

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการสำรวจงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรที่จะศึกษาในงานวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้นำข้อกำหนดตามหลักการบัญชี กฎเกณฑ์ทางด้านภาษีอากร ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและภาษีอากร การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง มาใช้เป็นแนวทางในการศึกษา โดยแบ่งเป็นหัวข้อ ดังนี้

1. ข้อกำหนดตามหลักการบัญชี
2. กฎเกณฑ์ทางด้านภาษีอากร
3. ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและภาษีอากร
4. การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้
5. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ข้อกำหนดตามหลักการบัญชี

ในการจัดทำงบการเงินของกิจการจะต้องจัดทำขึ้น โดยอาศัยข้อมูลทางบัญชีที่เกิดจากการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชี หลักเกณฑ์ที่สำคัญในการกำหนดวิธีการจัดทำบัญชีของธุรกิจต่าง ๆ จะต้องอาศัยแม่แบบการบัญชี (Framework) เพื่อใช้วางแนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก เป็นกรอบในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และการปฏิบัติทางบัญชีที่สากลยอมรับรวมถึงใช้ในการแก้ปัญหาทางการบัญชีในการนำเสนอต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก

วัตถุประสงค์ของการจัดทำงบการเงินเพื่อใช้เป็นประโยชน์ในด้านการให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสดและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินที่จะนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และเป็นเครื่องมือที่กิจการนำมาใช้ในการวัดผลการดำเนินงานหรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารในการบริหารทรัพยากรของกิจการ

แม่แบบการบัญชีเป็นเกณฑ์ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินตามข้อกำหนดบนข้อสมมติที่สำคัญ 2 ประการ คือ เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) และการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง (Going Concern) ภายใต้ข้อสมมติของเกณฑ์คงค้างหรือที่เรียกอีกชื่อหนึ่งว่า เกณฑ์พึงรับพึงจ่าย แสดงถึงรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้น มิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือ

รายการเทียบเท่าเงินสด โดยรายการต่าง ๆ จะบันทึกและแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง กรณีรายได้และค่าใช้จ่ายคาบเกี่ยวระหว่าง 2 รอบระยะเวลาบัญชี จะต้องมีการปรับปรุงรายการ ค้างรับ ค้างจ่าย รับล่วงหน้าและจ่ายล่วงหน้าให้ถูกต้องตรงตามระยะเวลาที่เกี่ยวข้อง มีการกำหนด แนวทางการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายทางบัญชี มีการใช้ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้น กับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน และมีการเรียกเกณฑ์นี้ว่า การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย เป็นการกำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ ทางบัญชีเดียวกัน แม้บทการบัญชียังระบุว่างบการเงินมีการจัดทำขึ้นภายใต้ข้อสมมติ การดำเนินงาน อย่างต่อเนื่อง โดยมีข้อสมมติว่ากิจการย่อมมีการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปใน อนาคต จะต้องสมมติว่ากิจการไม่มีเจตนาหรือมีความจำเป็นที่จะเลิกกิจการหรือลดขนาดของ กิจการอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้น ผลการดำเนินงานที่ได้จึงต้องอาศัยการประมาณให้ใกล้เคียงกับ ความเป็นจริงที่สุดและสรุปผลออกมาในรูปของงบการเงินในงวดใดงวดหนึ่ง โดยทั่วไป ผู้ใช้งบการเงินมีความสนใจในผลกำไร ซึ่งเป็นผลมาจากการดำเนินงานของกิจการในรอบ ระยะเวลาหนึ่ง เพื่อใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งรายได้และค่าใช้จ่าย เป็นองค์ประกอบของ งบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการวัดผลการดำเนินงาน และแม้บทการบัญชีได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้ รายได้และค่าใช้จ่ายไว้เป็นขั้นตอน เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ

รายได้จะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนก็ต่อเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือลดลงของหนี้สินและเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ การรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชี เช่น

1. รายได้ซึ่งเกิดจากการขายสินค้า โดยปกติจะรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์หรือ โอนการครอบครองสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
2. รายได้จากการให้บริการ จะรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงานและตามเงื่อนไข
3. รายได้ดอกเบี้ยรับ จะรับรู้รายได้ตามสัดส่วนเวลา

ค่าใช้จ่ายจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนก็ต่อเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือเพิ่มขึ้นของหนี้สินและเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ การรับรู้ค่าใช้จ่ายตามหลักการบัญชี เช่น

1. ค่าเสื่อมราคาหรือค่าสึกหรอ มูลค่าของค่าเสื่อมราคาต้องมีการปันส่วนอย่างมีระบบ ตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์ และสามารถนำค่าเสื่อมราคา มาบันทึกเป็นรายจ่าย ได้ทั้งจำนวน

