

ผลกระทบของความแตกต่าง ระหว่าง

มาตรฐานการบัญชี

TFRS

กับ

ภาษีอากร

ที่ต้องปรับปรุง
ทำไรสุทธิ (บวกกลับ)

Part

ประเด็น

‘สินทรัพย์ หักหนี้
และส่วนของเจ้าของ’

โดย...สมเดช ไธจันทร์เสถียร (ลงวนลิขสิทธิ์)

เอกสารภาษีอากร

วารสารวิชาการทางกฎหมายบัญชีและภาษีอากรที่มียอดสมาชิกสูงสุด

TAX MAGAZINE



ท่านสามารถเสริมสร้างความรู้ความชำนาญในด้านกฎหมาย บัญชี และภาษีอากรได้จากสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ที่เรามอบให้ดังนี้

1. รับวารสาร **เอกสารภาษีอากร** เป็นประจำทุกเดือน ปีละ 12 เล่ม
2. รับฟรี! หนังสือประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์ ปีละ 1 เล่ม
3. รับสิทธิเข้าสัมมนาของ บจ.ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ ในราคาสมาชิก
4. รับสิทธิเข้าสัมมนาพิเศษสำหรับสมาชิก ปีละ 2 ครั้ง (ตามเงื่อนไขของบริษัทฯ)
5. รับส่วนลดในการเลือกซื้อหนังสือจาก "ร้านหนังสือธรรมนิติ"
6. รับสิทธิลงประกาศรับสมัครงานที่ www.jobdst.com ประกาศได้ไม่จำกัดตำแหน่ง นาน 6 เดือน มูลค่า 4,000 บาทฟรี!



- กฎหมายบัญชี
- บัญชีภาษีอากร
- การบัญชีธุรกิจ
- ภาษีสรรพากร
- การวางแผนภาษีสำหรับการประกอบธุรกิจ
- การบริหารธุรกิจ
- ข้าราชการธุรกิจการพาณิชย์
- มติ ครม.
- คำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุ
- ตอบข้อหารือกรมสรรพากร
- ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง

ขอเรียนเชิญนักบัญชี เจ้าของกิจการ ผู้บริหาร นักธุรกิจ ผู้ลงทุน สมัครสมาชิกหนังสือ **เอกสารภาษีอากร** เพื่อท่านจะได้รับข้อมูลข่าวสาร ความรู้ด้านการจัดทำบัญชีของธุรกิจ กฎหมายบัญชีและภาษีอากร ที่เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจในยุคปัจจุบัน

สนใจสอบถามรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่

โทรศัพท์ (02) 555-0906-9 / E-mail : member@dharmniti.co.th

Download ใบสมัครหรือสมัคร Online ที่ www.dst.co.th



สมัครสมาชิกผ่าน ID LINE @dharmnitimember

ผลกระทบของความแตกต่าง
ระหว่าง

มาตรฐานการบัญชี

TFRS

กับ

ภาษีอากร

ที่ต้องปรับปรุง

กำไรสุทธิ (บวกกลับ)

Part

ประเด็น

สินทรัพย์ หนี้สิน

และส่วนของเจ้าของ



ผลกระทบของความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร
ที่ต้องปรับปรุงกำไรสุทธิ (บวกกลับ)
Part II ประเด็น “สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ”

โดย สมเดช โรจน์คุรีเสถียร

พิมพ์ครั้งแรก มีนาคม 2559

เจ้าของ : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

ที่ปรึกษา : ดุสิต ศรีสกุล, พีชมงคล, อโณทัย ฉออ่อนพจน์

กองบรรณาธิการ : ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง

พิสูจน์อักษร : ประนอม เพ็ชรสมัย

ออกแบบ : วรณา สนิธิอนุเคราะห์, ศุภมาศ เนตรพล

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

National Library of Thailand Cataloging in Publication Data

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร.

ผลกระทบของความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากรที่ต้องปรับปรุง
กำไรสุทธิ (บวกกลับ) Part II ประเด็น “สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ”.– กรุงเทพฯ :
ธรรมนิติ เพรส, 2559. 496 หน้า.

1. การบัญชีภาษีอากร – กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ
2. การบัญชี – กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ
3. ภาษี – กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ I. ชื่อเรื่อง.

343.59304

ISBN : 978-616-302-099-4

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537
(ห้ามคัดลอกหรือถ่ายสำเนาส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้โดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

จัดพิมพ์และจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

เลขที่ 267 ถนนประชาราษฎร์ สาย 1 แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800

โทรศัพท์ (02) 555-0711-3 โทรสาร (02) 556-1822

สนใจเสนอผลงานเขียนเพื่อตีพิมพ์กับธรรมนิติ ติดต่อคุณลำปาง (081) 359-5041
บุคคลหรือองค์กรใดสนใจสั่งซื้อหนังสือเล่มนี้จำนวนมาก ติดต่อคุณวีรเทพ (089) 415-8502

คำนำ

ปัญหาในการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีที่มักเกิดขึ้นกับทุกธุรกิจไม่ว่าจะเป็นกิจการ PAEs หรือกิจการ NPAEs ก็คือ ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีกับภาษีอากร อันเนื่องจากหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชีกับภาษีอากรที่มีหลักเกณฑ์ปฏิบัติไม่เหมือนกัน จึงทำให้เกิดข้อถกเถียงกันอยู่เป็นประจำว่า จะต้องทำอย่างไรให้ถูกต้องทั้งมาตรฐานการบัญชีและภาษีอากร หลักเกณฑ์ที่สำคัญ กิจการจะต้องยึดหลักการจัดทำบัญชีจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี แต่เมื่อยื่นแบบเพื่อเสียภาษีอากร กิจการจะต้องปรับปรุง (บวกกลับ) ให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร แต่หากผู้ทำบัญชีขาดความรู้ ความแม่นยำของมาตรฐานการบัญชีกับภาษีอากร ก็จะทำให้กิจการปรับปรุงไม่ถูกต้อง ปรับปรุงไม่ครบถ้วน อาจจะทำให้กิจการเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่มได้

หนังสือ ผลกระทบของความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากรที่ต้องปรับปรุงกำไรสุทธิ(บวกกลับ) Part II ประเด็น “สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ” ได้จัดพิมพ์ขึ้นเพื่อเป็นแนวปฏิบัติให้นักบัญชีได้มีการเปรียบเทียบและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรในประมวลรัษฎากร

สมเดช โรจน์ศรีเสถียร

มีนาคม 2559

CONTENT

Chapter 1

ผลกระทบความแตกต่างของ “สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ”	18
หลักการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี	19
สินทรัพย์	19
สินทรัพย์หมุนเวียน	19
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	21
หนี้สิน	22
หนี้สินหมุนเวียน	23
หนี้สินไม่หมุนเวียน	24
ส่วนของเจ้าของ	25
หลักเกณฑ์ทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร	28
ความแตกต่างของ “สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ”	30

Chapter 2

ผลกระทบความแตกต่างของ “นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด” ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS	
กับภาษีอากร	31
นโยบายการบัญชี	32
การเปิดเผยข้อมูล	33
ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์	36
ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานของสินทรัพย์	37
ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลการเปลี่ยนแปลงประมาณการ	
อายุการใช้งานสินทรัพย์	38
ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	39

CONTENT

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีกับภาษีอากร	40
ข้อผิดพลาด	40
ตัวอย่างข้อผิดพลาดทางบัญชี	42
ข้อผิดพลาดทางบัญชีกับภาษีอากร	43
การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์	44
การยื่นแบบภาษีธุรกิจเฉพาะ	46
ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่คิดได้หรือไม่	48
ให้กรรมการกู้ยืมเงิน	52
ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงิน	52
การให้กู้ยืมยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ	53
ลูกหนี้ค่าหุ้นถือเป็นการให้กู้ยืมเงิน	57
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย กับดอกเบี้ยเงินกู้ยืม	58
ความแตกต่างของ “ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม”	59

Chapter 3

ผลกระทบความแตกต่างของ “หนี้สูญ หนี้สงสัยจะสูญ”

ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร	60
ลูกหนี้	61
ประเภทของการขาย	61
หนี้สูญและหนี้สงสัยจะสูญ	65
หนี้สูญตามประมวลรัษฎากร	67
ความแตกต่างของ “หนี้สูญ”	67
ความแตกต่างของ “การตัดบัญชีลูกหนี้เป็นหนี้สูญ”	69
การประมาณการหนี้สงสัยจะสูญ	70

CONTENT

แนวปฏิบัติในการตัดหนี้สูญ	70
ตัวอย่างการบันทึกบัญชีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญจากยอดลูกหนี้สิ้นปี	71
ความแตกต่างของ “หนี้สงสัยจะสูญ”	73
การตัดจำหน่ายหนี้สูญตามประมวลรัษฎากร	73
การจำหน่ายหนี้สูญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม	83

Chapter 4

ผลกระทบความแตกต่างของ “อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน” ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร	97
ความแตกต่างของ “ความหมายของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน”	99
การรับรู้รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	99
การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	100
ตัวอย่างการบันทึกบัญชีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	101
ความแตกต่างของ “ราคาในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์”	102
การบันทึกบัญชีด้านผู้เช่า	103
การบันทึกด้านผู้ให้เช่า	104
การรับรู้รายได้ค่าเช่าตามประมวลรัษฎากร	104
ความแตกต่างของ “การรับรู้รายได้ค่าเช่า (อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)”	105
การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร	105

Chapter 5

ผลกระทบความแตกต่างของ “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร	122
ความแตกต่างของ “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์”	124
รายการที่มีลักษณะลงทุน	124

