



# Tax Accounting

การบัญชีภาษีอากร  
ฉบับประยุกต์

# เอกสารภาษีอากร

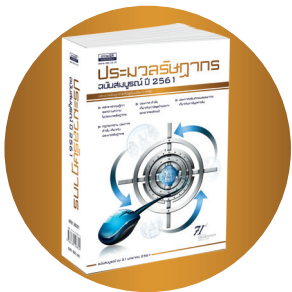
วารสารวิชาการทางกฎหมายบัญชีและภาษีอากรที่มียอดสมาชิกสูงสุด

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](http://www.jobdst.com) ประกาศได้ไม่จำกัดตำแหน่ง นาน 6 เดือน มูลค่า 4,000 บาทฟรี!



- กฎหมายบัญชี
- บัญชีภาษีอากร
- การบัญชีธุรกิจ
- ภาษีสรรพากร
- การวางแผนภาษีสำหรับการประกอบธุรกิจ
- การบริหารธุรกิจ
- ข่าวเศรษฐกิจการพาณิชย์
- 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](mailto:member@dharmniti.co.th)

Download ใบสมัครหรือสมัคร Online ที่ [www.dst.co.th](http://www.dst.co.th)



# Tax Accounting

## การบัญชีภาษีอากร

ฉบับประยุกต์

# Tax Accounting

การบัญชีภาษีอากร ฉบับประยุกต์

โดย สมเดช โรจน์คุริเสถียร

พิมพ์ครั้งที่ 7 : มิถุนายน 2561

เจ้าของ : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

ที่ปรึกษา : ดุจยทัศน์ พีชมงคล

: กิตติยา อากาศอุณห

กองบรรณาธิการ : ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง

พิสูจน์อักษร : จันทร์จิรา ชื้อพร้อม

ออกแบบปก : ปิติพัฒน์ อรุณวรวิวัฒน์

จัดรูปเล่ม : ศุภมาศ เนตรพล

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

เลขที่ 178 อาคารธรรมนิติ ชั้น 4 (ประชาชนี่น 20) ถนนประชาชนี่น

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800

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



Line : @dharma Kitabook

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

National Library of Thailand Cataloging in Publication Data

สมเดช โรจน์คุริเสถียร.

การบัญชีภาษีอากร ฉบับประยุกต์.-- พิมพ์ครั้งที่ 7.-- กรุงเทพฯ : สสบบัฒิ เพรส, 2561. 392 หน้า.

1. การบัญชีภาษีอากร. I. ชื่อเรื่อง.

657.46

ISBN 978-616-302-146-5

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 (ห้ามคัดลอกหรือถ่ายเอกสารส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้โดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

สนใจเสนอผลงานเขียนเพื่อตีพิมพ์กับธรรมนิติ

บุคคลหรือองค์กรใดสนใจส่งชื่อหนังสือเล่มนี้จำนวนมาก ติดต่อคุณลำปาง (081) 359-5041



# คำนำ

การประกอบธุรกิจของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องมีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และตามประมวลรัษฎากร ซึ่งในการจัดทำบัญชีจะต้องเป็นไปตามหลักการบัญชี มาตรฐานการบัญชี และจะต้องสอดคล้องกับประมวลรัษฎากร ในการจัดทำบัญชีของธุรกิจตามมาตรฐานการบัญชีมักจะพบว่า หลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี กับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร หรือประมวลรัษฎากรนั้น มักจะมีประเด็นแนวปฏิบัติที่ขัดแย้งกัน ทำให้กิจการจะต้องนำข้อขัดแย้งดังกล่าวมาปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีอากร (บวกกลับและหักออก) ในแบบ ภ.ง.ด.50 ณ วันสิ้นรอบบัญชี ความรู้ความจำเป็นด้านบัญชีภาษีอากรจึงมีส่วนสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจเพื่อให้จัดทำบัญชีถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี และในขณะเดียวกันก็เสียภาษีอากรถูกต้องครบถ้วนด้วย

หนังสือ “การบัญชีภาษีอากร ฉบับประยุกต์” ได้จัดพิมพ์ขึ้นเป็นครั้งที่ 7 ได้มีการปรับปรุงแก้ไขเนื้อหาใหม่เพื่อให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีและภาษีอากรให้ทันปัจจุบัน

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร

มิถุนายน 2561

## SECTION 1

<b>การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting)</b>	<b>10</b>
การบัญชี (Accounting)	11
ข้อแตกต่างระหว่างการบัญชี (Accounting)	
กับการจัดทำบัญชี (Bookkeeping)	12
งานที่เกี่ยวกับบัญชี	13
ภาษีอากรเบื้องต้น	14
บัญชีการเงินกับบัญชีภาษีอากร	18
วัตถุประสงค์ที่สำคัญในการจัดทำบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting)	20

## SECTION 2

<b>รายได้ รายจ่าย และการรับรู้</b>	<b>29</b>
รายได้ (Revenue)	30
เงินได้บุคคลธรรมดา	32
แหล่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษี	32
เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40	34
การหักค่าใช้จ่ายเหมา	36
การหักค่าลดหย่อน	41
ตัวอย่างการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย	50
เงินได้ของนิติบุคคล (Corporate Income)	50
รายจ่าย (Expenditure)	51
ค่าใช้จ่าย (Expenses)	54
การรับรู้รายได้และรายจ่าย	57
การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี	59
การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ก.ป.1/2528	65

**SECTION 3**

<b>การบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และการคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา</b>	<b>74</b>
สินทรัพย์ถาวร (Long-lived Assets or Fixed Assets)	75
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (Property, Plant and Equipment)	76
ต้นทุนของสินทรัพย์ถาวร (Cost of Fixed Assets)	78
การบันทึกบัญชีเมื่อมีการซื้อสินทรัพย์ (Acquisition and Valuation)	82
การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ (Acquisition by Trade-in)	94
การสร้างสินทรัพย์ขึ้นมาใช้เอง (Self-Constructed Assets)	99
สินทรัพย์ชำรุด สูญหาย หรือทำลาย	99
การจำหน่ายสินทรัพย์ถาวร (Fixed Assets Retirements)	101
การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ (Depreciation)	103
การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากร	111