2. หนังสือจะสูญและหนังสือ จะมีการประมาณจำนวนหนังสือที่จะเรียกเก็บไม่ได้ และนำไปหักส่วนลดบัญชีลูกหนี้ เพื่อให้ลูกหนี้แสดงมูลค่าสุทธิที่ใกล้เคียงกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับตามความเป็นจริง

3. การรับรู้ค่าใช้จ่าย จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งจำนวน หากมีหลักฐานการจ่ายจริง

กฎเกณฑ์ทางด้านภาษีอากร

หลักเกณฑ์ในการคำนวณหากำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมีพื้นฐานในการคำนวณจากรายได้และรายจ่ายเดียวกัน หากแต่ในทางภาษีอากรนั้นมีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้กำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ไว้เป็นพิเศษ โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วนใหญ่ ๆ ดังต่อไปนี้

1. เงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้ ตามประมวลรัษฎากร แบ่งออกเป็น 4 กรณีดังนี้

1.1 ประเภทรายได้ (มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร) ได้แก่ รายได้จากการประกอบกิจการและรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการ

1.2 เกณฑ์การรับรู้รายได้รายจ่าย (มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528)

1.3 เงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้

1.3.1 รายได้จากการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินต้องเป็นไปตามราคาตลาด ณ วันที่เกิดกิจกรรมดังกล่าว เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่ามีเหตุผลอันสมควร

1.3.2 รายได้เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไร ที่บริษัทจำกัด ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเป็นผู้ได้รับ อาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรโดยนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงครั้งหนึ่ง หรือไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เลย

1.3.3 ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

1.3.4 เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

1.3.5 ภาษีขายและภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับคืนสำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียน (เต็มรูปแบบ) ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้

1.3.6 รายได้ตามที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นการขายเนื่องจากการส่งสินค้าไปต่างประเทศ

1.4 รายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.4.1 สำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร ที่ได้จากกิจการร่วมค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย

1.4.2 สำหรับบริษัทเงินทุน ได้รับยกเว้นเงินได้ ประเภท ดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาลที่ใช้เป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินจากธนาคารแห่งประเทศไทยและเงินได้ที่ได้รับจากลูกหนี้เกี่ยวกับการรับเปลี่ยนตัวสัญญาใช้เงินตาม (1) เฉพาะที่จ่ายให้ธนาคารแห่งประเทศไทย

1.4.3 สำหรับเงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีใบบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะกรณีที่ผู้โอนได้รับค่าตอบแทนเป็นสิทธิในการใช้ทรัพย์สินที่โอนหนี้

1.4.4 สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้รับมอบหมายจากรัฐบาลให้ปฏิบัติหน้าที่ตามอนุสัญญาว่าด้วยการบินพลเรือนระหว่างประเทศ เฉพาะส่วนที่เรียกเก็บจากรับการบินต่าง ๆ

1.4.5 สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรจำนวนหนึ่งและบริษัทจดทะเบียน สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้ทั้งหมด

1.4.6 ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรายจ่ายดังต่อไปนี้

1.4.6.1 รายจ่ายค่าอุปกรณ์ที่มีผลต่อการประหยัดพลังงาน

1.4.6.2 รายจ่ายเพิ่มค่าครองชีพพิเศษให้แก่ลูกจ้าง

1.4.6.3 ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมพนักงานและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับคนพิการ

1.4.6.4 รายจ่ายค่าจ้างเพื่อการศึกษาและพัฒนา

1.4.6.5 รายจ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา

1.4.6.6 รายจ่ายเพื่อสนับสนุนด้านการเรียนรู้

1.4.6.7 กิจการสามารถนำผลขาดทุนสุทธิที่คำนวณตามหลักเกณฑ์

ทางกฎหมายภาษีอากรมาหักจากกำไรสุทธิปีปัจจุบันได้ แต่ผลขาดทุนสุทธินั้นต้องมีการปรับปรุงรายการยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบบัญชีปีปัจจุบัน

1.4.7 ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบัน

2. เจื่อนใจเกี่ยวกับรายจ่าย แบ่งออกเป็น 4 กรณีดังนี้

2.1 ประเภทรายจ่าย แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ รายจ่ายในการดำเนินงาน (Revenue Expenditure or Operating Expenditure) และรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure)

2.2 เจื่อนใจเกี่ยวกับรายจ่ายตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.1 รายจ่ายที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ตริ (1)-(20) ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย ในการคำนวณกำไรทางภาษีอากร

2.2.2 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการเจื่อนใจ และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

2.2.3 การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้นเจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจประเมิน โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทหรือชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไป ในประเทศอื่นได้

2.2.4 ถ้าราคาทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทย ตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา

2.2.5 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระกรณีขอดภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ และ ภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

2.2.6 การถอนเงินโดยปราศจากคำตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลหรือเงินถอนทุน

2.2.7 รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง

2.2.8 ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและ ใช้อง (รายจ่ายที่เป็นไปไม่ได้)

2.2.9 ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับ เงินทุน เงินสำรอง หรือเงินกองทุนของตนเอง (รายจ่ายที่เป็นไปไม่ได้)

2.2.10 ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

2.2.11 รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ

2.2.12 รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

2.2.13 ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ (รายจ่ายที่ เป็นไปไม่ได้)

2.3 เจื่อนใจเกี่ยวกับรายจ่ายตามมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนที่เป็น รายจ่ายที่ต้องห้ามโดยผลของกฎหมาย ซึ่งโดยปกติทั่วไปผู้ประกอบการนำรายการรายจ่าย

ประเภทนี้มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชี แต่เพื่อให้การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรเป็นไปในทางเดียวกันหรือเป็นมาตรฐานเดียวกัน จึงกำหนดห้ามมิให้นำรายการรายจ่ายดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายทางภาษีอากร ได้แก่

2.3.1 เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่ไม่เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 (พ.ศ. 2533)

2.3.2 ค่ารับรอง หรือค่าบริการที่ไม่เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2522)

2.3.3 เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับทางอาญา และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากฐานกำไรสุทธิ

2.3.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระ ได้แก่ ภาษีขายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (เต็มรูปแบบ) ไม่ได้เรียกเก็บหรือออกให้บุคคลอื่น

2.3.5 เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

2.3.6 รายจ่ายซึ่งควรจะจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่รายจ่ายที่ไม่สามารถลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไปได้

2.3.7 ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ

2.3.8 ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

2.3.9 ค่าของทรัพย์สิน นอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง เว้นแต่การตีราคาเงินตราหรือทรัพย์สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ตามมาตรา 65 ทวิ (5) การตีราคาสินค้าคงเหลือ ตามมาตรา 65 ทวิ (6) และการตีราคาทรัพย์สิน ณ วันเลิกกิจการ ควบกิจการหรือโอนกิจการ ตามมาตรา 74 (1)

2.3.10 รายจ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

2.3.11 รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว เช่น เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร โบนัสที่กำหนดจ่ายเป็นอัตราร้อยละของกำไรขั้นต้น หรือกำไรสุทธิ

2.3.12 รายจ่ายต่อไปนี้

2.3.12.1 มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิภักดิ์อัตราภาษีสรรพสามิต เฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งล้านบาท

2.3.12.2 ค่าเช่าทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต และส่วนที่เกินคันละ 36,000 บาทต่อเดือนหรือวันละ 1,200 บาท

2.4 สรุปเงื่อนไขรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามหรือรายจ่ายที่นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากร ได้แก่ รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการโดยตรง หรือรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้ ตลอดจนรายจ่ายตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดดังต่อไปนี้

2.4.1 รายจ่ายเพื่อการหากำไรหรือรายจ่ายเพื่อกิจการ โดยเฉพาะซึ่งได้จ่ายไปโดยสุจริต เปิดเผย มีความเป็นอิสระ และมีเหตุผลอันสมควร

2.4.2 ค่าสึกหรอค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินถาวรตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

2.4.3 หนี้สูญที่เป็นไปตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากรและกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)

2.4.4 เงินสำรองตามเงื่อนไขมาตรา 65 ตรี (1) แห่งประมวลรัษฎากร

2.4.5 เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 183 (พ.ศ. 2533)

2.4.6 รายจ่ายเพื่อการสาธารณกุศล หรือรายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษา หรือรายจ่ายเพื่อการกีฬาให้หักได้อีกไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

2.4.7 ค่ารับรองหรือค่าบริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2522)

2.4.8 ค่าซ่อมแซมทรัพย์สินถาวรให้คงสภาพเดิม

2.4.9 เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับทางอาญาที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องชำระตามกฎหมายอื่นใดที่มีใช้ประมวลรัษฎากร

2.4.10 ค่าภาษีซื้อตามข้อ 2.5.2

2.4.11 เงินเดือนของพนักงานที่มีใช้ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ที่จ่ายเกินสมควร ทั้งนี้เฉพาะที่เป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ

2.4.12 ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

2.4.13 รายจ่ายในต่างประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย

หลักเกณฑ์ในการตีราคาทรัพย์สินหรือหนี้สิน

1. ค่าสี่กักรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน สามารถนำมูลค่าของสินทรัพย์มาหักค่าเสื่อมราคาเพื่อคำนวณกำไรสุทธิได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145)

3. การตีราคาทรัพย์สินอย่างอื่นที่ไม่ใช่สินค้ายกเลิก ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ ในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่เพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

3. การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินและหนี้สิน เมื่อมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้เปรียบเทียบระหว่างอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อกับราคาทุน

