไม่ได้เป็นราคาตลาด

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
และค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่จัดสรรและต้นทุนการผลิตส่วนที่สูญเสียเกินปกติในบางสถานการณ์ กิจการอาจรวมต้นทุนอื่นๆ เข้าไปด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดจำหน่ายสินค้า 7) กิจการต้องวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุนหรือ <u>มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ</u> แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า มูลค่าสุทธิที่จะได้รับในที่นี้คือจำนวนเงินสุทธิที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้าตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ 8) กิจการต้องพิจารณาการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับจากสินค้าแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์ กิจการอาจ	กิจการจะใช้ราคาที่ดีไว้ซึ่งต่ำกว่าราคาทุนเป็นราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่ได้ กิจการต้องปรับปรุงกำไรสุทธิและภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีใหม่โดยใช้ราคาทุนเป็นเกณฑ์ ในการบันทึกบัญชีของกิจการ หากมีการรับรู้กำไรจากการกลับริายการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ กิจการไม่ต้องนำกำไรดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่มีความแตกต่างอย่างนัยสำคัญจากข้อกำหนดขอมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัชฎาการ
สินค้าคงเหลือ	
พิจารณาจากกลุ่มสินค้าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือมีความเกี่ยวพันกัน โดยอาจเป็นกรณีสินค้าที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสายผลิตภัณฑ์เดียวกันที่มีวัตถุประสงค์หรือการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้ายเหมือนกันหรือมีการผลิตหรือขายในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน และในทางปฏิบัติไม่สามารถแยกจากรายการอื่นในสายผลิตภัณฑ์เดียวกันได้ 9) กิจการต้องไม่ปรับมูลค่าวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นที่ถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าให้ลดต่ำกว่าราคาทุน ถ้าสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุนั้นคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุน	

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
10) เมื่อสถานการณ์ที่ทำให้มีการปรับลดสินค้าคงเหลือต่ำกว่าราคาทุนหมดไปหรือเมื่อมีหลักฐานที่ชัดเจนว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ กิจกรรมต้องบันทึกกลับรายการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ (ได้ไม่เกินจำนวนของมูลค่าที่ปรับลดเดิม) เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีใหม่แสดงมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ปรับปรุงใหม่ แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า	

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
ภายใต้ข้อกำหนดของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ในบาง สถานการณ์กิจการอาจนำต้นทุน การกู้ยืมมารวมเป็นต้นทุนของ สินค้าคงเหลือได้ หากเป็นไป ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม (ดูคำอธิบาย เพิ่มเติมในเรื่องที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์)	ภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณ กำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับ กิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ลง วันที่ 11 กันยายน 2557 กิจการต้องถือดอกเบี้ยเงิน กู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงิน เพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดิน หรือพัฒนาที่ดินหรืออาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด เพื่อขายแต่ละโครงการเฉพาะ ส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนด ชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อม ที่จะขายเป็นมูลค่าต้นทุนของ อสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือ แปลงที่ขายในแต่ละโครงการ บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่มีความ แตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจาก ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
ภายใต้ข้อกำหนดของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ กิจกรรมต้องบันทึกการซื้อสินค้าซึ่งกำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ	ภายใต้มาตรา 65 ทวิ (8) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ กิจกรรมต้องคำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนในอัตราทางราชการ กิจกรรมต้องคำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี กิจกรรมไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงตามอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่มีความแตกต่างจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
ภายใต้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม กิจกรรมต้อง 1) รับรู้ผลผลิตทางการเกษตรเมื่อมีคุณสมบัติทุกข้อ ดังนี้ 1.1) กิจกรรมควบคุมสินทรัพย์นั้น ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต 1.2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น และ 1.3) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ (มูลค่ายุติธรรมของผลผลิตทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยวสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือเสมอ)	มาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร กิจกรรมต้องคำนวณราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับผลผลิตทางการเกษตรตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และต้องถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย หากราคาตลาดน้อยกว่าราคาทุน กิจการไม่ต้องนำผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือมาบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการแต่อย่างใด บทบัญญัติดังกล่าวจึงมีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
2) วัสดุมูลค่าผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว และถือมูลค่ายุติธรรมที่ได้นี้เป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันนั้น เมื่อถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง 3) ต้องบันทึกผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการรับรู้ผลิตผลทางการเกษตรเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเป็นกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดเมื่อเกิดขึ้น	