**SECTION 4**

<b>ภาษีเงินได้นิติบุคคล</b>	<b>133</b>
ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	134
ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล	136
รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ	142
เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ	148
เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี	153
รายจ่ายสิทธิประโยชน์ที่ถือเป็นรายจ่ายเพิ่มขึ้น	165
ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมและสัมมนา	166
ค่าใช้จ่ายนันทนาการ	169
ค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา	170
เงินได้ที่จ่ายให้ในการจัดตั้งศูนย์พัฒนาเด็กเล็ก	
หรือสนับสนุนการดำเนินงานของศูนย์พัฒนาเด็กเล็ก	171
ค่าใช้จ่ายส่งเสริมการอ่าน	173

# สารบัญ

---

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับคนพิการ	177
เงินได้ที่คนต่างด้าวได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน	
ของศูนย์กลางการจัดหาสินค้า เพื่อการผลิตระหว่างประเทศ	186
การดำเนินการโครงการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจก	192
การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ	195
การปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีอากร	201
การคำนวณกำไรสุทธิของธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน	215
การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี	218
การเสียภาษีจากประมาณการกำไรสุทธิ	220
การเสียภาษีจากกำไรสุทธิ	232
ตัวอย่างการจัดท่างบการเงินและการปรับปรุงกำไรสุทธิ	245

## SECTION 5

<b>ภาษีมูลค่าเพิ่ม</b>	<b>250</b>
ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	251
การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม	264
การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	276
กำหนดเวลาในการแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	280
ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point)	284
ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Base)	287
ใบกำกับภาษี (Tax Invoice)	288
ใบกำกับภาษีเต็มรูป	290
ใบกำกับภาษีอย่างย่อ	299
กิจการขายปลีกและให้บริการรายย่อย	302
ใบกำกับภาษีที่ออกโดยเครื่องบันทึกการเก็บเงิน (Cash Register)	304
ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ (Debit Note or Credit Note)	305



ใบแทนใบกำกับภาษี ใบแทนใบเพิ่มหนี้ ใบแทนใบลดหนี้	315
การยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมแล้วออกฉบับใหม่	316
ภาษีซื้อในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม	317
การเฉลี่ยภาษีซื้อ	319
รายได้ที่ต้องนำมาเฉลี่ยภาษีซื้อ	321
การบันทึกบัญชีการเฉลี่ยภาษีซื้อ	325
หลักเกณฑ์ในการจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม	328

## SECTION 6

<b>ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย</b>	<b>342</b>
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย มาตรา 50	343
ตารางการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50	346
การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เศรศ	347
ตารางการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เศรศ	356
หน้าที่ของผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย	360
แบบยื่นรายการภาษีหัก ณ ที่จ่าย	361
กำหนดเวลา สถานที่ยื่นแบบ และการนำส่งภาษี	363
ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ	371
ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 เศรศ	371
การหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70	371
จำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ	373

## SECTION 7

<b>ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์</b>	<b>376</b>
ภาษีธุรกิจเฉพาะ	377
อากรแสตมป์	382

Section

---

# 1

**การบัญชีภาษีอากร**

(Tax Accounting)

ในการจัดทำบัญชีของธุรกิจ บุคคลทั่วไปมักจะเข้าใจว่า **“การบัญชี”** เป็นวิชาการที่ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญโดยเฉพาะ แต่แท้ที่จริงแล้วทุกคนสามารถทำความเข้าใจในเรื่องที่เกี่ยวกับบัญชีได้ไม่ยากนัก เพราะในแต่ละวันทุกคนได้พบเห็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับบัญชีอยู่แล้ว เช่น รายรับ รายจ่าย การใช้จ่ายเงินในธนาคาร ตลอดจนเรื่องของภาษีอากร หากได้มีการศึกษาหรือค้นคว้าเพิ่มเติมก็สามารถทำความเข้าใจในเบื้องต้นเกี่ยวกับบัญชีได้โดยไม่เสียเวลามากนัก โดยเฉพาะผู้บริหารที่ขาดความรู้ความเข้าใจในการนำข้อมูลทางบัญชีและการเงินมาใช้ให้เกิดประโยชน์กับกิจการของตนเอง หรือเพื่อการบริหาร การควบคุมงานด้านบัญชี การเงิน หรือด้านภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพประสิทธิผลยิ่งขึ้น ดังนั้น **“การบัญชี”** จึงไม่แตกต่างอะไรกับ **“กระจก”** ที่จะบอกให้เจ้าของกิจการได้ทราบถึงการเปลี่ยนแปลงในการดำเนินธุรกิจที่ได้เกิดขึ้นนั้นมีผลการดำเนินงานอย่างไร เพราะจะสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการบริหารงานในผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน การดำเนินงานของกิจการ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงและเคลื่อนไหวที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงิน บ่อยครั้งเราจะพบว่าภาษาที่ใช้ในธุรกิจส่วนหนึ่งมาจากบัญชี เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไร หรือขาดทุน เป็นต้น ในแต่ละวันที่มีการดำเนินธุรกิจจึงหลีกเลี่ยงไม่พ้นที่จะมีภาษาบัญชีเข้ามาเกี่ยวข้องอยู่ด้วยเสมอ ดังนั้น สิ่งแรกเริ่มที่เราควรจะทำให้ความรู้ความเข้าใจกับบัญชีก็คือ ความหมายของการบัญชี

### **การบัญชี (Accounting)**

หมายถึง การนำรายการและเหตุการณ์ทางการเงินมาจดบันทึก จัดหมวดหมู่ สรุปผล และวิเคราะห์ตีความหมายอย่างมีหลักเกณฑ์ การเก็บรวบรวม บันทึก จำแนก และทำสรุปผลข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปของตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีก็คือ การให้ข้อมูลทางการเงินซึ่งเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายฝ่าย และผู้ที่สนใจในกิจกรรมของกิจการ

สรุปความหมายของการบัญชีได้ดังนี้

1. การจดบันทึกรายการค้าทางการเงิน
2. การจัดหมวดหมู่แยกประเภทของเหตุการณ์ค้า
3. การสรุปผลและรายงานในการจัดทำข้อมูลทางบัญชี
4. การวิเคราะห์และตีความหมายของข้อมูลทางบัญชี
5. การเก็บรวบรวมข้อมูลทางบัญชีให้กับผู้เกี่ยวข้อง