4. การตีราคาสินค้ายกเลิกในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี กำหนดให้ใช้เกณฑ์การคำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า

5. การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

6. การคำนวณราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกได้ในอัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

7. การจำหน่ายหนี้สูญ ไม่ถือว่าหนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีอากร ในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนด โดยกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)

ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายของกิจการที่เป็นนิติบุคคลโดยทั่วไป ตามประมวลรัษฎากร จะต้องรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิ แต่มีกิจการบางประเภท ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ที่นอกจากจะใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายแล้วยังมีการใช้เกณฑ์อื่นในการรับรู้รายได้และรายจ่าย ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. กิจการธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน

ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิดนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกิน 6 เดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

2. กิจการประกันชีวิตให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ยกเว้นรายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต กิจการสามารถนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้
3. กิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระให้ใช้เกณฑ์สิทธิ กรรมสิทธิ์ที่ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อและมีอายุสัญญาเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี จะนำกำไรจากกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้และการจัดสรรกำไรเป็นของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีจะใช้วิธีการตามมาตรฐานการบัญชีก็ได้
4. กิจการก่อสร้างให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยการนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น
5. กิจการประกอบวิชาชีพอิสระให้ใช้เกณฑ์สิทธิ แต่สามารถนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้
6. การให้บริการให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ที่ตามสภาพไม่มีสินค้าหรือวัสดุคงเหลือ และกิจการขายหน้า ตัวแทน ยกเว้นกรณีที่การให้บริการเกิน 1 รอบระยะเวลาบัญชีให้นำรายได้จากการให้บริการรวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนของบริการที่ทำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่การให้บริการสิ้นสุด
7. กิจการสนามกอล์ฟหรือกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาวแก่สมาชิกให้ใช้เกณฑ์สิทธิให้นำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการหรือจะนำมาเฉลี่ยแบ่งจำนวนปีตามสัญญา
8. กิจการขายชอร์ตให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายชอร์ตมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น
9. บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้ซึ่งเกิดจากการบริหารสินทรัพย์ด้วยคุณภาพที่รับซื้อหรือรับโอนจากสถาบันการเงิน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ จะนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและภาษีอากร

หลักการบัญชีเป็นเรื่องของการกำหนดข้อสมมติในการจัดทำงบการเงิน หลักเกณฑ์และวิธีการรับรู้รายการทางธุรกิจ การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลทางบัญชี แต่สำหรับภาษีอากร ได้มีการบัญญัติขึ้นเพื่อใช้เป็นแนวทางในการจัดหารายได้ให้กับรัฐเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาและบริหารประเทศ พื้นฐานของภาษีอากรนั้นจะพิจารณากันที่

ด้วยทฤษฎีการบัญชีและการวินิจฉัย ซึ่งจะโยงไปสู่ความถูกต้องของการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร การที่ปรัชญาของภาษีอากรแตกต่างจากหลักการบัญชี ทำให้หลักเกณฑ์ วิธีการ แนวคิด และแนวปฏิบัติต่าง ๆ ของทั้งสองระบบแตกต่างกัน ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและภาษีอากร เช่น

1. ลูกหนี้ ตามหลักการบัญชี หากกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากลูกหนี้นั้นจะลดลง กิจการควรประมาณหนี้สงสัยจะสูญและรับรู้ว่าลูกหนี้ที่คาดว่าจะผิดนัดเป็นค่าใช้จ่าย แต่ทางภาษีอากร เงินสำรองต่าง ๆ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ
2. สินค้าคงเหลือ ตามหลักการบัญชี ควรตีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า แต่ทางภาษีอากร ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า
3. การตัดค่าเสื่อมราคา ตามหลักการบัญชี มูลค่าเสื่อมสภาพต้องเป็นส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่ทางภาษีอากร ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
4. การด้อยค่าของสินทรัพย์ ตามหลักการบัญชี ต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที เว้นแต่ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ตีใหม่ ให้นำรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาได้ไม่เกินจำนวนส่วนเกินทุนที่เคยบันทึกไว้สำหรับสินทรัพย์รายการเดียวกัน แต่ทางภาษีอากร ค่าของทรัพย์สินที่นอกเหนือจากสินค้า ที่ตีราคาต่ำลงจะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

การบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้

จากความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและภาษีอากร จึงก่อให้เกิดการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ซึ่งได้มีการแบ่งออกเป็น 2 วิธีใหญ่ ๆ คือ

1. วิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย (Tax Payable Method) โดยกิจการจะบันทึกค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่ายแก่รัฐบาล และเปิดเผยจำนวนเงินที่แตกต่างซึ่งเกิดจากรายการทางบัญชีอันเกิดจากผลกระทบจากความแตกต่างด้านเวลาไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
2. วิธีผลกระทบทางภาษี (Tax Effect Accounting) วิธีนี้ถือว่าภาษีเงินได้เป็นค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งของกิจการซึ่งจะต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายสัมพันธ์กับรายได้และค่าใช้จ่ายของรอบปี การบัญชีนั้น ผลกระทบของภาษีเงินได้ที่เกิดรายการ ซึ่งมีความแตกต่างด้านเวลานี้ วิธีผลกระทบทางภาษีที่นิยมใช้กันมีอยู่ 2 วิธี คือ

2.1 วิธีภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Defferal Method) หรือที่เรียกกันว่า วิธีหนี้สิน ตามงบกำไรขาดทุน (Income Statement Liability) พิจารณาจากความแตกต่างระหว่างจำนวนกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษี

2.1.1 ความแตกต่างด้านเวลา เป็นความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีอันเนื่องมาจากรายได้และค่าใช้จ่ายบางรายการ ได้รวมคำนวณกำไรทางบัญชีแต่ในขณะเดียวกันยังไม่สามารถหรือตั้งใจจะยังไม่นำไปรวมคำนวณกำไรทางภาษี โดยความแตกต่างนี้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งและจะถูกหักล้างในเวลาต่อมา เช่น ค่าสึกหรอ ค่าเสื่อมราคา การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ขาดทุนสุทธิทางภาษียกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

2.1.2 ความแตกต่างอย่างถาวร เป็นความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษี เมื่อเกิดขึ้นแล้วจะไม่สามารถนำไปหักในเวลาต่อมาได้ เช่น รายจ่ายต้องห้าม (สุชาติ เหล่าปรีดา, 2543, หน้า 25)

2.2 วิธีหนี้สินตามงบดุล (Balance Sheet Liability Approach) ตามวิธีนี้ ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้ตามบัญชี ประกอบด้วยผลรวมของภาษีเงินได้ตามแบบแสดงรายการกับการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

พ.ศ. 2543 สภาวิชาชีพบัญชี ได้มีการออกร่างมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 56 เพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับนักบัญชีในการเปิดเผยและผลกระทบจากความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและภาษีอากร

ร่างมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 56

เรียบเรียงขึ้นจาก IAS 12 (Revised, 1996 อ้างถึงใน วรศักดิ์ ทุมานนท์, 2548, หน้า 138) เป็นการบันทึกภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ตามวิธีหนี้สินตามงบดุล โดยใช้รายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุล และถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป และเนื่องจากร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อยู่ระหว่างการปรับปรุงแก้ไขร่างโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐาน การบัญชี และขั้นตอนตามกฎหมายในการจัดทำมาตรฐานการบัญชี จึงยังไม่มีผลบังคับใช้ในปี 2550 ซึ่งสรุปรายละเอียดได้ดังนี้

1. ใช้รายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุลเป็นจุดเริ่มต้น และอาศัยการกำหนดฐานภาษีที่เกี่ยวข้องกับรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น ๆ จากนั้นจึงนำราคาตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินในงบดุลมาเปรียบเทียบกับฐานภาษีที่เกี่ยวข้องเพื่อคำนวณหาผลแตกต่างชั่วคราว (ราคาตามบัญชี-ฐานภาษี) ซึ่งแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ

1.1 ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี (ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าฐานภาษี/ราคาตามบัญชีของหนี้สินต่ำกว่าฐานภาษี)

1.2 ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี (ราคาตามของสินทรัพย์ต่ำกว่าฐานภาษี/ราคาตามบัญชีของหนี้สินสูงกว่าฐานภาษี)

2. กำหนดว่าการวัดมูลค่าหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้องสะท้อนให้เห็นถึงผลทางภาษีที่จะเกิดขึ้นตามลักษณะที่กิจการคาดไว้ ณ วันที่ในงบดุลว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สินตามราคาตามบัญชี

3. กำหนดว่ากิจการที่แยกแสดงสินทรัพย์และหนี้สินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในงบดุล กิจการต้องไม่จัดประเภทสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นสินทรัพย์/หนี้สินหมุนเวียน หรือสินทรัพย์/หนี้สินไม่หมุนเวียน

4. กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยถึงความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือกำไรทางบัญชีใน 2 ลักษณะ คือ การกระทบยอดจำนวนเงินระหว่างค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้กับผลคูณของกำไรทางบัญชีกับอัตราภาษีเงินได้ที่ใช้และเปิดเผยเกณฑ์การคำนวณอัตราภาษีที่ใช้กับการกระทบยอดระหว่างอัตราภาษีที่แท้จริงด้วยเฉลี่ยกับอัตราภาษีที่ใช้และเปิดเผยเกณฑ์การคำนวณอัตราภาษีที่ใช้ นอกจากนี้ ยังกำหนดให้กิจการต้องให้คำอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ใช้โดยเปรียบเทียบกับงวดก่อน