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
ภายใต้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ กิจกรรมต้องบันทึกผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น	ภายใต้มาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร กิจกรรมต้องไม่ถือผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม กรณีสินค้าของกิจกรรมสูญหายและกิจการมีหลักฐานแจ้งชัดว่าสินค้าดังกล่าวถูกโจรกรรม กิจกรรมต้องถือเป็นผลเสียหายเนื่องจากการประกอบกิจการ และหากผลเสียหายดังกล่าวไม่มีประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ กิจกรรมมีสิทธินำมูลค่าต้นทุนของสินค้าทั้งจำนวน ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่ง

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
	ประมวลรัษฎากร โดยต้องนำมาถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกรวมมิใช่รอบระยะเวลาบัญชีที่การดำเนินคดีความสิ้นสุด และหากภายหลังกิจการได้รับสินค้าคืนหรือได้รับชำระหนี้ ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีใด กิจการต้องนำจำนวนสินค้าหรือจำนวนหนี้ที่ได้รับชำระมาถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น กรณีการทำลายสินค้าที่ไม่สามารถจำหน่ายได้ หากกิจการมีเอกสารและหลักฐานที่ชัดเจนสามารถพิสูจน์ได้ว่าการทำลายสินค้านั้นดังกล่าวจริง กิจการจึงมีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
	เงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (13) และ (14) แห่งประมวลรัษฎากร คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541ฯ ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน พ.ศ. 2541 เป็นเพียงคำสั่งที่กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการทำลายของเสียเท่านั้น นอกจากนี้ หากกิจการได้ถือค่าภาษีสรรพสามิตเป็นต้นทุนขายของสินค้าที่เสื่อมคุณภาพกิจการมีสิทธินำภาษีสรรพสามิตดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัติให้ทำลายสินค้า ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรฐานรายงาน ทางการเงิน	ประมวลรัษฎากร
สินค้าคงเหลือ	
	ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.79/2541 เรื่อง แนวทางปฏิบัติกรณีการทำลายของเสียสินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิ สินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน พ.ศ. 2541 บทบัญญัติดังกล่าวจึงไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

จะเห็นได้ว่า หลักภาษีอากรในเรื่องสินค้าคงเหลือก็เขียนขึ้นบนหลักการของมาตรฐานรายงานทางการเงินนี้แหละครับ (จะไปเอามาจากมาตรฐานอื่นก็ใช่ที่) เพียงแต่อาจมีความแตกต่างในบางประเด็นในรายละเอียดกันอยู่บ้าง

อย่างไรก่อนจบบทความนี้ ขอตอกย้ำความทรงจำอีกทีครับอย่าลืมว่ากิจการจะนำประมวลรัษฎากรมาใช้เป็นแนวทางในการบันทึกการทางบัญชีให้ขัดกับมาตรฐานรายงานทางการเงินไม่ได้ เพราะมาตรฐานประมวลรัษฎากรเป็นเพียงแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนการจัดทำบัญชีต้องเป็นไปตามที่มาตรฐานรายงานทางการเงินได้กำหนดไว้

ขณะเดียวกันกิจการจะนำมาตรฐานรายงานทางการเงินมาใช้ให้ขัดกับประมวลรัษฎากรไม่ได้ เพราะมาตรฐานรายงานทางการเงินเป็นเพียงแนวปฏิบัติสำหรับนักบัญชีในการจัดทำบัญชี ส่วนการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องเป็นไปตามที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้

ขอเท่านั้นแหละครับก็พอใจแล้ว