## ข้อแตกต่างระหว่าง “การบัญชี (Accounting)” กับการจัดทำบัญชี (Bookkeeping)”

เมื่อได้ทราบถึงความหมายของการบัญชีว่าเป็นการนำรายการและเหตุการณ์ทางการเงิน มาจดบันทึก จัดหมวดหมู่ สรุปผล และวิเคราะห์ตีความหมายอย่างมีหลักเกณฑ์ การเก็บรวบรวม บันทึก จำแนก และทำสรุปผลข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปของตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีก็คือ การให้ข้อมูลทางการเงินซึ่งเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายฝ่าย และผู้ที่สนใจในกิจกรรมของกิจการแล้ว มักจะมีคำถามอยู่เสมอว่าระหว่างคำว่า การบัญชีกับการจัดทำบัญชีแตกต่างกันอย่างไร โดยมากแล้วมักจะมีผู้เข้าใจคลาดเคลื่อนในความหมายเกี่ยวกับการบัญชีและการจัดทำบัญชี ซึ่งสรุปได้ดังนี้

### การจัดทำบัญชี (Bookkeeping)

หมายถึง การจดบันทึกรายการค้า หรือเหตุการณ์ค้าที่เกิดขึ้นในแต่ละวัน และการรวบรวมข้อมูลเพื่อจัดทำรายงานทางการเงิน การจัดทำบัญชีจึงถือเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชี

การบัญชี (Accounting) นอกจากความหมายที่ว่าเป็นการนำรายการและเหตุการณ์ทางการเงิน มาจดบันทึก จัดหมวดหมู่ สรุปผล และวิเคราะห์ตีความหมายอย่างมีหลักเกณฑ์ การเก็บรวบรวม บันทึก จำแนก และทำสรุปผลข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปของตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีก็คือ การให้ข้อมูลทางการเงินซึ่งเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายฝ่าย และผู้ที่สนใจในกิจกรรมของกิจการดังได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว งานบัญชียังเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดการให้ผลดังกล่าวเป็นไปตามหลักเกณฑ์ โดยมากแล้วการจัดการงานด้านบัญชีมักจะประกอบไปด้วย

1. การวางระบบบัญชี
2. การวัดผลการดำเนินงาน
3. การตรวจสอบข้อมูล
4. การจัดทำรายงาน
5. การวางระบบและประเมินผลการควบคุมภายใน
6. การวิเคราะห์และตีความหมายของข้อมูลทางบัญชี
7. การจัดวิธีการบันทึกรายการพิเศษต่างๆ
8. การจัดทำรายงานพิเศษต่างๆ

## งานที่เกี่ยวข้องกับบัญชี

ในการจัดบันทึกรายการค้าที่เกิดขึ้นให้เป็นหมวดหมู่โดยการแยกประเภทของรายการค้าที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจการ กระบวนการบัญชีได้แยกงานที่เกี่ยวกับการจัดทำบัญชีของฝ่ายบัญชีออกเป็น 4 ประเภท คือ

### 1. การบัญชีสาธารณะ (Public Accounting Profession)

นักบัญชีที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีสาธารณะก็คือ นักบัญชีอิสระที่ไม่ได้เป็นลูกจ้างหรือพนักงานประจำของกิจการ ซึ่งส่วนใหญ่แล้วจะได้แก่ สำนักงานบัญชีที่ได้มีการจัดตั้งขึ้นเพื่อให้บริการแก่ธุรกิจที่ไม่ได้จัดทำบัญชีด้วยตัวเอง แต่ได้ว่าจ้างให้สำนักงานบัญชีตัวแทนเป็นผู้จัดทำให้ นอกจากนี้ยังมีบุคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับบัญชีได้เป็นผู้ตรวจสอบบัญชี (Auditor) ได้รับอนุญาตที่ขึ้นตรงต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดยจะทำหน้าที่ให้การตรวจสอบและให้ความเห็นจากงบการเงินและรายงานของกิจการในแต่ละปีที่เป็นบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด และห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน นอกจากนี้แล้วยังมีงานด้านการตรวจสอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) ที่ขึ้นตรงกับกรมสรรพากร มีหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีและรายงานการสอบบัญชีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน สำนักงานบัญชีบางแห่งก็มีการรับเป็นที่ปรึกษางานด้านบัญชีและภาษีอากร

### 2. การบัญชีส่วนบุคคล (Private Accounting)

นักบัญชีในส่วนของงานบัญชีส่วนบุคคลนั้นจะเป็นเพียงส่วนหนึ่งของกิจการที่มีหน้าที่เป็นพนักงานบัญชีในการจัดทำบัญชี ซึ่งภายในฝ่ายหรือแผนกบัญชีของแต่ละธุรกิจอาจจะประกอบไปด้วยผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี ผู้จัดการ สมุห์บัญชี หัวหน้า และพนักงานบัญชี ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 จะต้องมีผู้รับผิดชอบในการจัดทำบัญชีก็คือ “ผู้ทำบัญชี” ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบสูงสุดในฝ่ายบัญชี ทำหน้าที่ดูแลงานด้านบัญชีให้สำเร็จลุล่วง ถูกต้องครบถ้วนเป็นไปตามพระราชบัญญัติการบัญชี สำหรับธุรกิจขนาดใหญ่โดยทั่วไปแล้วมักจะแยกงานเกี่ยวกับบัญชีไว้ดังนี้

1. บัญชีการเงิน (Financial Accounting)
2. การตรวจสอบภายใน (Internal Auditing)
3. การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting)
4. การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting)
5. การจัดทำงบประมาณ (Budgeting)
6. การบัญชีบริหาร (Management Accounting)

### 3. การบัญชีรัฐบาล (Governmental Accounting)

ในส่วนนี้นักบัญชีจะเป็นข้าราชการที่อยู่ในส่วนของหน่วยงานของรัฐบาล รัฐวิสาหกิจ ซึ่งในการจัดทำบัญชีจะต้องจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามระเบียบ วิธี และนโยบายของรัฐบาล โดยจะมีหน่วยงานสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบการจัดทำบัญชีในภาครัฐบาลด้วยกันเอง

### 4. การบัญชีเพื่อการศึกษา (Accounting Education)

นักบัญชีในส่วนนี้ก็คือผู้ที่ทำหน้าที่ถ่ายทอดความรู้ความเข้าใจในด้านบัญชี ไม่ว่าจะเป็นหลักการบัญชีทั่วไปและมาตรฐานการบัญชีให้กับผู้ที่ต้องการเรียนรู้เกี่ยวกับงานบัญชี นอกจากนี้ยังช่วยให้อำนาจบริหาร แนะนำ หรือตรวจสอบปัญหาที่เกี่ยวข้องกับงานบัญชีอีกด้วย