CONTENT

ความแตกต่างของ “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์”	132
การรับรู้ต้นทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	133
ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ถือเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน	134
ความแตกต่างของ “การรับรู้ต้นทุนของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์”	135
การวัดมูลค่าและการได้มาของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	135
ส่วนประกอบของราคาทุนที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	135
ความแตกต่างของ “ประมาณการหนี้สินค่ารีอถอน ค่าขนย้าย และค่าบูรณะ”	138
การซื้อสินทรัพย์โดยผ่อนชำระหรือเช่าซื้อ	138
ความแตกต่างของ “การซื้อสินทรัพย์โดยการเช่าซื้อและผ่อนชำระ”	140
ความแตกต่างของ “ส่วนประกอบของต้นทุนที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์”	140
ต้นทุนของสินทรัพย์	141
ที่ดิน	142
อาคาร	143
ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร	145
ต้นทุนสินทรัพย์ที่ซื้อเป็นเงินสด	155
ต้นทุนทรัพย์สินที่เกิดจากการเช่าซื้อหรือผ่อนชำระ	156
ค่าเสื่อมราคา	157
ดอกเบี้ยเช่าซื้อ	158
ความแตกต่างของ “การซื้อสินทรัพย์โดยการเช่าซื้อ ผ่อนชำระ”	159
การซื้อสินทรัพย์โดยวิธีสืบทอด	159
สัญญาเช่าดำเนินงาน	159
สัญญาเช่าทางการเงิน	160
ความแตกต่างของ “การซื้อทรัพย์สินวิธีสืบทอด”	163

CONTENT

ปัญหาของรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน	163
ภาษีซื้อของรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน	166
การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา	170
วิธีการคำนวณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา	171
เงื่อนไขของรถยนต์ต้องห้าม	173
มูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 1 ล้าน	174
ค่าเช่ารถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน	176
ข้อยกเว้นของรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน	177
ความแตกต่างของ “รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน”	180
การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	185
เปรียบเทียบการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์	187
ตัวอย่างการบันทึกบัญชี	187
การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร	190
ความแตกต่างของ “การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์”	192
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ	192
วิธีราคาทุน	192
วิธีตีราคาใหม่	193
ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา	197
การบันทึกบัญชีค่าเสื่อมราคา	198
การคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์	198
การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเปลี่ยนแปลงตามชั่วโมงการทำงาน หรือตามจำนวนผลผลิต	199
การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ตามวิธีเส้นตรง	200
การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง	202

CONTENT

การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเพิ่มขึ้น	205
การคิดค่าเสื่อมราคารวมเป็นกลุ่ม	208
การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากร	209
หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร	210
ความแตกต่างของ “ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์”	222
การแยกส่วนประกอบของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	228
ความแตกต่างของ “การแยกส่วนประกอบของสินทรัพย์”	232
การสิ้นสุดการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์	232
การตัดมูลค่าที่เหลือของสินทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร	233

Chapter 6

ผลกระทบความแตกต่างของ “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน”

ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร	235
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	236
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	239
การรับรู้และการวัดมูลค่า	242
ความแตกต่างของ “ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน”	244
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก	244
ความแตกต่างของ “ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก”	246
สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้จากการรวมธุรกิจ	247
การบันทึกบัญชีการรวมกิจการ	249
การซื้อกิจการ	250
การรวมส่วนได้	254
การโอนกิจการตามประมวลรัษฎากร	262

CONTENT

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขยกเว้นภาษีการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมด	266
รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนา	
ที่อยู่ระหว่างดำเนินการ	268
สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการอุดหนุนของรัฐบาล	269
สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยน	270
สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นเองภายในกิจการ	271
ต้นทุนของ Web Site	273
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ	275
การตีราคาสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีการหักค่าตัดจำหน่าย	279
ปรับค่าตัดจำหน่ายสะสม	279
หักออกจากมูลค่าตามบัญชี	280
การตีราคาสินทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร	281
ความแตกต่างของ “การตีราคาสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน”	282
การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน	283
การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) ตามประมวลรัษฎากร	284
ความแตกต่างของ “การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน”	289
การเลิกใช้และการจำหน่าย	289
การตัดมูลค่าที่เหลือของสินทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร	289
ความแตกต่างของ “การเลิกใช้และการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน”	291
ปัญหาภาษีอากรการจ่ายเงินค่า “สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน”	291

CONTENT

Chapter 7

ผลกระทบความแตกต่างของ “ต้นทุนการกู้ยืม”

ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร	300
ต้นทุนการกู้ยืม	301
ต้นทุนการกู้ยืมจะถือเป็นค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนของสินทรัพย์	302
ต้นทุนการกู้ยืมตามประมวลรัษฎากร	303
ความแตกต่างของ “ต้นทุนการกู้ยืมถือเป็นต้นทุนของสินทรัพย์”	304
แนวปฏิบัติของต้นทุนการกู้ยืม	304
ต้นทุนการกู้ยืมที่จัดหาสินทรัพย์	305
ต้นทุนการกู้ยืมทั่วไป แต่นำมาจัดหาสินทรัพย์	305
ต้นทุนการกู้ยืมทั่วไปและเพื่อจัดหาสินทรัพย์	306
การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์	306
แนวปฏิบัติดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามประมวลรัษฎากร	306

Chapter 8

ผลกระทบความแตกต่างของ “การด้อยค่าของสินทรัพย์”

ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร	310
การด้อยค่าของสินทรัพย์	310
ความแตกต่างของ “ขาดทุนจากการด้อยค่าสินทรัพย์”	313
การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า	313
ข้อบ่งชี้การด้อยค่าของสินทรัพย์	316
การทดสอบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	317
การประมาณการราคาขายสุทธิ	318

CONTENT

การประมาณการมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์	319
การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต	320
การบัญชีเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์	322
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าจากการด้อยค่าสินทรัพย์	324
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	326
การกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าสินทรัพย์	330

Chapter 9

ผลกระทบความแตกต่างของ “ประมาณการหนี้สิน”

ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร	332
ประมาณการหนี้สินกับประมวลรัษฎากร	339
การรับรู้หนี้สิน	340
ประเภทของหนี้สิน	340
การวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน	345
บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย	347
ความแตกต่างของ “ประมาณการหนี้สินรับประกันและค่าใช้จ่าย ในการรับประกันสินค้า”	349
บันทึกเป็นรายได้	349
ความแตกต่างของ “ค่าสมนาคุณโดยประมาณ”	354
ความแตกต่างของ “ประมาณการหนี้สิน”	355

CONTENT

Chapter 10

ผลกระทบความแตกต่างของ “สัญญาเช่า (Leasing)”

ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร	356
ธุรกิจสี่ซึ่ง	359
ประเภทสัญญาเช่า	361
สัญญาเช่า ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2558)	361
สัญญาเช่าการเงิน	362
การรับรู้เริ่มแรก	363
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรกภายใต้สัญญาเช่าการเงิน	364
แนวปฏิบัติการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17	365
สัญญาเช่าการเงิน	366
ตัวอย่างการบันทึกบัญชี	368
ความแตกต่างของ “สัญญาเช่าทางการเงิน” ด้านผู้เช่า	374
สัญญาเช่าดำเนินงาน	374
สัญญาเช่าสี่ซึ่งตามประมวลระฎการ	376
การขายและเช่ากลับคืน	381
ความแตกต่างของ “สัญญาเช่าดำเนินงาน”	382
กรณีศึกษา	382
ปัญหาภาษีอากรการขายตามสัญญาเช่าซื้อหรือผ่อนชำระ	406

Chapter 11

ผลกระทบความแตกต่างของ “ผลประโยชน์ของพนักงาน”

ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร	414
ผลประโยชน์ของพนักงาน	414

CONTENT

ผลประโยชน์ของพนักงานตามประมวลรัษฎากร	416
ประเภทของผลประโยชน์ของพนักงาน	420
ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน	420
การรับรู้และการวัดมูลค่าผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน	421
ความแตกต่างของ “ผลประโยชน์ระยะสั้นพนักงาน”	424
ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส	424
การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ของเงินเดือนค่าจ้าง	425
ผลประโยชน์หลังออกจากงาน	430
โครงการสมทบเงิน	430
โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงาน	431
โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานเมื่อเกษียณอายุ	433
การคำนวณภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร	437
ความแตกต่างของ “ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง”	441
ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน	442
ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง	443

Chapter 12

ผลกระทบความแตกต่างของ “กำไรต่อหุ้น”

ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร	446
ทุนเรือนหุ้น	450
เงินปันผลและเงินสำรอง	450
การเครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรตามมาตรา 47 ทวิ	
แห่งประมวลรัษฎากร	452
กำไรต่อหุ้น	461

CONTENT

แนวคิดในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน	461
ข้อสมมติฐานทางบัญชี	462
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	464
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จกับการคำนวณกำไรต่อหุ้น	466
ผลตอบแทนจากกำไรต่อหุ้น	467
กำไรต่อหุ้นตามมาตรฐานการบัญชี	469
การคำนวณกำไรต่อหุ้น	470
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	470
จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยบุคคลภายนอก	475
กรณีศึกษา กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานกับจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญ	476
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานกับหุ้นปันผล	479
กำไรต่อหุ้นปรับลด	481
หุ้นกู้แปลงสภาพ	482
ใบสำคัญแสดงสิทธิ	486
โบนัสหุ้น	488
หุ้นสามัญเทียบเท่าปรับลด	489
กำไรต่อหุ้นกับภาระภาษีอากร	493

Chapter 1

ผลกระทบความแตกต่างของ
“สินทรัพย์ หนี้สิน
และส่วนของผู้เจ้าของ”