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยในประเทศไทย

สำหรับการศึกษาเกี่ยวกับกำไรทางภาษีในประเทศไทยยังไม่มีผู้ศึกษาในด้งานวิจัยเชิงประจักษ์ งานวิจัยที่มีอยู่ในประเทศไทยมุ่งเน้นการศึกษาโดยการกรอกแบบสอบถาม การศึกษาเอกสาร โดยอาศัยเอกสาร แล่งการณ์และมาตรฐานการบัญชี กฎหมาย หนังสือตอบหารือของกรมสรรพากร รวมทั้งคำพิพากษา และคำราชพฤกษา

นวลศรี วงศ์ทางสวัสดิ์ (2510, บทคัดย่อ) ศึกษาเกี่ยวกับปัญหาทางบัญชีเรื่องการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลการศึกษาพบว่า การคำนวณกำไรทางภาษีเงินได้นั้น นอกจากจะต้องอาศัยหลักเกณฑ์การคำนวณตามหลักวิชาการบัญชีแล้ว ยังจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร มาตรา 65 ทวิ, มาตรา 65 ครี, มาตรา 70 ครี และพระราชกฤษฎีกาออกความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 ด้วย ส่วนการบันทึกรายการในบัญชีเกี่ยวกับมูลเหตุที่ทำให้กำไรสุทธิต่างกัน ขึ้นอยู่กับลักษณะและขนาดของธุรกิจ ถ้าเป็นธุรกิจขนาดเล็กและไม่ค่อยมีรายการต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดผลแตกต่างระหว่างยอดกำไรทางบัญชีและยอดกำไรทางภาษีเงินได้แล้ว ก็ควรวางรูปบัญชีให้

สอดคล้องกับประมวลรัษฎากร แต่ถ้าเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ และมีรายการต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างยอดกำไรทั้งสองแล้ว ก็ควรจะวางรูปแบบบัญชีหรือบันทึกการขายการต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความแตกต่างโดยเฉพาะในบัญชีแยกประเภทรายได้และรายจ่ายซึ่งอยู่ในระบบบัญชีของกิจการ

สุนีย์ ชัยภิญโญ (2532, บทคัดย่อ) ศึกษาเกี่ยวกับความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล เป็นการศึกษาจากเอกสารและออกสำรวจ โดยใช้แบบสัมภาษณ์ สมุห์บัญชี ผู้สอบบัญชีหรือผู้ที่รับผิดชอบในการจัดทำบัญชีในบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 30 ตัวอย่าง ผลการศึกษา พบว่ามีความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชีกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในหลายเรื่องด้วยกัน ผลจากการศึกษาโดยใช้แบบสอบถามเพื่อพิสูจน์สมมติฐานว่า ในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับประมวลรัษฎากรนั้นปรากฏผลว่า นักบัญชีส่วนใหญ่เลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และมีความเห็นว่าควรมีการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรให้สอดคล้องกับหลักการบัญชี

ชวรินทร์ ลาภพิทักษ์พงษ์ (2536, บทคัดย่อ) ศึกษาปัญหาการกำหนดรายได้ ผลการศึกษาพบว่า การกำหนดรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีในบางกรณี และมีความไม่สอดคล้องกันในบางกรณี นอกจากนี้ยังพบว่า การกำหนดรายได้ในบางกรณีขัดต่อแนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากรจึงไม่สมควรที่จะกำหนดให้มีการรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

กาญจน์กนก เพิ่มสันติธรรม (2544) ได้ทำการเปรียบเทียบหลักการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรของนิติบุคคล โดยทำการศึกษาเอกสาร ผลการศึกษา พบว่า ถ้าไม่มีเงื่อนไขที่กำหนดไว้เป็นกรณีพิเศษ การบันทึกการขายการตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร จะใช้หลักการเดียวกันกับการบันทึกตามมาตรฐานการบัญชี จะมีบางรายการเท่านั้นที่หลักเกณฑ์ทางภาษีอากรได้กำหนดเงื่อนไขการคำนวณไว้เป็นการเฉพาะ

บุษบา อารีย์ (2546) ศึกษาความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของไทยในเขตภาคเหนือตอนบน โดยวิธีการแบบสอบถามและการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการในจังหวัดเชียงใหม่ ลำปาง และลำพูน จำนวน 67 แห่ง ผลการศึกษา พบว่า ผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ส่วนใหญ่มีการศึกษาในระดับปริญญาตรีและประกอบธุรกิจการผลิตและการให้บริการ การจัดทำบัญชีของกิจการร้อยละ 54.5 โดยพนักงานบัญชี ร้อยละ 39.4 ว่าจ้างสำนักงานบัญชี และมีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีในระดับปานกลาง ส่วนใหญ่เป็นความรู้เกี่ยวกับแม่บทการบัญชีและการนำเสนองบการเงิน ตามลำดับ

ปัญหาของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม พบว่า ไม่มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีหลายฉบับ ได้แก่ เรื่องหนี้สงสัยจะสูญ เรื่องสินค้าคงเหลือ เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เรื่องต้นทุนการกู้ยืม เรื่องการรับรู้รายได้

ฉัตรพร เหล่าธรรมทัศน์ (2545, หน้า 1-15) ในอดีต การดั่งสินทรัพย์หรือหนี้สินเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี จะพิจารณาจากรายการในงบกำไรขาดทุนเป็นหลัก กล่าวคือ พิจารณาความแตกต่างระหว่างจำนวนกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษี ทำให้ค่าใช้จ่ายภาษีตามบัญชีมีได้ครอบคลุมถึงผลทางภาษีที่เกิดจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน

ชนิดา สุวดี มัทนา สุภานุรักษ์ และมงคล สิริกรไพศาล (2538, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี โดยวิธีแบบสอบถามไปยังบุคลากรทางสายงานบัญชี ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชี นักบัญชี และอื่น ๆ จำนวน 70 คน ซึ่งสรุปผลการศึกษาดังนี้

ผลการศึกษาพบว่า บริษัทในประเทศไทยส่วนใหญ่ ไม่ได้ใช้วิธีการบัญชีภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี โดยการบันทึกบัญชีภาษีเงินได้จะบันทึกตามตัวเลขที่ได้จากการคำนวณตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ เท่านั้น

ปิยะวรรณ พันธุสิทธิ์เสรี, สุนีย์ พงุธร และอารดา ดาวโรจน์ (2546, บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเกี่ยวกับความเข้าใจและความพร้อมของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 56 เรื่องการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ซึ่งสรุปผลการศึกษาดังนี้

1. ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ ทราบว่ามีมาตรฐานฉบับนี้ และมีความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดที่แตกต่างกันในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) สุทธิทางภาษีและกำไร คำศัพท์เกี่ยวกับการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้

2. ความคิดเห็นเกี่ยวกับความจำเป็นและความพร้อมในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ เห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องบันทึกผลกระทบทางภาษีที่เกิดขึ้นจากการที่กำไรทางภาษีแตกต่างจากกำไรสุทธิทางบัญชี

อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ (2547, บทคัดย่อ) ศึกษาปัญหาการรับรู้รายได้เพื่อจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เป็นการศึกษาในเชิงเอกสารหลักฐาน ผลการศึกษาพบว่า ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติถึงหลักการเกิดขึ้นของรายได้และการรับรู้รายได้ ซึ่งหลักการดังกล่าวได้มีอยู่แล้วในมาตรฐานการบัญชี โดยระบุดูครอบคลุมกิจการต่าง ๆ ไว้ทั้งหมด แต่ในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรของเจ้าพนักงานสรรพากรใช้การตีความของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือ และแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาซึ่งได้วางบรรทัดฐานในเรื่องการเกิดของรายได้ โดยถือเอาการเกิดสิทธิเรียกร้องมากำหนดเป็นรายได้หรือรายจ่ายในแต่ละกรณีไป โดยไม่คำนึงถึงการตอบรับหรือการจ่ายที่เป็นจริง เป็นเหตุให้การใช้สิทธิในแง่กฎหมายขาดความชัดเจน ไม่แน่นอน ก่อให้เกิด

ปัญหาในด้านความหมายของเงินได้หรือรายได้ ปัญหาการรับรู้รายได้ในเงินล่วงหน้า ปัญหาการใช้
เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรกับเกณฑ์คงค้างตามหลักการบัญชี ปัญหาการใช้เกณฑ์สิทธิ
ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528

งานวิจัยต่างประเทศ

เจนเธอร์, เมย์คิว และนัทเทอร์ (Guenther, Maydew, & Nutter, 1997, pp. 225-248)

ได้ศึกษากฎเกณฑ์ทางบัญชีและภาษีระหว่างเกณฑ์เงินสดในทางภาษีมาใช้เกณฑ์คงค้างในทางบัญชี
โดยทำการเก็บข้อมูลงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินก่อนและหลังปี 1986 จำนวน
94 ตัวอย่าง ทั้งนี้ในปี 1986 ได้มีกฎหมายเกี่ยวกับการปรับเปลี่ยนจากการใช้เกณฑ์เงินสดมาเป็น
เกณฑ์คงค้าง ผลการศึกษาพบว่า การเปลี่ยนแปลงของยอดขายจากเกณฑ์เงินสดไปเป็นเกณฑ์คงค้าง
ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ สำหรับการเปลี่ยนแปลงยอดขายจะมีความสัมพันธ์กับรายการ
เงินสดรับ ลูกหนี้ เงินสดจ่าย เจ้าหนี้ ยอดขายและค่าใช้จ่าย หลังจากในปี 1986 ที่ได้มีการเปลี่ยนแปลง
กฎหมายจะพบความสัมพันธ์ระหว่างบัญชีและภาษีมีการเพิ่มมากขึ้น