## ภาษีอากรเบื้องต้น

เมื่อกล่าวถึง “ภาษีอากร” หลายคนมักจะเข้าใจว่าเป็นเรื่องของกรมสรรพากรเพียงหน่วยงานเดียวเท่านั้น แต่ข้อเท็จจริงภาษีอากรมีหน่วยงานของรัฐเข้ามาเกี่ยวข้องหลายหน่วยงานด้วยกัน คือ

#### 1. กรมสรรพากร

ภาษีอากรในส่วนของกรมสรรพากร ซึ่งขึ้นตรงกับกระทรวงการคลัง แบ่งออกเป็น

- 1.1 ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร
- 1.2 ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514
- 1.3 ภาษีมรดก

#### 2. กรมศุลกากร

ภาษีอากรในส่วนของกรมศุลกากร ซึ่งขึ้นตรงกับกระทรวงการคลัง แบ่งออกเป็น

- 2.1 อากรขาออก
- 2.2 อากรขาเข้า
- 2.3 ค่าธรรมเนียมต่างๆ

#### 3. กรมสรรพสามิต

ภาษีอากรในส่วนของกรมสรรพสามิต ซึ่งขึ้นตรงกับกระทรวงการคลัง แบ่งออกเป็น

- 3.1 ภาษีสุรา
- 3.2 ภาษียาสูบ
- 3.3 ภาษีไฟ
- 3.4 ภาษีจากการผลิตสินค้า การนำเข้า หรือการให้บริการบางประเภท



#### 4. หน่วยงานอื่น

มีหน่วยงานอื่นที่รับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีอากร แต่ไม่ได้ขึ้นตรงกับกระทรวงการคลัง เช่น

4.1 ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นของกรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย

4.2 ค่าภาคหลวงแร่ เป็นของกรมทรัพยากรธรณี กระทรวงอุตสาหกรรม

4.3 ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์ เป็นของกรมการขนส่งทางบก กระทรวงคมนาคม

ภาษีอากรที่เป็นส่วนสำคัญและจะต้องใช้ความละเอียดรอบคอบมากก็คือ ภาษีของกรมสรรพากรเนื่องจากจะเกี่ยวข้องกับกิจการโดยตรงแล้วถูกนำมาใช้ค่อนข้างบ่อย ภาษีของกรมสรรพากรที่สำคัญก็คือภาษีจากประมวลรัษฎากร ซึ่งมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขค่อนข้างมาก ภาษีอากรจากประมวลรัษฎากรแบ่งเป็น

##### 1. ภาษีทางตรง (Direct Tax)

เป็นภาษีอากรเรียกเก็บโดยตรงจากผู้มีเงินได้พึงประเมิน ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ

1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax)

การเรียกเก็บภาษีทางตรงจากผู้มีเงินได้ กรมสรรพากรจะมีเครื่องมือที่สำคัญในการตรวจสอบว่าผู้มีเงินได้เสียภาษีครบถ้วนถูกต้องหรือไม่ โดยการตรวจสอบจากภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

##### 2. ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax)

เป็นภาษีอากรที่เรียกเก็บจากผู้บริโภคหรือเป็นภาษีที่เป็นการผลักภาระให้กับผู้ซื้อหรือผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระชำระภาษีอากรแทนผู้ขาย ซึ่งจะแบ่งออกเป็น 3 ชนิดด้วยกัน คือ

2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax)

2.2 ภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specification Business Tax)

2.3 อากรแสตมป์ (Stamp Duty)

##### อัตราภาษีอากรของกรมสรรพากร

ในการเรียกเก็บภาษีของกรมสรรพากรจะมีอัตราเรียกเก็บจากฐานจำนวนเงินหรือคำนวณเป็นปริมาณ หรืออัตราตามมูลค่าหรือราคาแล้วแต่กรณี อัตราภาษีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้แบ่งออกเป็น

1. **อัตราคงที่ (Flat Rate)** การเรียกเก็บภาษีอากรในส่วนนี้จะเป็นอัตราที่กำหนดคงที่ เช่น

1.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล จำนวนจากกำไรสุทธิในอัตรา 20%

1.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม จำนวนจาก 7% หรือ 0% ของยอดขายสินค้าหรือบริการ หรือนำเข้า

1.3 ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส

1.4 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

2. **อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate)** การเรียกเก็บภาษีอากรในส่วนนี้เป็นการเรียกเก็บตามขั้นของเงินได้พึงประเมินในแต่ละขั้น เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เริ่มตั้งแต่อัตรา 5%-35%

3. **อัตราถดถอย (Regressive Rate)** การเรียกเก็บภาษีอากรในส่วนนี้จะเป็นการเรียกเก็บจากการได้มาของทรัพย์สิน เช่น ภาษีมรดก ภาษีจากการให้

### การชำระภาษีตามประมวลรัษฎากร

ผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เมื่อต้องชำระภาษีให้กับกรมสรรพากรสามารถชำระภาษี ได้ดังนี้

1. โดยการยื่นแบบประเมินตนเอง (Self-assessment)

2. โดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment)

3. โดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

4. โดยการชำระอากรแสตมป์ (Stamp Duty)

### บทลงโทษตามประมวลรัษฎากร

เมื่อผู้ประกอบการไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร หรือปฏิบัติผิดพลาดคลาดเคลื่อนประมวลรัษฎากรได้กำหนดบทลงโทษ (Sanction) ไว้ 2 วิธีด้วยกัน คือ

#### 1. ทางแพ่ง

1.1 คิดเบี้ยปรับ (Penalty)

1.2 คิดเงินเพิ่ม (Surcharge)

#### 2. ทางอาญา

2.1 จำคุก (Imprison)

2.2 คิดค่าปรับ (Fine)

