

ข้อแตกต่างระหว่าง บัญชีการเงิน และ บัญชีภาษีอากร

Differences Between Financial Accounting and Tax Accounting

พิจักษณ์ จันทวิโรจน์¹

บทคัดย่อ

บทความนี้ให้ความสำคัญกับการบัญชีของนิติบุคคล โดยชี้ให้เห็นถึงข้อแตกต่างระหว่างบัญชีการเงิน และบัญชีภาษีอากร ซึ่งมีข้อแตกต่างอยู่ในบางประการในหลักการหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยได้รวบรวมข้อแตกต่างเหล่านั้นไว้อย่างมีระบบ และเปรียบเทียบในประเด็นที่สำคัญให้เห็นอย่างชัดเจน พร้อมยกตัวอย่างประกอบ

Abstract

This article pays attention to corporate accounting by trying to point out the difference between financial accounting and tax accounting. Although these accountings stand on the same foundation, some principles or related laws separate them into different kinds of accountings. This article systematically gathers the unlike points of these accountings and clearly compares the important subject matter of the two. Examples of the unlike points are also provided.

บทนำ

เป็นเรื่องที่หลีกเลี่ยงไม่ได้สำหรับการประกอบธุรกิจที่ผู้ประกอบการจะต้องรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีของธุรกิจ ฉะนั้น นักบัญชีและผู้บริหารกิจการนอกจากจะต้องมีความรู้ด้านบัญชีไม่ว่าจะเป็นหลักการบัญชีทั่วไป มาตรฐานการบัญชีแล้ว เพื่อให้ทราบถึงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสดหรือการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่ถูกต้อง ถูกวิธี แต่ต้องถูกกฎหมาย จึงจะต้องมีความรู้ด้านภาษีอากรอีกด้วย

¹ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA), ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA), อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยสยาม ถนนเพชรเกษม เขตภาษีเจริญ กรุงเทพมหานคร 10160

หลักเกณฑ์ที่ต้องคำนึงในการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีและทางภาษี

หลักบัญชี	หลักภาษี
<p>กฎเกณฑ์หลัก - แม่บทการบัญชี</p> <p>กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง - มาตรฐานการบัญชีและการตีความมาตรฐานการบัญชีแต่ละเรื่อง</p> <p>เกณฑ์ในการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย - เกณฑ์คงค้าง</p> <p>เงื่อนไขหลักเป็นไปตามนิยามและการรับรู้ รายได้ ค่าใช้จ่ายตามแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง</p> <p>รายได้ควรรับรู้เมื่อ มีความแน่นอนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ</p> <p>ค่าใช้จ่ายควรรับรู้เมื่อ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ</p> <p>ค่าใช้จ่ายให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน โดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน</p> <p>เกณฑ์คงค้าง รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้น มิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด โดยรายการต่าง ๆ จะบันทึกบัญชีและแสดงในงบการเงินตามรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้อง</p>	<p>กฎเกณฑ์หลัก - ประมวลรัษฎากร</p> <p>กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง - พระราชกฤษฎีกา ประกาศ/คำสั่ง กฎกระทรวง คำวินิจฉัยฯ คำพิพากษา</p> <p>เกณฑ์ในการคำนวณรายได้และรายจ่าย - เกณฑ์สิทธิ (หรือ เกณฑ์เงินสดเฉพาะกรณีอนุญาติ)</p> <p>เงื่อนไขหลักเป็นไปตามประมวลรัษฎากร ในการคำนวณรายได้รายจ่ายตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 65 และเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (1)-(14) มาตรา 65 ตี (1)-(20) และ ทบ.1/2528 รวมทั้งกฎและประกาศอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง</p> <p>เกณฑ์สิทธิเกณฑ์ที่ใช้การคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อกำไรสุทธิทางภาษี โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น</p>

ภาษีเงินได้นิติบุคคล CORPORATE INCOME TAX

- ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรง ที่จัดเก็บจากฐานเงินได้

ฐานเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

1. จากกำไรสุทธิ มาตรา 65
2. รายรับก่อนหักรายจ่าย ป.13/2529, ม.67
3. เงินได้จ่ายจากหรือในประเทศไทย ม.70
4. การจำหน่ายเงินกำไรไปจากประเทศไทย ม.70 ทวิ

ในที่นี้จะขอล่าเฉพาะฐานเงินได้ที่คำนวณจากกำไรสุทธิ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ

1. นิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เช่น บริษัทจำกัด บริษัทมหาชน ห้างหุ้นส่วนจำกัด ฯลฯ
2. ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในไทย (ที่ไม่ใช่ขนส่งระหว่างประเทศ)
รวมนิติบุคคลหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ
3. กิจการร่วมค้า (Joint Venture)

● เพื่อให้มีการเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน กฎหมายมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงต้องมีการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีก่อนเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ขาย / รายได้	XX
หัก ต้นทุนขาย	XX
กำไรขั้นต้น	XX
หัก ค่าใช้จ่ายในการขาย	XX
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	XX
กำไร(ขาดทุน)สุทธิตามหลักการบัญชี	XX
บวก(หัก) รายการที่ต้องปรับปรุงทางภาษี	XX
กำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร	XX
ภาษีเงินได้นิติบุคคล = กำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร × อัตราภาษี	

- การบันทึกรายได้ รายจ่ายเพื่อการเสียภาษีต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรมีรายจ่ายบางประเภทเป็นรายจ่ายต้องห้าม รายได้ที่ยกเว้น
- ผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของกฎหมาย อาจถูกบังคับให้ชำระหนี้และถูกลงโทษ ในกรณีของเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ทำนองเดียวกันกับภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา

การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ

1. ตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ภายใน 150 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และใช้แบบ ภ.ง.ด.50 (ไม่ว่าจะมีผลกำไรหรือขาดทุน) ต้องแสดงงบการเงินพร้อมกับแบบฯ
2. ตอนครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ภายใน 2 เดือนนับแต่วันสิ้นรอบหกเดือนแรกฯ และใช้แบบ ภ.ง.ด. 51 โดยไม่ต้องแสดงงบการเงินพร้อมกับแบบฯ (ใช้หลักประมาณการผลกำไรสุทธิของเต็มรอบระยะเวลาบัญชีแต่คำนวณเสียภาษีเพียงครั้งเดียว ถ้าประมาณการกำไรสุทธิผิดพลาด > 25 % ต้องเสียเงินเพิ่ม)
3. การหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

เป็นปกติที่พบว่า บัญชีที่ได้จัดทำบัญชีไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ทางกฎหมายภาษีอากร จะเห็นได้ว่าหากนักบัญชีได้มีการจัดทำบัญชีจะยึดหลักการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี เมื่อมีข้อขัดแย้งกันนักบัญชีจะต้องเข้าไปแก้ไขปรับปรุงให้เป็นที่ยอมรับและถูกต้องทั้งด้านการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร ดังนั้นข้อแตกต่างระหว่างบัญชีการเงินกับบัญชีภาษีอากรในเฉพาะส่วนด้านรายได้จึงสรุปได้ดังต่อไปนี้

● การรับรู้รายได้ - ขายสินค้า

<p>บัญชี ใช้เกณฑ์คงค้าง (IAS # 18)</p> <ul style="list-style-type: none"> • นิยาม “ขาย” = โอนความเสี่ยง/ไม่ควบคุม/ได้ประโยชน์ตอบแทน/วัดค่าได้ • ขายสินค้า - ส่งมอบ+โอนความเสี่ยง • <u>ขายสินค้า - ยังไม่ส่ง จะส่งเมื่อได้รับเงินครบ / รับรู้ได้ ถ้าเข้าเงื่อนไข/ มั่นใจขายได้/ส่งแน่วมีสินค้าพร้อมส่ง</u> 	<p>ภาษี ใช้เกณฑ์สิทธิ</p> <ul style="list-style-type: none"> • ใช้เกณฑ์สิทธิ เกิดสิทธิงวดไหนเป็นรายได้งวดนั้น • ใช้หลักส่งมอบ+โอนความเสี่ยง เช่น ขายปุ๋ย ออกใบแจ้งหนี้ให้ลูกค้าแต่ให้มารับของอีก 3 เดือนระหว่างนั้น ต้องดูแลรับผิดชอบจนกว่าส่งมอบ วันรับรู้รายได้คือวันส่งมอบและโอนความเสี่ยง (กค.0811/10975 ลว.27/10/42) • รับผิดชอบ ยังไม่ส่งสินค้า ยังไม่ถือเป็นขาย
---	--

บัญชีและภาษีหลักเดียวกัน คือ หลักการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าไปให้ผู้ซื้อ คือ จุดส่งมอบ

● การรับรู้รายได้ - ขายและติดตั้ง

<p>บัญชี - ติดตั้ง+ตรวจสอบ(ยาก) รับรู้เมื่อตรวจสอบเสร็จและผู้ซื้อยอมรับ</p> <p>- ติดตั้ง+ตรวจสอบ(ง่าย) รับรู้เมื่อส่งมอบ (ไม่ต้องรอติดตั้งเสร็จ)</p>	<p>ภาษี - ทำสัญญาซื้อขายหม้อแปลงไฟฟ้า ต้องติดตั้ง โดยผู้ชำนาญการ ต้องรับผิดชอบเพื่อการชำรุดบกพร่องในการติดตั้ง มิใช่มุ่งโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สิน เป็นสัญญาจ้างทำของ(กค. 0802/334 ลว.27/4/37)</p> <p>- ขายสินค้าพร้อมบริการเสริม โดยไม่แยกราคาสินค้าและค่าบริการออกจากกัน ถือเป็นขายสินค้า (กค.0811(กม).03/748 ลว.3/5/43)</p>
---	---

กรณีติดตั้งง่าย หรือตรวจสอบเพื่อยืนยันราคา ที่กำหนดไว้ในสัญญาเท่านั้น บัญชีและภาษี หลักเดียวกัน คือ ส่งมอบ

● การรับรู้รายได้ - ขายมีเงื่อนไขคืนได้

- บัญชีและภาษี หลักเดียวกัน คือ รับรู้รายได้เมื่อ
- ผู้ซื้อยอมรับสินค้าอย่างเป็นทางการ หรือ
 - เมื่อระยะเวลาการคืนสินค้าได้สิ้นสุดลง

● การรับรู้รายได้ - ฝากขาย

ฝากขายสินค้าไม่มีสัญญาตั้งตัวแทน

<p>บัญชี - รับรู้รายได้เมื่อผู้รับฝาก ขายสินค้านั้นให้บุคคลที่สาม (ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ)</p>	<p>ภาษี - รับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบบัญชีที่มีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้รับฝาก</p>
--	---

ฝากขายโดยทำสัญญาตั้งตัวแทนผู้รับฝากสินค้าเพื่อขาย เป็นหนังสือ กำหนดค่าตอบแทนหรือบำเหน็จในสัญญาบัญชีและภาษี หลักเดียวกัน คือ จุดส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ

● การรับรู้รายได้ - ส่งออก

ขายโดยการส่งออก

<p>บัญชี - เกณฑ์คงค้าง คือ หลักการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า คือ จุดส่งมอบ</p>	<p>ภาษี - เมื่อออกไปชนสินค้าขาออก</p>
---	--