คิม และลิมปพยอม (Kim & Limpaphayom, 1998, pp. 47-68) ศึกษาความสัมพันธ์ของ
อัตราภาษีกับขนาดของบริษัทในภาคพื้นแปซิฟิก ได้แก่ ฮองกง เกาหลี มาเลเซีย ไต้หวัน และ
ประเทศไทย ทำการเก็บกลุ่มตัวอย่างตั้งแต่รอบปี 1975-1992 ผลการศึกษาพบว่า ขนาดของบริษัทกับ
อัตราภาษีไม่มีความสัมพันธ์กันในประเทศมาเลเซียและประเทศไต้หวัน สำหรับอัตราภาษีจะ
ความสัมพันธ์กับกำไร

ปอร์คาโน และทราน (Porcano & Tran, 1998, pp. 433-454) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง
กฎเกณฑ์ทางภาษีและบัญชีในเขตประเทศกลุ่ม Anglo-Saxon ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา
สหราชอาณาจักร และประเทศออสเตรเลีย ผลการศึกษา พบว่า ในทางบัญชีและภาษีจะมีการจัดการ
ที่คล้ายคลึงกัน แต่ในด้านความสัมพันธ์นั้นก็ยังมีความแตกต่างกัน

เมซอน และเพรสโก (Manzon & Plesko, 2001) ศึกษาเกี่ยวกับความแตกต่างระหว่าง
กำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทำการเก็บข้อมูลจาก
สแตนดาร์ด และพัวร์ (Standard & Poor) ในปี 1988-1999 จำนวน 98 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า
กิจการขนาดใหญ่มีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมาก รายการที่ก่อให้เกิด
ความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษี คือ รายการผลขาดทุนยกไป และกำไรจาก
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

โอเมอร์ (Omer, 2001, pp. 451-457) ศึกษาเกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษีอากรขั้นต่ำและ
ผลกระทบต่อการใช้รายงานทางการเงิน กรณีศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างประเทศ
สหรัฐอเมริกาและประเทศอินเดีย ในปีงบประมาณ 1996-1997 ผลการศึกษา พบว่า บริษัทที่มี

การประเมินอัตราภาษีไว้ต่ำก่อนที่มีการจ่ายชำระภาษี มักจะมีการจ่ายภาษีสูงขึ้น บริษัทขนาดใหญ่ จะมีการเพิ่มขึ้นของอัตราภาษีน้อยกว่ากิจการขนาดเล็ก

ฟิลลิปส์, พินนัส และเร เก้ (Phillips, Pincus, & Rego, 2002) ศึกษาเกี่ยวกับการจัดการ กำไรจากค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี พบว่า

1. ไม่พบหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าที่กิจการที่มีการจัดการค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้จะมีกำไรที่ลดลง
2. ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอตัดบัญชีมีความสัมพันธ์กับการวัดมูลค่าของกิจการ โดยการใช้ผลขาดทุน
3. ไม่พบหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือรายการผิดปกติที่ตรวจพบในการจัดการ

เบอร์กสทาเลอร์, อีลิกอต และแฮนลอน (Burgstahler, Elliott, & Hanlon, 2002) ศึกษาเกี่ยวกับบริษัทที่มีการหลีกเลี่ยงผลขาดทุนจากการใช้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีทางด้านสินทรัพย์ ผลการศึกษาพบว่า บริษัทที่มีการใช้ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีจะมีกำไรเพิ่มขึ้นและมีการหลีกเลี่ยงการรายงานผลขาดทุน

สรุป

จากข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีและประมวลรัษฎากรประกอบกับผลการวิจัยในอดีตจะพบว่าข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีและประมวลรัษฎากรมีความแตกต่างกันหลายเรื่องด้วยกัน ทำให้นักบัญชีจะต้องทำการปรับปรุงรายการทางบัญชีให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขทางภาษีอากรเพื่อใช้ในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบ ภ.ง.ด.50 การปรับปรุงดังกล่าวจะมีผลกระทบและเพิ่มภาระต่อนักบัญชีในการเก็บตัวเลขและปรับปรุงรายการทางบัญชีให้เป็นไปตามหลักการภาษีอากร นอกจากนี้ ความแตกต่างระหว่างข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชีและประมวลรัษฎากรทำให้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ร่างมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 56 เพื่อเปิดเผยผลกระทบจากความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและประมวลรัษฎากรดังกล่าว เพื่อให้ทั้งการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานได้ถูกต้องและครบถ้วนตามที่ควรจะเป็น