## ลักษณะกฎหมายในประมวลรัษฎากร

กฎหมายภาษีอากรในประมวลรัษฎากรแบ่งได้ดังนี้

**ลักษณะ 1** ข้อความเบื้องต้น

**ลักษณะ 2** ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร

- |            |                                                           |
|------------|-----------------------------------------------------------|
| หมวด 1     | บทเบ็ดเสร็จทั่วไป                                         |
| หมวด 1 ทวิ | คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร                                |
| หมวด 2     | วิธีการเกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน                           |
|            | ส่วน 1 การยื่นรายการและการเสียภาษีอากร                    |
|            | ส่วน 2 การอุทธรณ์                                         |
|            | ส่วน 3 บทกำหนดโทษ                                         |
| หมวด 3     | ภาษีเงินได้                                               |
|            | ส่วน 1 ข้อความทั่วไป                                      |
|            | ส่วน 2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา                          |
|            | ส่วน 3 การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล       |
| หมวด 4     | ภาษีมูลค่าเพิ่ม                                           |
|            | ส่วน 1 ข้อความทั่วไป                                      |
|            | ส่วน 2 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม              |
|            | ส่วน 3 ฐานภาษี                                            |
|            | ส่วน 4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม                               |
|            | ส่วน 5 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม                           |
|            | ส่วน 6 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและค่าธรรมเนียม                |
|            | ส่วน 7 การยื่นแบบและการชำระภาษี                           |
|            | ส่วน 8 เครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม               |
|            | ส่วน 9 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม                        |
|            | ส่วน 10 ใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้                  |
|            | ส่วน 11 การจัดทำรายงานและการเก็บรักษาหลักฐาน<br>และเอกสาร |
|            | ส่วน 12 อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน                           |
|            | ส่วน 13 เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม                               |
|            | ส่วน 14 บทกำหนดโทษ                                        |

หมวด 5	ภาษีธุรกิจเฉพาะ
หมวด 6	อากรแสตมป์
	ส่วน 1 การเสียอากร
	ส่วน 2 เบ็ดเตล็ด
	ส่วน 3 บทลงโทษ

## บัญชีการเงินกับบัญชีภาษีอากร

ในการจัดทำบัญชีของธุรกิจ นอกจากจะต้องมีความรู้ด้านบัญชี ไม่ว่าจะเป็นหลักการบัญชีทั่วไป มาตรฐานการบัญชีแล้ว นักบัญชีและผู้บริหารกิจการจะต้องมีความรู้ด้านภาษีอากรอีกด้วย ดังนั้น การจัดทำงานเกี่ยวกับบัญชีจะต้องมีแนวทางที่จะกำหนดในการจัดทำ เพราะต้องคำนึงถึงทั้งหลักการบัญชี และกฎหมายภาษีอากร ซึ่งมีอยู่บ่อยครั้งมักจะพบว่าบัญชีที่ได้จัดทำนั้นไม่ตอบสนองกับหลักเกณฑ์ทางกฎหมายภาษีอากร มีข้อขัดแย้งกันที่นักบัญชีจะต้องเข้าไปแก้ไขปรับปรุงให้เป็นที่ยอมรับและถูกต้อง ทั้งด้านการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร จะเห็นได้ว่าหากนักบัญชีได้มีการจัดทำบัญชีตั้งแต่สมุดรายวัน ขึ้นต้น สมุดชั้นปลาย งบทดลอง งบการเงิน นักบัญชีจะยึดหลักการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี อีกนัยหนึ่งก็คือยึดหลักของบัญชีการเงิน (Financial Accounting) นักบัญชีจะต้องนำข้อมูลทางบัญชี การเงินมาปรับปรุงให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากร ซึ่งก็คือการบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) ข้อแตกต่างระหว่างบัญชีการเงินกับบัญชีภาษีอากร จึงสรุปได้ดังต่อไปนี้

### 1. บัญชีการเงิน (Financial Accounting)

เป็นการจัดทำบัญชีเพื่อบันทึกรายการค่าที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี ตลอดจนการแสดงผลฐานะการเงินของกิจการในการจัดทำงบการเงิน แสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการเพื่อรายงานต่อผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น บุคคลภายนอก และส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็น งบกำไรขาดทุน งบต้นทุนผลิต งบแสดงฐานะการเงิน งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น งบประกอบอื่นและหมายเหตุประกอบงบการเงินของกิจการ และรายละเอียดประกอบการจัดทำรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

### 2. บัญชีภาษีอากร (Tax Accounting)

เป็นการนำหลักเกณฑ์ทางบัญชี มาตรฐานการบัญชีมาปรับให้เข้ากับประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีอากรต่างๆ ให้สอดคล้องกัน เพื่อให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการค้ากำไรขาดทุนสุทธิ เงื่อนไขการรับรู้รายได้และรายจ่ายของกิจการ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรืออากรแสตมป์ สืบเนื่องมาจากหลักการบัญชีหลายประการที่ขัดแย้งไม่เป็นไปตามกฎหมายภาษีอากรนั่นเอง มักจะ

พบเห็นกันเมื่อมีการจัดทำบัญชีของธุรกิจในแต่ละรายการค้า แต่ละงวดบัญชีจะปรากฏอยู่เสมอว่า หลักในการจัดทำบัญชีไม่เป็นไปตามกฎหมายภาษีอากรซึ่งผู้จัดทำบัญชีจะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขรายการค้าที่เกิดขึ้นให้เป็นไปตามเงื่อนไขทางภาษีอากรที่ได้กำหนดเอาไว้ นักบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้ ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีการเงิน แต่ขาดความเข้าใจในตัวบทกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะการนำกฎหมายภาษีอากรมาประยุกต์ใช้ให้เข้ากันกับหลักการบัญชี โดยมากแล้วนักบัญชีมักจะทราบแต่พื้นฐานเบื้องต้นในการคำนวณ หรือชำระภาษีอากร เช่น อัตราร้อยละของภาษีที่ต้องชำระ ต้องหัก และนำส่งเท่านั้น