คงไม่มีใครปฏิเสธได้ว่า เมื่อประกอบธุรกิจ เมื่อมีการดำเนิน
กิจการ แทบทุกกิจการจะต้องมีสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของ
เจ้าของ ที่นอกเหนือจากการมีรายได้และค่าใช้จ่ายในการ
ดำเนินงาน การที่กิจการมีสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ
เพื่อนำสิ่งเหล่านั้นสนับสนุนให้ก่อให้เกิดรายได้หรือค่าใช้จ่าย
เพื่อให้การดำเนินงานประสบความสำเร็จเป็นไปตามเป้าหมาย
ของกิจการที่ตั้งไว้ การที่กิจการมีสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของ
เจ้าของเพื่อก่อให้เกิดรายได้ของกิจการนั้น จะต้องแยก
พิจารณาความหมายของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของ
เจ้าของตามหลักการบัญชี มาตรฐานการบัญชี และภาษีอากร
แยกพิจารณาได้ดังนี้

หลักการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี

เมื่อกิจการมีสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของเจ้าของอันเกิดจากการดำเนินงานตามหลักการบัญชี กรอบแนวคิดสำหรับการจัดทำรายงานการเงินและมาตรฐานการบัญชี ได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

1. **สินทรัพย์ (Assets)** เป็นทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดทั้งทางตรงและทางอ้อมแก่กิจการ เป็นประโยชน์ต่อกิจการในการจัดหาทรัพยากรอื่น สินทรัพย์อาจได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ คือ

- 1.1 ใช้หรือนำสินทรัพย์มาใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่น
- 1.2 นำสินทรัพย์ที่มีอยู่ไปแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่น
- 1.3 นำสินทรัพย์ไปชำระหนี้
- 1.4 นำไปแบ่งกำไรให้กับเจ้าของกิจการ

ในทางบัญชีจะแบ่งสินทรัพย์ออกเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและไม่หมุนเวียนได้ดังนี้

1. สินทรัพย์หมุนเวียน (Current Assets)

1.1 เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด (Cash and Cash Equivalents)

เงินสด หมายถึง เงินสดในมือและเงินฝากธนาคารทุกประเภท แต่ไม่รวมเงินฝากประเภทที่ต้องจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลาที่กำหนด ตัวอย่างเช่น

1.1.1 ธนบัตรและเหรียญกษาปณ์ที่กิจการมีอยู่ รวมทั้งเงินสดย่อย ธนาณัติ ตั๋วแลกเงินไปรษณีย์

1.1.2 เงินฝากธนาคารกระแสรายวันและออมทรัพย์ ทั้งนี้ไม่รวมเงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อสิ้นระยะเวลา (เงินฝากประจำ) รวมทั้งบัตรเงินฝากที่ออกโดยธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินอื่นซึ่งกำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ 1.2 และ 2.2 แล้ว

1.1.3 เชื้อที่ถึงกำหนดชำระ แต่ยังมีได้นำฝาก เชื้อเดินทาง ดราฟต์
ของธนาคาร

รายการเทียบเท่าเงินสด หมายถึง เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่อง
สูง ซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้ และมีความเสี่ยงต่อการ
เปลี่ยนแปลงในมูลค่าน้อยหรือไม่มีนัยสำคัญตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี

1.2 เงินลงทุนชั่วคราว (Short-term Investments)

หมายถึง เงินลงทุนชั่วคราวตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี เงินลงทุน
ดังกล่าวให้แสดงมูลค่าสุทธิหลังจากหักค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนหรือค่าเผื่อ
การด้อยค่าสะสมของเงินลงทุน

1.3 ลูกหนี้การค้า-สุทธิ (Trade Account Receivables, Net)

หมายถึง เงินที่ลูกค้านำมาชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการที่กิจการได้ขาย
หรือให้บริการตามปกติ และลูกหนี้ตามตัวเงินรับอันเกิดจากค่าสินค้าหรือบริการ
ดังกล่าว ทั้งนี้ให้รวมถึงลูกหนี้และตัวเงินรับการค้าที่เป็นกรรมการ พนักงาน
ลูกจ้าง และกิจการที่เกี่ยวข้องกันด้วย ลูกหนี้การค้าดังกล่าวให้แสดงมูลค่าสุทธิ
หลังจากหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

1.4 เงินให้กู้ยืมระยะสั้นแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Short-term Loans to Related Parties)

หมายถึง เงินให้กู้ยืมระยะสั้น เงินทดรอง รวมทั้งลูกหนี้ในลักษณะอื่นใด
ที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งจัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน นอกจาก
ลูกหนี้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือบริการซึ่งกำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ 1.3
ทั้งนี้ ความหมายของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันให้เป็นไปตามที่กำหนด
ในมาตรฐานการบัญชี

1.5 เงินให้กู้ยืมระยะสั้นแก่บุคคลหรือกิจการอื่น (Short-term Loans to Others)

หมายถึง เงินให้กู้ยืมระยะสั้นอื่นที่ไม่สามารถจัดเข้าลำดับที่ 1.4 ได้

1.6 สินค้าคงเหลือ (Inventories)

หมายถึง สินค้าสำเร็จรูป งานหรือสินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบและวัสดุที่ใช้ในการผลิต เพื่อขายหรือให้บริการตามปกติของบริษัท

1.7 สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น (Other Current Assets)

หมายถึง ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า รายได้ค้างรับ และสินทรัพย์หมุนเวียนอื่นใด นอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ 1.1 ถึง 1.6

2. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-current Assets)

2.1 เงินลงทุนในบริษัทร่วม (Investment in Associates)

หมายถึง เงินลงทุนในกิจการอื่น ซึ่งกิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการนั้น ทั้งนี้ ความหมายของการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ วิธีการบันทึกบัญชี และการนำเสนอการเงินให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี

2.2 เงินลงทุนในบริษัทย่อย (Investment in Subsidiary)

หมายถึง เงินลงทุนในกิจการอื่นซึ่งกิจการมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมกิจการนั้น ทั้งนี้ ความหมายของการควบคุมวิธีการบันทึกบัญชีและการนำเสนอการเงินให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี

2.3 เงินลงทุนในการร่วมค้า (Investment in Joint Ventures)

หมายถึง เงินลงทุนเพื่อการประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของบุคคลหรือกิจการตั้งแต่ 2 รายขึ้นไป โดยมีการควบคุมร่วมกันตามที่ตกลงไว้ในสัญญา ทั้งนี้ ความหมายของการควบคุมร่วมกัน วิธีการบันทึกบัญชี และการนำเสนอการเงินให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี

2.4 เงินลงทุนระยะยาวอื่น (Long-term Investments to Others)

หมายถึง เงินลงทุนระยะยาวในบุคคลอื่นหรือกิจการอื่น นอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ 2.1 ถึง 2.3 เงินลงทุนดังกล่าวให้แสดงมูลค่าสุทธิหลังจากหักค่าเผื่อการปรับมูลค่าเงินลงทุนหรือค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมของเงินลงทุน

2.5 เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Long-term Loans to Related Parties)

หมายถึง เงินให้กู้ยืมระยะยาว เงินทดรอง รวมทั้งลูกหนี้ในลักษณะอื่นใดที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามคำนิยามในข้อ 1.4 ซึ่งไม่จัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน

2.6 เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บุคคลหรือกิจการอื่น (Long-term Loans to Others)

หมายถึง เงินให้กู้ยืมระยะยาวอื่นที่ไม่สามารถจัดเข้ารายการที่ 2.5 ได้

2.7 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ (Property, Plant and Equipment, Net)

หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิตเพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่าหรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน โดยกิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่า 1 รอบปีบัญชี สินทรัพย์ดังกล่าวให้แสดงมูลค่าสุทธิหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

2.8 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน-สุทธิ (Intangible Assets, Net)

หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนที่สามารถระบุได้ และไม่มีกายภาพตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ตัวอย่างเช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร สัมปทาน ค่าความนิยม เป็นต้น สินทรัพย์ดังกล่าวให้แสดงมูลค่าสุทธิหลังจากหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

2.9 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น (Other Non-current Assets)

หมายถึง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่นใด นอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ 2.1 ถึง 2.8

2. หนี้สิน (Liabilities) เป็นการระดมทุนในปัจจุบันของกิจการหรือหน้าที่ความรับผิดชอบที่ต้องปฏิบัติตามที่ได้มีการตกลงกันไว้ ในกรณีของการระดมทุนในปัจจุบันจำเป็นต้องแยกจากข้อผูกพันในอนาคตให้เห็นอย่างชัดเจน ทำให้กิจการจะต้องจ่ายหรือสละทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันคือ

2.1 จ่ายเงินสด

2.2 โอนสินทรัพย์อื่น

2.3 ให้บริการ

2.4 เปลี่ยนภาระผูกพันเดิมด้วยภาระผูกพันใหม่

2.5 แปลงหนี้เป็นทุน

ในทางบัญชีจะจัดประเภทหนี้สินไว้เป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนไว้ดังนี้

1. หนี้สินหมุนเวียน (Current Liabilities)

1.1 เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมระยะสั้นจากสถาบันการเงิน (Bank Overdrafts and Short-term Loans from Financial Institutions)

หมายถึง เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมระยะสั้นจากธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่น รวมทั้งการขายหรือขายช่วงลดตัวเงินกับสถาบันการเงินซึ่งจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน

1.2 เจ้าหนี้การค้า (Trade Account Payables)

หมายถึง เงินที่กิจการค้างชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการที่ซื้อมาเพื่อขายหรือเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการตามปกติและตัวเงินจ่ายที่กิจการออกให้เพื่อชำระค่าสินค้าหรือบริการดังกล่าว ทั้งนี้ให้รวมถึงเจ้าหนี้และตัวเงินจ่ายการค้าที่เป็นกรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง และกิจการที่เกี่ยวข้องกันด้วย