### สรุปข้อแตกต่างของวัตถุประสงค์ระหว่างบัญชีการเงินและบัญชีภาษีอากรได้ดังนี้

บัญชีการเงิน	บัญชีภาษีอากร
1. ช่วยในด้านการควบคุมรายรับ-รายจ่าย สิ้นทรัพย์-หนี้สิน และส่วนของผู้เจ้าของ	1. ปรับหลักการบัญชีให้เข้ากับกฎหมายภาษีอากร
2. ช่วยในการบริหารงานของกิจการ	2. หาข้อยุติทางบัญชีและภาษีอากรให้สอดคล้องกัน
3. ช่วยในการตัดสินใจในการดำเนินงาน เช่น ขยาย-เลิกกิจการ ฯลฯ	3. ปรับปรุงการบันทึกบัญชีให้เหมาะสมถูกต้องตามกฎหมายภาษีอากร
4. เพื่อประโยชน์แก่บุคคลภายนอก โดยเฉพาะผู้ที่ต้องการข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจ	4. จัดทำบัญชีที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ทำ เช่น บัญชีพิเศษแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย และการนำส่งภาษี รายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม
5. หลักฐานพิสูจน์ความถูกต้องในการจัดทำบัญชี การรวบรวมข้อมูลทางบัญชีการเงิน	5. ปรับปรุงรายรับทางบัญชีให้ตรงกับภาษีอากร

## วัตถุประสงค์ที่สำคัญในการจัดทำบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting)

### 1. ปรับหลักการบัญชีให้เข้ากับกฎหมายภาษีอากร

ในการจัดทำบัญชีของธุรกิจจะต้องจัดทำโดยอาศัยข้อมูลทางบัญชีที่เกิดจากการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีทั่วไปและมาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ หลักเกณฑ์ที่สำคัญในการกำหนดวิธีการจัดทำบัญชีของธุรกิจต่างๆ จะต้องอาศัยกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินเป็นแนวทางสำคัญ การจัดทำกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินจึงเป็นการกำหนดเกณฑ์บรรทัดฐานที่สำคัญสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับ

1. วัตถุประสงค์และกลุ่มผู้ใช้งบการเงินลักษณะเชิงคุณภาพ
2. องค์ประกอบของงบการเงินและคำนิยาม
3. เกณฑ์การรับรู้รายการในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน
4. การวัดมูลค่าของรายการนั้นๆ
5. แนวความคิดเกี่ยวกับทุนและการรักษาระดับทุนที่ใช้ในงบการเงินเพื่อกำหนด

กำไร

### วัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

- 1) ช่วยในการทบทวนมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบัน
- 2) ช่วยในการปรับข้อกำหนด มาตรฐาน และการปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับ

การนำเสนองบการเงิน

- 3) ช่วยนำมาปฏิบัติและเป็นแนวทางสำหรับเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานรองรับ
- 4) ช่วยให้แสดงความเห็นว่า ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่
- 5) สามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน
- 6) ได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

**หลักการบัญชี (Accounting Principles)** จึงเป็นหลักการทั่วไปในการปฏิบัติทางการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับในกลุ่มของผู้ประกอบวิชาชีพนักบัญชี หรือเรียกว่า **“หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP)”** หลักการบัญชีมักจะเป็นการกำหนดในเรื่องของการวัดมูลค่าของราคาทุนเริ่มแรก (Historical Cost) หลักการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย (Revenue and Expense Recognition) หลักการเปรียบเทียบรายได้ออกกับค่าใช้จ่าย (Matching Principle) และหลักการเปิดเผยข้อมูลทางบัญชีให้ครบถ้วน (Full Disclosure Principle) นักบัญชีจะต้องจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่เมื่อกิจการจะต้องมีการเสียภาษีอากรเกิดขึ้น สิ่งที่น่าสงสัยไม่ได้เลยก็คือ กฎหมายภาษี



อากร ที่จะต้องปฏิบัติทางบัญชีและทางภาษีให้สอดคล้องกัน เพื่อเป็นการลดข้อขัดแย้งระหว่างหลักการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากร จะต้องมีการปรับหลักการบัญชีให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากร โดยยึดหลักที่สำคัญก็คือ การบันทึกบัญชีเมื่อมีรายการค้าต่างๆ เกิดขึ้น จะบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และเมื่อสิ้นงวดบัญชีก็จะนำรายการค้าที่ขัดแย้งหรือมีแนวปฏิบัติที่ไม่ตรงกับกฎหมายภาษีอากรมาปรับปรุง ซึ่งโดยปกติการปรับปรุงหลักการบัญชีให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากรมักจะปรับปรุงกันเมื่อมีการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นงวดบัญชี

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินได้กำหนดให้งบการเงินจะต้องสามารถประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด การจ่ายเงินต่างๆ และสามารถประเมินความสามารถในการชำระภาระผูกพันทางการเงินเมื่อครบกำหนด เช่น สภาพคล่องของกิจการ ความสามารถในการชำระหนี้ การทำกำไร ดังนั้นในการจัดทำงบการเงินของกิจการจะต้องคำนึงถึงข้อสมมติฐานทางบัญชีก็คือ

1. เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)
2. การดำรงอยู่หรือการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going-concern)

จะเห็นได้ว่าหลักการบัญชีทั่วไปหรือมาตรฐานการบัญชีจะยึดข้อสมมติฐานทางบัญชีในการรับรู้รายได้ค่าใช้จ่ายโดยการใช้เกณฑ์คงค้างหรือเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) และยังพิจารณาถึงหลักของการดำรงอยู่ของกิจการ โดยถือเสมือนหนึ่งว่ากิจการจะดำรงอยู่ต่อไปไม่สิ้นสุด ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วก็จะสอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากรที่การรับรู้รายได้และรายจ่ายยังคงยึดเกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 สำหรับกิจการบางประเภท โดยกำหนดเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิไว้ตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์เอาไว้ว่า

“การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่ระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

การที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติเงื่อนไขต่างๆ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีผลทำให้กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างไปจากกำไรสุทธิที่คำนวณขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการทางบัญชี ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีให้สอดคล้องกับเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้ได้กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล”

## 2. หาข้อยุติทางบัญชีและภาษีอากรให้สอดคล้องกัน

บ่อยครั้งที่มักจะพบว่า แนวปฏิบัติทางการบัญชีกับแนวปฏิบัติทางกฎหมายภาษีอากรแตกต่างกัน ซึ่งนักบัญชีจะต้องหาข้อยุติเพื่อให้การจัดทำบัญชีนั้นสอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากร เช่น

2.1 การคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ทางบัญชีไม่ได้กำหนดเงื่อนไขในการคำนวณเอาไว้ เพียงแต่คำนวณค่าเสื่อมราคาเช่นเดียวกันกับสินทรัพย์อื่น แต่ทางภาษีอากรได้กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 และ 315 ให้คิดค่าเสื่อมราคาในส่วนที่ไม่เกิน 1,000,000 บาท และมูลค่าส่วนที่เกิน 1,000,000 บาท ให้ถือเป็นรายจ่ายค่าเสื่อมราคาในส่วนที่เกินต้องห้าม ซึ่งผู้ทำบัญชีจะคิดค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชีเต็มจำนวน โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าเกิน 1,000,000 บาท หรือไม่ และเมื่อสิ้นงวดบัญชีก็จะทำการปรับปรุงหลักการบัญชีให้สอดคล้องตามหลักกฎหมายภาษีอากรใน ฎ.ง.ด.50

2.2 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้ประเมินสินทรัพย์ว่ามีการด้อยค่า ณ วันสิ้นงวดบัญชีหรือไม่ หากพบว่ามีการด้อยค่าเกิดขึ้นจะต้องมีการบันทึก **“ขาดทุนจากการด้อยค่าสินทรัพย์”** ซึ่งผลขาดทุนดังกล่าว ทางบัญชีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่กฎหมายภาษีอากรไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ดังนั้น ผู้ทำบัญชีจะบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีแล้วปรับปรุงให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากร โดยการปรับปรุงเมื่อมีการขึ้นแบบ ฎ.ง.ด.50

## 3. ปรับปรุงการบันทึกบัญชีให้เหมาะสมถูกต้องตามกฎหมายภาษีอากร

เมื่อกิจการพบว่ามีแนวปฏิบัติตามหลักการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากรแตกต่างกันหรือขัดแย้งกัน นักบัญชีจะทำการปรับปรุงแนวปฏิบัติดังกล่าวโดยจะบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะต้องใช้ความระมัดระวังในหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย หากกิจการอยู่ใน

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องศึกษาการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบกำกับภาษี ภาษีซื้อ หรือเงื่อนไขหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่มีเงื่อนไข ข้อยกเว้นต่างๆ ค่อนข้างมาก ซึ่งไม่ได้กำหนดไว้ในหลักการบัญชีทั่วไปในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 77 ถึงมาตรา 90 แห่งประมวลรัษฎากรดังนี้

- 1) ข้อความทั่วไป
- 2) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 3) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 4) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 5) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 6) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและการคำนวณภาษี
- 7) การยื่นแบบและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 8) เครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 9) การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 10) ใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้
- 11) การจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 12) อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน
- 13) เบี้ยปรับ-เงินเพิ่ม
- 14) บทกำหนดโทษ

ซึ่งหากพบว่ารายการค้าใดที่เกิดขึ้นไม่ถูกต้อง ให้นำมาปรับปรุงให้ถูกต้องตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่งนักบัญชีมักจะเรียกว่า **“รายการบวกลับ”** นอกจากนี้แล้วประมวลรัษฎากรได้กำหนดเงื่อนไขต่างๆ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ดังนี้

3.1 มาตรา 65 ทวิ กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา การตีราคาทรัพย์สินและสินค้าคงเหลือ การจำหน่ายหนี้สูญ การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับดอกเบี่ยและเงินปันผลในบางกรณี

3.2 มาตรา 65 ตริ กำหนดรายจ่ายที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ หรือถ้าหากจะนำมาหักได้ก็ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้

3.3 มาตรา 70 ตริ กำหนดให้ถือว่าการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่สำนักงานใหญ่ สาขา ฯลฯ เป็นการขายในประเทศ

3.4 มาตรา 74 (ก) (ข) (ค) หุ้นส่วนเล็กกัน หรือควมเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น

3.5 มาตรา 67 ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออาเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายใน 2 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ภาษีที่ชำระดังกล่าวให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีต้องชำระตามมาตรา 68 การเสียภาษีดังกล่าวมิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรกหรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่า 12 เดือน ตัวอย่างเช่น

กำไรสุทธิ-ทางบัญชี		0000	
<b>บวก</b>	รายการที่ต้องห้าม	0000	
	รายการค่าการกุศลสาธารณะ	0000	
	รายการเพื่อการศึกษาและการกีฬา	0000	
	หนี้สูญที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์	0000	
	ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์	<u>0000</u>	
	รวม	<u>0000</u>	<u>0000</u>
	รวมเงิน		0000
<b>หัก</b>	รายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี	0000	
	รายการที่ถือเป็นรายการจ่ายได้เพิ่มขึ้น	<u>0000</u>	
	รวม	<u>0000</u>	<u>0000</u>
			0000
<b>หัก</b>	ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี	0000	
	ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินของรายการลงทุน	0000	
	ค่าการกุศลสาธารณะ (2% ของกำไรสุทธิ)	0000	
	รายการเพื่อการศึกษาหรือการกีฬา (2% ของกำไรสุทธิ)	<u>0000</u>	<u>0000</u>
กำไรสุทธิ-ทางภาษีอากร			<u>0000</u>

ซึ่งการปรับปรุงหลักการบัญชีดังกล่าว หากเป็นข้อผิดพลาดทางบัญชีก็อาจจะเลือกปฏิบัติโดยปรับปรุงที่บัญชีกำไรสะสมก็ได้ ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

#### 4. จัดทำบัญชีที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ทำ

ในการจัดทำบัญชีจะมีกฎหมายที่เข้ามาเกี่ยวข้องคือ กฎหมายบัญชี (พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543) กับกฎหมายภาษีอากร (ประมวลรัษฎากร) ซึ่งผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้จัดทำบัญชีจะต้องจัดทำบัญชีให้ถูกต้องและสอดคล้องกับกฎหมายทั้งสองฉบับ ดังต่อไปนี้

##### 4.1 กฎหมายบัญชี

กฎหมายได้กำหนดความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีของธุรกิจให้กับผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะต้องจัดให้ธุรกิจมีการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดนับแต่วันเริ่มทำบัญชี ชนิดของบัญชีที่นิติบุคคลและผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 จะต้องจัดทำดังต่อไปนี้

###### 4.1.1 บัญชีรายวัน

- 1) บัญชีเงินสด
- 2) บัญชีธนาคาร แยกเป็นแต่ละเลขที่บัญชีธนาคาร
- 3) บัญชีรายวันซื้อ
- 4) บัญชีรายวันขาย
- 5) บัญชีรายวันทั่วไป