1.3 เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี (Current Portion of Long-term Loans)

หมายถึง เงินกู้ยืมระยะยาวที่จะถึงกำหนดชำระคืนในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

1.4 เงินกู้ยืมระยะสั้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Short-term Loans from Related Parties)

หมายถึง เงินกู้ยืมระยะสั้น เงินทดรอง รวมทั้งหนี้สินในลักษณะอื่นใดที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน นอกจาก

หนี้สินที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการซึ่งกำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ 1.2 ทั้งนี้ความหมายของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี

1.5 เงินกู้ยืมระยะสั้นจากบุคคลหรือกิจการอื่น (Short-term Loans from Other)

หมายถึง เงินกู้ยืมระยะสั้นอื่นที่ไม่สามารถจัดเข้ารายการที่ 1.3 ถึง 1.4 ได้

1.6 ประมาณการหนี้สินระยะสั้น (Short-term Provisions)

หมายถึง หนี้สินที่คาดว่าจะถึงกำหนดชำระในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป และมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่จะต้องจ่ายชำระ ซึ่งกิจการสามารถประมาณมูลค่าหนี้สินนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ และเป็นภาระผูกพันในปัจจุบัน ซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตและมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการ เพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว ทั้งนี้ให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี

1.7 หนี้สินหมุนเวียนอื่น (Other Current Liabilities)

หมายถึง ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย รายได้รับล่วงหน้า และหนี้สินหมุนเวียนอื่นใดนอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ 1.1 ถึง 1.6

2. หนี้สินไม่หมุนเวียน (Non-current Liabilities)

2.1 เงินกู้ยืมระยะยาวจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Long-term Loans from Related Parties)

หมายถึง เงินกู้ยืมระยะยาว เงินทดรอง รวมทั้งหนี้สินในลักษณะอื่นใดที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามคำนิยามในรายการที่ 1.4 ซึ่งไม่จัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน

2.2 เงินกู้ยืมระยะยาวจากบุคคลหรือกิจการอื่น (Long-term Loans from Others)

หมายถึง เงินกู้ยืมจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลอื่น รวมทั้งจากธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงินอื่นที่ถึงกำหนดชำระคืนเกินกว่า 1 ปี นับจากวันที่ในงบการเงิน ทั้งนี้ ไม่รวมหนี้สินที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ 2.1

2.3 ประมาณการหนี้สินระยะยาว (Long-term Provisions)

หมายถึง หนี้สินที่ถึงกำหนดชำระคืนเกินกว่า 1 ปี และมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่จะต้องจ่ายชำระ ซึ่งกิจการสามารถประมาณมูลค่าหนี้สินนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือและเป็นภาระผูกพันในปัจจุบัน ซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตและมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการ เพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี

2.4 หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น (Other Non-current Liabilities)

หมายถึง หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่นนอกจากที่กำหนดให้แสดงไว้ในรายการที่ 2.1 ถึง 2.3

3. ส่วนของเจ้าของ (Owner's Equity) เป็นส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินแล้ว ซึ่งชี้ให้เห็นถึงข้อจำกัดทางกฎหมายหรือข้อจำกัดอื่นที่มีต่อความสามารถของกิจการในการแบ่งกำไรหรือการนำส่วนทุนไปใช้ หากกิจการมีการกันสำรองถือเป็นการจัดสรรกำไรสะสมไม่ถือเป็นค่าใช้จ่าย

ในทางบัญชีได้แบ่งรายการของส่วนของเจ้าของไว้ โดยแยกระหว่างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบริษัทจำกัดไว้ดังนี้

1. ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน (Partners' Equity) (ห้างหุ้นส่วน)

1.1 ทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน (Partners' Capital)

หมายถึง เงินลงทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน ไม่ว่าจะลงทุนด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นก็ตาม ทั้งนี้ต้องแสดงเงินทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน

1.2 ผลกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง (Unrealized Gain (Loss))

หมายถึง การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์ที่กิจการถือครองไว้ ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย เป็นต้น ทั้งนี้ ผลกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ในกรณีที่มีผลกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงหลายกรณีให้แยกแสดงเป็นแต่ละประเภทรายการ

1.3 กำไร (ขาดทุน) สะสมยังไม่ได้แบ่ง (Unappropriated Retained Earnings) หมายถึง กำไรสะสมและกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน คงเหลือที่ยังไม่ได้แบ่งให้ผู้เป็นหุ้นส่วน ในกรณีที่มียอดดุลสุทธิเป็นผลขาดทุนสะสม ให้แสดงจำนวนเงินไว้ในเครื่องหมายวงเล็บและเรียกเป็น “ขาดทุนสะสม”

2. ส่วนของผู้ถือหุ้น (Shareholders' Equity) (บริษัทจำกัด/ บริษัทมหาชน)

2.1 ทุนเรือนหุ้น (Share Capital)

2.1.1 ทุนจดทะเบียน (Authorized Share Capital)

หมายถึง ทุนของกิจการที่จดทะเบียนตามกฎหมายให้แสดงชนิดของหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าที่ตราไว้ตามที่จดทะเบียนแต่ละชนิดดังนี้

2.1.1.1 หุ้นบุริมสิทธิ (Preferred Stocks หรือ Preferred Shares)

2.1.1.2 หุ้นสามัญ (Common Stocks หรือ Ordinary Shares)

2.1.2 ทุนที่ออกและชำระแล้ว (Issued and Paid-Up Share Capital)

หมายถึง จำนวนหุ้นและมูลค่าหุ้นที่ได้นำออกจำหน่ายและเรียกให้ชำระมูลค่าหุ้นแล้วให้แสดงเป็นหุ้นแต่ละชนิดดังนี้

2.1.2.1 หุ้นบุริมสิทธิ (Preferred Stocks หรือ Preferred Shares)

2.1.2.2 หุ้นสามัญ (Common Stocks หรือ Ordinary Shares)

ในกรณีที่มีการให้สิทธิพิเศษใดแก่หุ้นบุริมสิทธิให้เปิดเผยไว้ด้วย

2.2 ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (Warrants)

หมายถึง มูลค่าของสิทธิที่กิจการออกให้แก่ผู้ถือในการซื้อหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิให้เปิดเผยจำนวนสิทธิทั้งหมดและจำนวนคงเหลือ ตลอดจนเงื่อนไขของการใช้สิทธิและการระงับพันธต่างๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย นอกจากนี้ถ้าเป็นใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นเพิ่มทุนที่ออกให้แก่ผู้ถือหุ้นเดิมให้เปิดเผยจำนวนสิทธิทั้งหมดและจำนวนคงเหลือ ตลอดจนเงื่อนไขของการใช้สิทธิและการระงับพันธต่างๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย

2.3 ส่วนเกิน (ต่ำกว่า) ทุน (Additional Paid-in Capital)

2.3.1 ส่วนเกิน (ต่ำกว่า) มูลค่าหุ้นบุริมสิทธิ (Premium (Discount) on Preferred Stocks หรือ Premium (Discount) on Preferred Shares)

หมายถึง เงินที่ได้จากการขายหุ้นบุริมสิทธิส่วนที่สูงกว่าหรือต่ำกว่ามูลค่าที่ตราไว้ตามที่จดทะเบียนของหุ้นบุริมสิทธิ หากมีทั้งส่วนเกินและส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นบุริมสิทธิ สามารถนำรายการดังกล่าวมาหักกลบกกันและแสดงเป็นมูลค่าสุทธิได้

2.3.2 ส่วนเกิน (ต่ำกว่า) มูลค่าหุ้นสามัญ (Premium (Discount) on Common Stocks หรือ Premium (Discount) on Ordinary Shares)

หมายถึง เงินที่ได้จากการขายหุ้นสามัญส่วนที่สูงกว่าหรือต่ำกว่ามูลค่าที่ตราไว้ตามที่จดทะเบียนของหุ้นสามัญ หากมีทั้งส่วนเกินและส่วนต่ำกว่ามูลค่าหุ้นสามัญสามารถนำรายการดังกล่าวมาหักกลบกกันและแสดงเป็นมูลค่าสุทธิได้

2.4 ผลกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง (Unrealized Gain (Loss))

หมายถึง การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์ที่กิจการถือครองไว้ ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขาย เป็นต้น ทั้งนี้ ผลกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ในกรณีที่มีผลกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงหลายกรณีให้แยกแสดงเป็นแต่ละประเภทรายการ

2.5 ผลต่างจากการแปลงค่างบการเงิน (Translation of Financial Statement Differences)

หมายถึง ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ ทั้งนี้ หน่วยงานในต่างประเทศหมายถึง บริษัทย่อย บริษัทร่วม กิจการร่วมค้า หรือสาขาของกิจการที่เสนอรายงาน โดยมีกิจกรรมหรือการประกอบกิจกรรมในประเทศอื่นหรือในสกุลเงินอื่น นอกจากประเทศหรือสกุลเงินของกิจการที่เสนอรายงาน ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี

2.6 กำไร (ขาดทุน) สะสม (Retained Earnings)

2.6.1 จัดสรรแล้ว (Appropriated)

2.6.1.1 สำรองตามกฎหมาย (Legal Reserve)

หมายถึง สำรองที่กันไว้จากกำไรสุทธิประจำปีตามกฎหมาย
ว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด

2.6.1.2 อื่นๆ (Others)