###### 4.1.2 บัญชีแยกประเภท

- 1) บัญชีแยกประเภทสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน
- 2) บัญชีแยกประเภทรายได้และค่าใช้จ่าย
- 3) บัญชีแยกประเภทลูกหนี้
- 4) บัญชีแยกประเภทเจ้าหนี้

###### 4.1.3 บัญชีสินค้า

###### 4.1.4 บัญชีรายวันและแยกประเภทอื่นตามความจำเป็น

##### 4.2 กฎหมายภาษีอากร

บัญชีที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ทำที่นอกเหนือจากกฎหมายบัญชี ซึ่งจะมีบัญชีที่ต้องจัดทำตามกฎหมายภาษีอากรดังต่อไปนี้

- 4.2.1 บัญชีพิเศษแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย และการนำส่งภาษี
- 4.2.2 รายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 1) รายงานภาษีขาย
  - 2) รายงานภาษีซื้อ
  - 3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ
  - 4) รายงานการจ่ายอะไหล่โดยไม่คิดมูลค่า
  - 5) รายละเอียดสินค้าคงเหลือ
- 4.2.3 บัญชีรับข้าวเปลือกจากผู้ว่าจ้างสีข้าว
- 4.2.4 บัญชีรับ-จ่ายข้าวเปลือก
- 4.2.5 บัญชีรับ-จ่ายผลิตภัณฑ์และวัตถุพลอยได้จากการสีข้าว
- 4.2.6 บัญชีพิเศษแสดงรายการจ่ายเงินให้แก่ผู้ประกอบการโรคศิลปะของสถาน
- พยาบาล
- 4.2.7 ตารางราคาซื้อขายทองรูปพรรณตามประกาศของสมาคมค้าทองคำ
- 4.2.8 บัญชีแสดงรายได้หรือรายรับเป็นประจำวัน

## 5. ปรับปรุงรายรับทางบัญชีให้ตรงกับรายรับทางภาษีอากร

เมื่อสิ้นงวดบัญชีหรือสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี 12 เดือน กิจการจะต้องมีการวัดผลการดำเนินงานใน 1 รอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมาว่า ผลการดำเนินงานเป็นอย่างไร โดยการจัดทำงบกำไรขาดทุนขึ้นโดยการนำรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบลบกันตามหลักการบัญชี โดยยังไม่ได้คำนึงถึงหลักการทางกฎหมายภาษีอากร ซึ่งกิจการก็จะได้กำไรหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีออกมา เช่น



**บริษัท บัญชีภาษีอากร จำกัด**  
**งบกำไรขาดทุน**  
**สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2561**

**รายได้**

รายได้จากการขาย		2,000,000
รายได้อื่น		<u>500,000</u>
รวมรายได้		2,500,000

**ค่าใช้จ่าย**

ต้นทุนขาย	1,000,000	
ค่าใช้จ่ายในการขาย	580,000	
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	<u>400,000</u>	<u>1,980,000</u>
กำไรก่อนต้นทุนทางการเงิน		520,000
ต้นทุนทางการเงิน		<u>100,000</u>
กำไรสุทธิ-ทางบัญชี		<u><u>420,000</u></u>

เมื่อคำนวณหากำไรสุทธิทางบัญชีได้แล้ว จะต้องนำกำไรสุทธิทางบัญชีมาปรับปรุงให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีอากร (Taxable Profit and Loss) หากกิจการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีโดยการนำรายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับหรือรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี 65 ทวิ แล้วจะมีผลทำให้กำไรสุทธิที่จะนำไปชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตอนปลายปีคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ดังนั้น ฝ่ายบัญชีจะต้องนำกำไรสุทธิทางบัญชีไปปรับปรุงให้เป็นไปตามเงื่อนไขประมวลรัษฎากร ก็คือการปรับปรุงให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีอากรซึ่งจะนำไปปรับปรุงในแบบ ภ.ง.ด.50 เพื่อยื่นงบการเงินอีกด้วย รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจการเมื่อได้นำไปบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปแล้ว หากกิจการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีโดยการนำรายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับหรือรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี 65 ทวิ แล้วจะมีผลทำให้กำไรสุทธิที่จะนำไปชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตอนปลายปีคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ดังนั้น ฝ่ายบัญชีจะต้องนำกำไรสุทธิทางบัญชีไปปรับปรุงให้เป็นไปตามเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร ก็คือปรับปรุงให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีอากรซึ่งจะนำไปปรับปรุงในแบบ ภ.ง.ด.50 อีกด้วย ตัวอย่างเช่น

กำไรสุทธิ-ทางบัญชี		420,000	
<b>บวก :</b> รายจ่ายที่ต้องห้าม		10,000	
ค่าการกุศลสาธารณะ		10,000	
รายจ่ายเพื่อการศึกษาและการกีฬา		4,000	
หนี้สูญที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์		2,000	
ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์		<u>4,000</u>	
รวม		<u>30,000</u>	<u>30,000</u>
รวมเงิน			450,000
<b>หัก :</b> ค่าการกุศลสาธารณะส่วนที่ไม่เกิน 2%		8,745	
รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือการกีฬาส่วนที่ไม่เกิน 2%		<u>4,000</u>	<u>12,745</u>
กำไรสุทธิ-ทางภาษีอากร			<u><u>437,255</u></u>

ดังนั้น กำไรสุทธิทางภาษีอากรจำนวนเงิน 437,255 บาท จะถูกนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล 20% ต่อไป จะเห็นได้ว่าเมื่อสิ้นงวดบัญชี กิจการจะต้องมีการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งกำไรสุทธิของกิจการจะแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ

1. กำไรสุทธิทางบัญชี หมายถึง การนำรายได้และค่าใช้จ่ายตามหลักการบัญชีมาหักกลบลบกันโดยยึดหลักการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี แต่จะนำไปคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีไม่ได้

2. กำไรสุทธิทางภาษีอากร หมายถึง การนำกำไรสุทธิทางบัญชีมาปรับปรุงให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร เพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการนำรายได้และรายจ่ายตามเงื่อนไขประมวลรัษฎากรมาปรับปรุงบัญชี

การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) จึงทำให้กับบัญชีจะต้องมีการจัดทำบัญชีโดยจะต้องคำนึงถึงหลักการบัญชีทั่วไป มาตรฐานการบัญชี กฎหมายบัญชี และกฎหมายภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วน