หมายถึง จำนวนที่จัดสรรจากกำไรสะสมเพื่อการใดๆ ตามมติ
ที่ประชุมผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ให้แสดงเป็นแต่ละประเภท ตัวอย่างเช่น เพื่อรักษาระดับ
เงินปันผล เพื่อขยายกิจการหรือตามเงื่อนไขของภาระผูกพัน

2.6.2 ยังไม่ได้จัดสรร (Unappropriated)

หมายถึง กำไรสะสมและกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน
ที่คงเหลือหลังจากการจัดสรรในกรณีที่มียอดดุลสุทธิเป็นผลขาดทุนสะสมให้แสดง
จำนวนเงินไว้ในเครื่องหมายวงเล็บและเรียกเป็น “ขาดทุนสะสม”

2.7 ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (Minority Interest)

หมายถึง ผลการดำเนินงานสุทธิและสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย
เฉพาะส่วนที่ไม่ได้เป็นของบริษัทใหญ่ทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อมผ่านทาง
บริษัทย่อยอื่นของบริษัทใหญ่

หลักเกณฑ์ทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ในทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ให้
ความหมายของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นไว้ดังนี้

1. **ทรัพย์สิน** หมายถึง วัตถุที่มีรูปร่างและวัตถุไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและ
ถือเอาได้ ซึ่งแบ่งเป็น

1.1 **สังหาริมทรัพย์** หมายถึง ทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์และ
รวมถึงสิทธิอันเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นด้วย

1.2 **อสังหาริมทรัพย์** หมายถึง ที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน
มีลักษณะเป็นการถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน และรวมถึงทรัพย์สินอัน
เกี่ยวกับที่ดินหรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย

มาตรา 65 ตี (5) แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้รายจ่ายต่อไปนี้ถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการจะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ มีดังนี้

“รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม”

ดังนั้น รายจ่ายที่ถือเป็นสินทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรจึงประกอบไปด้วย

ก. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

ข. รายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก

ค. รายจ่ายทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน

รายจ่ายเหล่านี้ เมื่อกิจการได้มีการจ่ายไปจะถือเป็นทรัพย์สินของกิจการจะต้องนำไปหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 ต่อไปในประมวลรัษฎากรหรือภาษีอากรได้กำหนดรายละเอียดของสินทรัพย์ไว้ดังนี้

(1) สินทรัพย์หมุนเวียน

(1.1) เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

(1.2) ลูกหนี้การค้า-สุทธิ

(1.3) สินค้าคงเหลือ

(1.4) สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น นอกจากที่ระบุใน 1.1-1.3

(2) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

(2.1) เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน/กรรมการ/ผู้ถือหุ้น และพนักงาน

(2.2) ที่ดินและอาคาร ซึ่งหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแล้ว

(2.3) ทรัพย์สินอื่น ซึ่งหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแล้ว

(2.4) สิทธิการเช่าและหรือสิทธิการใช้ทรัพย์สิน

(2.5) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น นอกจากที่ระบุใน 2.1-2.4

2. หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดขึ้นในอดีต อันมีผลทำให้กิจการจะต้องชำระในอนาคตตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดรายละเอียดของหนี้สินไว้ดังนี้

(1) หนี้สินหมุนเวียน

- (1.1) เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมระยะสั้นจากสถาบันการเงิน
- (1.2) เจ้าหนี้การค้า
- (1.3) เงินกู้ยืม
- (1.4) หนี้สินหมุนเวียนอื่น นอกจากที่ระบุใน 1.1-1.3

(2) หนี้สินไม่หมุนเวียน

- (2.1) เงินกู้ยืมระยะยาว
- (2.2) หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น

3. ส่วนของเจ้าของ หมายถึง ส่วนคงเหลือจากการนำทรัพย์สินหักด้วยหนี้สินของกิจการ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดรายละเอียดของส่วนของผู้ถือหุ้น/ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนไว้ดังนี้

- (1) ทุนที่ออกและชำระแล้ว
- (2) อื่นๆ
- (3) กำไรสะสมหรือขาดทุนสะสม

ความแตกต่างของ “สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้เจ้าของ”

มาตรฐานการบัญชี	ภาษีอากร
1. สินทรัพย์ ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุม ของกิจการ	วัตถุที่มีรูปร่างและวัตถุไม่มีรูปร่างที่อาจ มีราคาและถือเอาได้
2. หนี้สิน ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการหรือ หน้าที่ความรับผิดชอบที่ต้องปฏิบัติตาม ที่ได้มีการตกลงกันไว้	ภาระผูกพันที่เกิดขึ้นในอดีตอันมีผล ทำให้กิจการจะต้องชำระในอนาคต
3. ส่วนของผู้เจ้าของ ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของ กิจการหลังจากหักหนี้สินแล้ว	ส่วนคงเหลือจากการนำทรัพย์สิน หักด้วยหนี้สิน

Chapter 2

ผลกระทบความแตกต่างของ “นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการ ทางบัญชีและข้อผิดพลาด” ตามมาตรฐานการบัญชี TFRS กับภาษีอากร



แทบทุกกิจการจะต้องมีการจัดทำบัญชีและเสียภาษีอากร ตามที่กฎหมายกำหนด เมื่อกิจการได้มีการประกอบธุรกิจ จะต้องมีการจัดทำบัญชีและงบการเงินของกิจการ ซึ่งต้อง เป็นไปตามหลักการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด โดยสภาวิชาชีพบัญชี ในการจัดทำงบการเงินของกิจการ จะสมบูรณ์ต่อเมื่อกิจการจะต้องจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของ เจ้าของ งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในการจัดทำบัญชีและงบการเงินของกิจการจะต้องจัดทำ บัญชีเป็นไปตามนโยบายการบัญชีที่กิจการถือปฏิบัติ แต่ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด แต่อย่างไรก็ดี หากนโยบายการบัญชีขัดแย้งกับภาษีอากร กิจการอาจต้อง ปรับปรุงกำไรสุทธิในแบบ ภ.ง.ด.50 ด้วย

นโยบายการบัญชี (Accounting Policy)

เป็นแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่กำหนดหลักการ วิธีการ หรือประเพณีปฏิบัติทางบัญชีที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำบัญชีและการนำเสนองบการเงิน กิจการจะต้องเลือกใช้และปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินในแต่ละเรื่อง ซึ่งจะทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือและการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินของกิจการ

ในกรณีที่มีรายการค้าบางรายการไม่มีมาตรฐานการบัญชีกำหนดเป็นแนวปฏิบัติโดยเฉพาะ ฝ่ายบริหารจะต้องใช้ดุลพินิจในการตัดสินใจที่จะเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่จะทำให้ข้อมูลของงบการเงินสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจและน่าเชื่อถือ ซึ่งความน่าเชื่อถือของงบการเงินจะต้องประกอบไปด้วย

1. การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม
2. เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ
3. มีความเป็นกลาง
4. ความระมัดระวัง
5. ความครบถ้วน

ซึ่งฝ่ายบริหารของกิจการจะต้องใช้ดุลพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่มีแนวคิดคล้ายคลึงกันกับกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานการเงิน (ปรับปรุง 2558) เมื่อกิจการเลือกใช้และนํานโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติ กิจการจะต้องปฏิบัติตามนโยบายบัญชีอย่างสม่ำเสมอของรายการแต่ละประเภท เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดไว้โดยเฉพาะ

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมีวิธีปฏิบัติ 2 วิธีด้วยกันคือ

ก. วิธีเปลี่ยนทันที

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กิจการจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงเมื่อเข้าใจเงื่อนไขที่เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือกิจการต้องจัดทำงบการเงินนั้นน่าเชื่อถือ และสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้มากยิ่งขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสด

ของกิจการ หากกิจการมีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาใช้กับรายการค้าที่กิจการไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อนหรือไม่มีสาระสำคัญ จะไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เช่น การตีราคาใหม่ของสินทรัพย์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ข. วิธีปรับย้อนหลัง

การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาปรับย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อน โดยกิจการจะต้องมีการปรับยอดยกมาต้นงวดของส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการที่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี โดยถือเสมือนหนึ่งว่าได้มีการนำมาถือปฏิบัติในนโยบายบัญชีมาโดยตลอด

การเปิดเผยข้อมูล

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี โดยการนำมาตรฐานรายงานการเงินมาใช้ต่อกิจการ ซึ่งมีผลกระทบต่อบการเงินในงวดบัญชีก่อนและงวดบัญชีปัจจุบัน ทำให้กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

1. ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
2. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
3. ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
4. คำอธิบายประกอบการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
5. ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง

ตัวอย่างนโยบายการบัญชี

งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะบริษัทได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศไทยภายใต้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ซึ่งหมายความว่ามาตรฐานการบัญชีที่ออกภายใต้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และตามข้อกำหนดของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ว่าด้วยการจัดทำและนำเสนอรายงานทางการเงิน งบการเงินหลัก (คือ งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น

และงบกระแสเงินสด) เป็นแบบสมบูรณ์ให้สอดคล้องกับประกาศของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หมายเหตุประกอบงบการเงินให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 การนำเสนองบการเงินและเพิ่มหมายเหตุประกอบงบการเงินตามข้อกำหนดในประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

หลักการบัญชีที่ใช้ อาจแตกต่างไปจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งใช้ในประเทศอื่น ดังนั้นงบการเงินได้จัดทำขึ้น โดยมีได้มีจุดประสงค์ที่จะแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานและงบกระแสเงินสดให้สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่กำหนดไว้ในประเทศอื่น ดังนั้นบริษัทจัดทำงบการเงินด้วยข้อสมมติฐานที่ว่าผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจหลักการและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศไทยแล้ว

งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะบริษัทได้จัดทำขึ้น โดยใช้เกณฑ์ราคาทุนเดิมในการวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน

ในการจัดทำงบการเงินให้สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศไทย กำหนดให้ฝ่ายบริหารต้องกำหนดประมาณการและข้อสมมติฐานซึ่งมีผลกับมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่รายงานไว้ในงบการเงิน การเปิดเผยข้อมูลสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ณ วันที่ในงบการเงิน และรายได้และค่าใช้จ่ายในงวดที่รายงานไว้ในงบการเงิน ดังนั้นผลที่เกิดจริงอาจต่างไปจากประมาณการ

รายการบัญชีบางรายการในงบการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 และสำหรับงวดบัญชี 3 เดือน และ 9 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2558 ได้มีการแสดงต่างไปจากเดิมและจัดประเภทใหม่ เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบและเพื่อให้สอดคล้องกับการแสดงรายการในงบการเงิน ณ วันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2559 และสำหรับงวดบัญชี 3 เดือน และ 9 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2559

นโยบายการบัญชีที่สำคัญในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลเป็นนโยบายการบัญชีเดียวกับที่ใช้ในงบการเงินสำหรับงวดปีบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558

รายการที่เกิดขึ้นอย่างไม่สม่ำเสมอในระหว่างงวดปีบัญชี จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายหรือค่าใช้จ่ายรอกการตัดบัญชีโดยใช้เกณฑ์เดียวกับการรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายหรือค่าใช้จ่ายรอกการตัดบัญชี ณ วันสิ้นงวดปีบัญชี งบการเงินนี้ควรใช้ควบคู่ไปกับงบการเงินสำหรับงวดปีบัญชี พ.ศ. 2558

นโยบายการบัญชีกับภาษีอากร

การที่กิจการได้กำหนดนโยบายการบัญชี แนวปฏิบัติทางการบัญชีที่กำหนดหลักการ วิธีการ หรือประเพณีปฏิบัติทางบัญชีที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำบัญชี และการนำเสนองบการเงิน กิจการจะต้องเลือกใช้และปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินในแต่ละเรื่อง ซึ่งจะทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือและการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินของกิจการนั้น ในทางภาษีอากร เมื่อกิจการกำหนดนโยบายการบัญชีไว้อย่างไรต้องใช้อย่างนั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงไม่ได้ เว้นแต่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะสามารถเปลี่ยนแปลงได้ ดังนั้น หากกิจการมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหากไม่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้ กิจการจะต้องนำไปปรับปรุงกำไรสุทธิในแบบ ภ.ง.ด.50

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (Changes in Accounting Estimates)

ในการจัดทำบัญชีและการนำเสนองบการเงินของกิจการ จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี แต่ความไม่แน่นอนอาจจะเกิดขึ้นกับธุรกิจทำให้การจัดทำประมาณการทางบัญชีอาจคลาดเคลื่อนได้ ซึ่งต้องอาศัยข้อมูลล่าสุดของกิจการใช้ประกอบตัวเลขที่กิจการได้มีการประมาณการทางบัญชี เช่น

1. หนี้สงสัยจะสูญ
2. สินค้าล้าสมัย

3. สิ้นค้าสัญญา
4. มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน
5. อายุการใช้งานของสินทรัพย์
6. ภาระผูกพันจากการรับประกันภัย

ในการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีจะทำให้กิจการจะต้องรับรู้ผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทั้งในกำไรหรือขาดทุนของกิจการในรอบบัญชีดังกล่าว ซึ่งมีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในรอบบัญชีนั้นหรือมีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในงวดต่อไป

ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์

บริษัท ผลกระทบ จำกัด ได้ซื้อเครื่องจักรราคา 1,080,000 บาท ประมาณการอายุการใช้งาน 5 ปี เครื่องจักรมีราคาซาก 80,000 บาท กิจการคิดค่าเสื่อมราคาวิธีเส้นตรง ซึ่งคำนวณค่าเสื่อมราคาแต่ละปีได้ดังนี้

$$\frac{1,080,000 - 80,000}{5} = 200,000 \text{ บาท/ปี}$$

สมมติว่ากิจการได้ใช้เครื่องจักรมาเป็นเวลา 3 ปี ผู้บริหารกิจการได้มีนโยบายเปลี่ยนแปลงวิธีการคำนวณค่าเสื่อมราคาจากวิธีเส้นตรง (Straight-line Method) เป็นวิธีลดหย่อนทวีคูณ (Double Declining Balance Method)

ราคาทุน	1,080,000
หัก ค่าเสื่อมสะสม (3 ปี)	<u>600,000</u>
ราคาตามบัญชี	<u>480,000</u>

ดังนั้นกิจการจะต้องนำราคาตามบัญชีของเครื่องจักร 480,000 บาท มาคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่โดยวิธีลดหย่อนทวีคูณ (Double Declining Balance Method) ซึ่งวิธีนี้จะเป็นการคำนวณค่าเสื่อมราคาเป็น 2 เท่าของวิธีเส้นตรง

$$\begin{aligned} \text{วิธีเส้นตรง} &= 200,000 / 5 \\ &= 20\% \text{ ต่อปี} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{วิธีลดยอดทวิคูณ} &= 20\% \times 2 \\
 &= 40\% \text{ ต่อปี} \\
 \text{ค่าเสื่อมราคาปี 4} &= 480,000 \times 40\% \\
 &= 192,000 \text{ บาท} \\
 \text{ค่าเสื่อมราคาปี 5} &= 288,000 \times 40\% \\
 &= 115,200 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

การคำนวณค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรในแต่ละปี จะแสดงผลค่าคงเหลือไว้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ราคาทุนคงเหลือ ต้นปีที่ 4} &= 480,000 \text{ บาท} \\
 \text{หัก ค่าเสื่อมราคาปีที่ 4} &= \underline{192,000 \text{ บาท}} \\
 \text{คงเหลือ} &= 288,000 \text{ บาท} \\
 \text{หัก ค่าเสื่อมราคาปีที่ 5} &= \underline{115,200 \text{ บาท}} \\
 \text{คงเหลือ} &= \underline{\underline{172,800 \text{ บาท}}}
 \end{aligned}$$

ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงอายุการใช้งานของสินทรัพย์

บริษัท ผลกระทบ จำกัด ได้ซื้อเครื่องจักร 1,080,000 บาท ประมาณอายุการใช้งาน 10 ปี มีราคาซาก 80,000 บาท คิดค่าเสื่อมราคาเส้นตรง กิจการใช้เครื่องจักรมาครบ 7 ปี ได้มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการใหม่จาก 10 ปี มาเป็น 15 ปี และมีประมาณการราคาซาก 40,000 บาท

คำนวณค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรวิธีเส้นตรงได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ราคาทุน} &1,080,000 \text{ บาท} \\
 \text{หัก ราคาซาก} &\underline{80,000 \text{ บาท}} \\
 \text{คงเหลือ} &\underline{\underline{1,000,000 \text{ บาท}}}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \frac{1,080,000 - 80,000}{10} &= 100,000 \text{ บาท/ปี}
 \end{aligned}$$

หากกิจการคำนวณค่าเสื่อมราคามาเป็นเวลา 7 ปี ค่าเสื่อมราคาจะเป็นเงิน 700,000 บาท (ปีละ 100,000 บาท) มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรจะแสดง ณ สิ้นปีที่ 7 ดังนี้

ราคาทุน	1,080,000
หัก ค่าเสื่อมราคา 7 ปี	<u>700,000</u>
ราคาตามบัญชีปีที่ 7	380,000
หัก ราคาซาก	<u>40,000</u>
ราคาตามบัญชี	<u>340,000</u>

อายุการใช้งานของเครื่องจักรที่เหลืออีก 8 ปี (15-7 ปี) ทำให้กิจการจะต้องหักค่าเสื่อมราคาตั้งแต่ปีที่ 8 จนถึงปีที่ 15 ดังนี้

ค่าเสื่อมราคาต่อปี	=	<u>340,000</u>
		8
	=	42,500 บาท

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลการเปลี่ยนแปลงประมาณการอายุการใช้งานสินทรัพย์

ในไตรมาสที่ 3 ของปี 2558 บริษัทฯ และบริษัทย่อยได้ทบทวนอายุการใช้งานของเครื่องจักรและอุปกรณ์ใหม่ ซึ่งมีผลทำให้ประมาณการอายุการใช้งานของสินทรัพย์ดังกล่าวเปลี่ยนแปลงจาก 5 ปี เป็น 10 ถึง 15 ปี โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลย้อนหลังตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2558 เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบ บริษัทฯ และบริษัทย่อยได้ปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรและอุปกรณ์สำหรับงวด 3 เดือน และ 6 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2558 ให้เป็นไปตามประมาณการอายุการใช้งานใหม่ ซึ่งมีผลทำให้ขาดทุนสุทธิในงบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการสำหรับงวด 3 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2558 ลดลงเป็นจำนวนประมาณ 13.3 ล้านบาท (0.01 บาทต่อหุ้น) และ 15.4 ล้านบาท (0.01 บาทต่อหุ้น) ตามลำดับ ทำให้กำไรสุทธิในงบการเงินรวมสำหรับงวด 6 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2558 เพิ่มขึ้นเป็นจำนวนประมาณ 23.4 ล้านบาท (0.02 บาทต่อหุ้น) และทำให้ขาดทุน

สุกติในงบการเงินเฉพาะกิจการสำหรับงวด 6 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2558 ลดลงเป็นจำนวนประมาณ 29.1 ล้านบาท (0.02 บาทต่อหุ้น)

ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กลุ่มบริษัทได้ทำการทบทวนอายุการใช้งานของอุปกรณ์ในเดือนมกราคม พ.ศ. 2558 กลุ่มบริษัทได้คำนึงถึงปัจจัยหลักที่จะส่งผลกระทบต่อการขยายอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ซึ่งรวมถึงการบำรุงรักษาอย่างดีที่สุด และการควบคุมภายใต้สภาพแวดล้อมที่เหมาะสมภายหลังการทบทวน กลุ่มบริษัทเปลี่ยนประมาณการอายุการใช้งานของสินทรัพย์โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันที ตารางต่อไปนี้แสดงการเปรียบเทียบอายุการใช้งานเดิมกับอายุการใช้งานใหม่

	อายุการใช้งานเดิม (ปี)	อายุการใช้งานใหม่ (ปี)
เครื่องมือและอุปกรณ์	10,15	20

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้ถูกปรับปรุงทั้งจำนวนในงวด 3 เดือน และ 6 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2558 ค่าเสื่อมราคาสำหรับอายุการใช้งานเดิมและอายุการใช้งานใหม่สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะบริษัท	
	อายุการ ใช้งานเดิม (บาท)	อายุการ ใช้งานใหม่ (บาท)	อายุการ ใช้งานเดิม (บาท)	อายุการ ใช้งานใหม่ (บาท)
ค่าเสื่อมราคา				
- สำหรับงวด 3 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2558	25,339,406	11,457,762	11,811,325	5,260,898
- สำหรับงวด 6 เดือน สิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2558	53,151,311	24,230,422	23,429,204	10,342,660

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีกับภาษีอากร

ในทางภาษีอากรไม่ยอมรับการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี ทางภาษีอากรยึดหลักว่า เมื่อกิจการบันทึกบัญชีโดยวิธีใดต้องใช่วิธีนั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน ดังนั้น หากกิจการมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี ส่วนที่เปลี่ยนแปลงต้องนำไปปรับปรุงกำไรสุทธิในแบบ ภ.ง.ด.50

ข้อผิดพลาด (Errors)

การจัดทำบัญชีและการนำเสนอการเงินจะเชื่อถือได้ต้องไม่มีข้อผิดพลาดทางบัญชี แต่ข้อผิดพลาดทางบัญชีอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่าที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฯ ไม่ว่าข้อผิดพลาดดังกล่าวนั้นจะมีสาระสำคัญหรือไม่มีสาระสำคัญก็ตาม การแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวหากเกิดขึ้นภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่จัดทำรายงานการเงิน กิจการก็สามารถแก้ไขได้ทันที แต่หากข้อผิดพลาดเกิดขึ้นภายหลังการออกงบการเงิน กิจการจะต้องมีการแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าวในงวดบัญชีถัดไป หากข้อผิดพลาดมีสาระสำคัญจะต้องมีการปรับย้อนหลังงบการเงินฉบับแรก เว้นแต่ไม่สามารถระบุจำนวนเงินที่มีผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงในแต่ละรอบบัญชีได้

ข้อผิดพลาดในการนำนโยบายการบัญชีมาใช้ดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาดและการทุจริต ซึ่งอาจเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดจากปีหนึ่งแต่มาตรวจพบอีกปีหนึ่ง ดังนั้น ข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น กิจการจะต้องมีการปรับปรุงงบการเงินโดยการแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดบัญชีก่อนโดยการปรับงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดดังกล่าว จะมีผลกระทบต่อกำไรสุทธิ เช่น

1. ข้อผิดพลาดที่มีผลต้องบแสดงฐานะการเงิน

- 1.1. บันทึกรายงานเงินผิด
- 1.2. ลืมบันทึกบัญชีในสมุดรายวัน

2. ข้อผิดพลาดที่มีต้องบกพร่องกำไรขาดทุน

กระทบต่อรายการในงบกำไรขาดทุน แต่ไม่มีผลต่อจำนวนกำไรสุทธิประจำงวด ได้แก่ การบันทึกรายได้หรือค่าใช้จ่ายผิดประเภท เช่น บันทึกค่าโฆษณาเป็นค่าเช่าซึ่งทั้ง 2 ตัว เป็นค่าใช้จ่ายเหมือนกัน แต่บันทึกบัญชีผิดประเภท ซึ่งไม่มีผลต่อกำไรสุทธิ

3. ข้อผิดพลาดที่มีผลต้องบกพร่องกำไรขาดทุนและงบแสดงฐานะการเงิน

3.1 ข้อผิดพลาดที่ได้รับการขดเชย

ถ้าพบหลังจากเกิดข้อผิดพลาดผ่านไปแล้ว 2 ปี ไม่ต้องบันทึกบัญชีแก้ไขข้อผิดพลาด เพราะได้รับการขดเชยถูกต้องแล้ว เช่น ไม่ได้บันทึก “ค่าแรงค้างจ่าย” ในวันสิ้นงวดบัญชีปัจจุบันทำให้

ก. ค่าใช้จ่ายและหนี้สินต่ำไป

ข. กำไรของงวดบัญชีสูงไป

ในงวดบัญชีต่อมา

ก. กำไรจะต่ำไป

ข. หนี้สินจะถูกต้อง

ค. ค่าใช้จ่ายสูงไป

3.2 ข้อผิดพลาดที่ไม่ได้รับการขดเชย

ข้อผิดพลาดที่ผ่านไป 2 งวดติดต่อกันก็ยังไม่ได้รับการขดเชย เช่น บันทึก “ซื้อทรัพย์สิน” เป็น “ค่าใช้จ่าย” ทำให้

ก. สินทรัพย์ต่ำไป ค่าใช้จ่ายสูง

ข. กำไรต่ำในปีแรก

ค. ปีหลังๆ ตลอดอายุการใช้งานทรัพย์สิน ค่าใช้จ่าย (ค่าเสื่อมราคา) ต่ำไป กำไรสูงไป

ง. ไม่ได้รับการขดเชยและจะหมดไปหลังจากการใช้ทรัพย์สินแล้ว

ตัวอย่างข้อผิดพลาดทางบัญชี

บริษัท ผลกระทบ จำกัด ได้จัดทำงบกำไรขาดทุนขึ้นในปี 2558 และ 2559 มีดังนี้

บริษัท ผลกระทบ จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2559 และ 2558

	2559	2558
รายได้จากการขาย	15,000,000	18,200,000
หัก : ต้นทุนขาย	<u>(7,000,000)</u>	<u>(9,000,000)</u>
กำไรขั้นต้น	8,000,000	9,200,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	<u>(3,200,000)</u>	<u>(3,200,000)</u>
กำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้	4,800,000	6,000,000
ภาษีเงินได้ (30%)	<u>1,440,000</u>	<u>1,800,000</u>
กำไรสุทธิ	3,360,000	4,200,000
กำไรสะสม ต้นงวด	<u>6,640,000</u>	<u>1,800,000</u>
กำไรสะสม ปลายงวด	<u>10,000,000</u>	<u>6,000,000</u>

ในปี 2559 ฝ่ายบัญชีตรวจสอบพบว่า งบกำไรขาดทุนปี 2558 ได้คิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรขาดไปจำนวนเงิน 800,000 บาท การปรับปรุงข้อผิดพลาดในงบกำไรขาดทุนจะแสดงดังนี้

บริษัท ผลกระทบ จำกัด

งบกำไรขาดทุน (แก้ไขข้อผิดพลาด)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2559 และ 2558

	2559	2558
รายได้จากการขาย	15,000,000	18,200,000
หัก : ต้นทุนขาย	<u>(7,000,000)</u>	<u>(9,000,000)</u>
กำไรขั้นต้น	8,000,000	9,200,000

ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	(3,200,000)	(4,000,000)
กำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้	4,800,000	5,200,000
ภาษีเงินได้ (30%)	1,440,000	1,560,000
กำไรสุทธิ	3,360,000	3,640,000
กำไรสะสม ต้นงวด	6,640,000	1,800,000
ปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาด		(560,000)
กำไรสะสม ปลายงวด	9,440,000	5,440,000

คำนวณประกอบ

ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน	4,000,000
ค่าเสื่อมราคาที่ดินที่ขายขาดไป	800,000
ค่าใช้จ่ายดำเนินงานที่ถูกต้อง	4,800,000
ภาษีเงินได้ (ก่อนแก้ไขข้อผิดพลาด)	1,800,000
จำนวนเงินที่ปรับปรุง (1,800,000-1,560,000)	240,000
ภาษีเงินได้ที่ถูกต้อง	1,560,000
ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรที่ดินที่ขายขาดไป	800,000
จำนวนเงินภาษีที่ขาดไป (1,800,000-1,560,000)	240,000
จำนวนเงินที่ปรับปรุง	560,000

ข้อผิดพลาดทางบัญชีกับภาษีอากร

เมื่อกิจการได้มีการจัดทำงบการเงินของกิจการแล้วนำเสนอกรมสรรพากร หากพบว่างบการเงินดังกล่าวมีข้อผิดพลาด หน้าตัวอย่างหนึ่งของกิจการจะต้องมีการยื่นเพิ่มเติมแบบ ภ.ง.ด.50 เพื่อปรับปรุงข้อผิดพลาดในงบการเงินและหากข้อผิดพลาดดังกล่าวทำให้กิจการเสียภาษีต่ำไป ต้องนำเสนอเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย

กรณีศึกษา

การให้กู้ยืมเงิน

ปัญหาของการประกอบกิจการในภาวะเศรษฐกิจผันผวน การเงินขาดสภาพคล่องหมุนเวียนไม่ทัน ไม่ว่าการประกอบกิจการนั้นจะเป็นรูปแบบของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือบุคคลธรรมดาก็ตาม ภาวะการเงินฝืดเคืองอาจเกิดขึ้นได้หากขาดการบริหารเงินไม่เพียงพอ หรือมองข้ามการใช้เครื่องมือทางการเงิน การกู้ยืมเงินจึงเกิดขึ้นอยู่บ่อยๆ ในภาวะเศรษฐกิจที่ไม่แน่นอน การกู้ยืมเงินมักจะเป็นกู้ยืมจากสถาบันการเงินเป็นส่วนใหญ่ เนื่องจากเป็นแหล่งเงินที่สำคัญที่จะปล่อยเงินกู้ยืมออกตามความต้องการของผู้กู้ได้ค่อนข้างมาก แต่ก็ยังมีการกู้ยืมเงินในบางประเภทที่กู้ยืมเงินจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือกู้ยืมเงินจากบุคคลธรรมดาที่มีความเกี่ยวข้องกับกิจการ เช่น กรรมการ ผู้จัดการ ที่มีเงินเพียงพอที่จะให้กู้ยืมเงิน ปัญหาการให้กู้ยืมเงินมักจะเกิดกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่นำเงินของกิจการไปให้บุคคลเหล่านี้กู้ยืมเงิน คือ

1. บริษัทในเครือ
2. กรรมการ
3. พนักงาน
4. บุคคลภายนอก

การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์

การนำเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไปให้กู้ยืมเงินตามประมวลรัษฎากรมองว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ หรือเป็นกิจการคล้ายธนาคารหรือสถาบันการเงิน ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/12 (5) แห่งประมวลรัษฎากรที่ได้กำหนดไว้ดังนี้

“(5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน คำประกันแลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศ ด้วยวิธีต่างๆ”

ดังนั้น เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นำเงินของกิจการไปให้บุคคลต่าง ๆ กู้ยืมเงิน ถือได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นทำธุรกิจเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ซึ่งจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเสียจากอะไร ในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการให้กู้ยืมเงินเยี่ยงธนาคารพาณิชย์จะเสียจาก “ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม” นั้นหมายความว่า การที่กิจการนำเงินของกิจการไปให้คนเหล่านั้นกู้ยืมเงิน จะต้องมีการคิดดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ซึ่งเมื่อคิดดอกเบี้ยเงินกู้ยืมย่อมถือเป็น “เงินได้” ของกิจการต้องนำรายได้ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไปเสียภาษีธุรกิจเฉพาะดังนี้

ฐานภาษีสำหรับการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ได้แก่ รายรับดังต่อไปนี้ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับหรือพึงได้รับ เนื่องจากการประกอบกิจการรายรับจากการประกอบกิจการ คือ

(ก) ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ หรือกำไรก่อนหักรายจ่ายใดๆ จากการซื้อหรือขายหรือที่ได้จากตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใดๆ และ

(ข) กำไรก่อนหักรายจ่ายใดๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา การออกตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใดๆ หรือการส่งเงินไปต่างประเทศ

การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจะเสียจากรายรับค่าดอกเบี้ยก่อนหักค่าใช้จ่ายใดๆ ในอัตราร้อยละ 3.3 ของรายได้หรือรายรับค่าดอกเบี้ยก่อนหักค่าใช้จ่ายใดๆ การคำนวณรายรับให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชี และเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับ เมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างไรแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ให้เปลี่ยนแปลงได้จะสังเกตได้ว่า ในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดวิธีเสียไว้ว่าจะเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอย่างไร วิธีการใด ซึ่งในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจะมีอยู่ 2 กรณีคือ เสียโดยเกณฑ์สิทธิกับเสียโดยเกณฑ์เงินสด โดยกิจการสามารถเลือกเสียวิธีหนึ่งวิธีใดก็ได้ แต่เมื่อเลือกวิธีใดแล้วจะต้องใช้วิธีนั้นตลอดไป เว้นแต่ขออนุมัติเปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หากกิจการเลือก

เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ “เกณฑ์สิทธิ” นั้นหมายความว่า การให้กู้ยืมเงินมีการกำหนดวันจ่ายดอกเบี้ยไว้ เมื่อถึงกำหนดการจ่ายดอกเบี้ย กิจการจะได้รับเงินหรือไม่ก็ตามก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่หากกิจการเลือกเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ “เกณฑ์เงินสด” นั้นหมายความว่า การให้กู้ยืมเงินมีการกำหนดวันจ่ายดอกเบี้ยเอาไว้ เมื่อถึงกำหนดการจ่ายดอกเบี้ย หากกิจการยังไม่ได้รับเงินค่าดอกเบี้ยยังไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จนกว่าจะได้รับเงินค่าดอกเบี้ยดังกล่าว แต่อย่างไรก็ดี ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่กิจการได้รับจะถือเป็น “รายได้” ต้องนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะใช้ “เกณฑ์สิทธิ” เท่านั้น โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

การยื่นแบบภาษีธุรกิจเฉพาะ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ฎ.ร.40 โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษี (ถ้ามี) ไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใดให้ยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี ให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่

ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสถานประกอบการหลายแห่ง การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีให้แยกยื่นเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้เว้นแต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะยื่นคำร้องต่ออธิบดีขอยื่นแบบแสดงรายการภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดก็ได้ และเมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นสมควรจะอนุมัติก็ได้



แบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ
ตามประมวลรัษฎากร

ภ.ธ.40

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

สาขาที่

ชื่อผู้ประกอบการ

ชื่อสถานประกอบการ

ที่อยู่ : อาคาร

ห้องเลขที่

ชั้นที่

หมู่บ้าน

เลขที่

หมู่ที่

ตรอก/ซอย

ถนน

ตำบล/แขวง

อำเภอ/เขต

จังหวัด

รหัสไปรษณีย์

โทรศัพท์

☐ ยื่นปกติ

☐ ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่

ของ ภ.ธ.40

ซึ่งยื่นไว้

☐ ภายในกำหนดเวลา

☐ เกินกำหนดเวลา

สำหรับเดือนภาษี (ให้ทำเครื่องหมาย "✓" ลงใน " ☐ " หน้าชื่อเดือน) พ.ศ.

☐ (1) มกราคม

☐ (4) เมษายน

☐ (7) กรกฎาคม

☐ (10) ตุลาคม

☐ (2) กุมภาพันธ์

☐ (5) พฤษภาคม

☐ (8) สิงหาคม

☐ (11) พฤศจิกายน

☐ (3) มีนาคม

☐ (6) มิถุนายน

☐ (9) กันยายน

☐ (12) ธันวาคม

กรณีมีสาขา ยื่นแบบแสดงรายการโดย :

☐ (1)

แยกยื่นเป็นรายสถานประกอบการ เป็นแบบ 1 ของ

☐ (1.1)

สำนักงานใหญ่

☐ (1.2)

สาขาที่

☐ (2)

ยื่นรวมกันที่ (ตามที่ได้อื่นค่าขอและได้รับอนุมัติแล้ว)

☐ (2.1)

สำนักงานใหญ่

☐ (2.2)

สาขาที่

สำหรับเดือนภาษี

กรณียื่น

ใบเสร็จเล่มที่

เลขที่

จำนวนเงิน

บาท

ลงชื่อ

ผู้รับเงิน

วันที่

สำหรับบันทึกข้อมูลจากระบบ TCL

ประเภทกิจการ	รหัส	ประเภทรายรับ	จำนวนเงินรายรับ	อัตราภาษี ร้อยละ	จำนวนเงินภาษี
1. การธนาคาร	65.12.01	• ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ		3.0	
	65.12.02	• กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา		3.0	
2. การประกอบธุรกิจ เงินทุน	65.13.01	• ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ		3.0	
	65.13.02	• กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา		3.0	
3. การประกอบธุรกิจ หลักทรัพย์	67.12.01	• ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ		3.0	
	67.12.02	• กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา และหรือจากการขายสินทรัพย์		3.0	
4. การประกอบธุรกิจ เครดิตฟองซิเอร์	65.16.01	• ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ		3.0	
	65.16.02	• กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา		3.0	
5. การรับประกันชีวิต	66.01.01	• ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม หรือค่าบริการ		2.5	
6. การรับจำนำ	65.14.01	• ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม		2.5	
	65.14.02	• เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนจากการขายของหลุดจำนำเป็นสิทธิ		2.5	
7. การประกอบกิจการโดย ปกติเชิงธนาคารพาณิชย์	65.15.01	• ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ		3.0	
		☐ ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ☐ ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ		3.0	
	65.15.02	• กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา		3.0	
8. การขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางสำหรับหรือหากำไร	70.10.01	• รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น		3.0	
		☐ ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ☐ ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ		0.1	
9. การซื้อและขายสินทรัพย์	67.19.01	• กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการขายสินทรัพย์		3.0	
10. การประกอบธุรกิจเพื่อเคอวิง	67.19.21	• ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ		3.0	
11. การประกอบกิจการ ตามพระราชบัญญัติ ฉบับที่ 469	xxxxxx	• ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ		0.01	
		☐ ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ☐ ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ		0.01	
	xxxxxx	• กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา		0.01	
	xxxxxx	• กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการขายสินทรัพย์		0.01	

ข้าพเจ้าขอรับรองว่าข้อมูลที่ได้แสดงในแบบแสดงรายการนี้ถูกต้องและ
เป็นความจริงทุกประการ

ลงชื่อ.....ผู้ประกอบกิจการ

(.....)

ยื่นวันที่.....

ประทับตรา
นิติบุคคล
(ถ้ามี)

12. รวมยอดภาษีธุรกิจเฉพาะ

13. เงินเพิ่ม (ถ้ามี)

14. เบี้ยปรับ (ถ้ามี)

15. รวม (12. + 13. + 14.)

16. รายได้ส่วนท้องถิ่น

17. รวมภาษีทั้งสิ้น (15. + 16.)

(ก่อนการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)