

บทที่ 2 เกณฑ์สิทธิ

นักบัญชีส่วนใหญ่จะคุ้นเคยกับคำว่า “**เกณฑ์ค้ำ**” (Accrual Basis) เพราะเป็นข้อสมมติฐานในแบบการบัญชี และหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards) ที่ยึดถือปฏิบัติกันมาช้านาน

เกณฑ์ค้ำ (Accrual Basis) ตามหลักการบัญชี

เกณฑ์ค้ำ หรือ **เกณฑ์พึงรับพึงจ่าย** เป็นวิธีรับรู้รายได้และรายจ่ายเมื่อมีการตกลงซื้อขายหรือให้บริการแล้วเสร็จโดยปราศจากความไม่แน่นอนใด ๆ เกี่ยวกับเงินที่จะได้รับและต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับรายการค้ำนั้น ๆ โดยไม่คำนึงว่าได้มีการชำระราคากันแล้วหรือไม่ ซึ่งในทางปฏิบัตินักบัญชีมักยึดเอา วันเดือนปี ที่ปรากฏในใบกำกับสินค้าหรือใบแจ้งหนี้ เป็นเอกสารประกอบการบันทึกรายได้-รายจ่าย

กรณีรายได้รายจ่ายเกิดขึ้นคาบเกี่ยวระหว่าง 2 รอบบัญชี นักบัญชีต้องปรับปรุงรายการ ค้ำรับ ค้ำจ่าย รับล่วงหน้า และจ่ายล่วงหน้า ให้ถูกต้องตรงตามรอบระยะเวลาที่เกี่ยวข้อง

การบันทึกบัญชีตาม “เกณฑ์ค้ำ” เหมาะสำหรับกิจการผลิตสินค้า และกิจการซื้อขายไป เพราะจะทำให้บ่งแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานตรงตามเหตุการณ์ทางการค้า ซึ่งมีจะไม่สัมพันธ์กับการรับจ่ายเงิน

กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs)	กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)
ต้องปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 รายได้ (TAS#18) หลักเกณฑ์ที่เป็นสาระสำคัญ มีดังนี้ ย่อหน้าที่ 9, 14, 18, 20, 21, 26, 29, 30	ต้องปฏิบัติตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 20/2554 บทที่ 18 รายได้ (ย่อหน้า 321-348) *ข้อกำหนดไม่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ยกเว้น กรณีขอลดดอกเบี้ยรับซึ่ง NPAEs ต้องรับรู้ตามวิธีผลตอบแทนที่แท้จริงหรือวิธีอื่น ที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ (ย่อหน้าที่ 344.1)*

เกณฑ์สิทธิ ตามประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่า จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ น.ป.1/2528 (แก้ไข น.ป.155/2549) กำหนดให้ 11 **ธุรกิจ** สามารถเลือกวิธีคำนวณรายได้รายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิหรือวิธีการพิเศษที่ น.ป.1/2528 กำหนดไว้ คือ กิจการธนาคาร กิจการประกันภัย กิจการฝากขายสินค้า กิจการให้เช่าทรัพย์สิน กิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ กิจการก่อสร้าง กิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ กิจการสนามบินหรือให้บริการ กิจการขายชอร์ต (ขายหลักทรัพย์ที่ต้องยืมหลักทรัพย์มาส่งมอบ) กิจการซื้อหรือขายหลักทรัพย์ กิจการบริหารสินทรัพย์

สรรพากรมิได้ยอมรับว่า “**เกณฑ์สิทธิ**” ตามมาตรา 65 มีความหมายเช่นเดียวกับ “**เกณฑ์ค้ำ**” ตาม TFRS ซึ่งเกณฑ์สิทธิทางภาษีอากรสามารถสรุปความหมายได้เป็น 4 กรณี ดังนี้

ความหมายแรก หมายถึง Accrual Basis ตามหลักการบัญชี

เมื่อมีการบันทึกบัญชีรายได้ตามเกณฑ์ค้ำตามบัญชีเมื่อใด อย่างไร ก็ให้นำรายได้รายจ่ายดังกล่าวไปคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ ตรงกันโดยไม่ต้องปรับปรุงในการยื่นแบบ ภ.ว.ด.50

ความหมายที่สอง กรณีของเงินมัดจำ

ในอดีตมีประเด็นว่าจะต้องนำเงินมัดจำมาเสียภาษีเมื่อใดนิติบุคคลหรือไม่นั้น จากหนังสือตอบข้อหารือหลายฉบับและคำสั่ง ป.73/2541 ได้สรุปว่า กรมสรรพากรไม่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ขณะมีการรับเงินมัดจำ ซึ่งสอดคล้องกับหลักบัญชีที่รับรองทั่วไป

ความหมายที่สาม เมื่อเกิดซื้อขายเสรีขาด

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บริษัทจะต้องนำรายได้จากมูลค่าตามสัญญาซื้อขายดังกล่าวมาคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามเกณฑ์สิทธิ (เนื่องจากเป็นจุดที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าเกิดขึ้น) ไม่ว่าจะมีการทำสัญญาซื้อขายไว้ต่อกันเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ตาม

ความหมายที่สี่ กรณีที่มีระเบียบปฏิบัติเป็นการเฉพาะของสรรพากร (Revenue Ruling)

ในปัจจุบันได้มีการกำหนดให้ธุรกรรมบางประเภทจะต้องคำนวณรายได้รายจ่ายทางภาษีอากรเป็น **กรณีพิเศษ** ตามแนวทางที่กรมสรรพากรวางบรรทัดฐานเอาไว้ ตัวอย่างเช่น

ธุรกิจลีสซิ่ง (Leasing)

ให้คำนวณเป็นรายได้ทางภาษีโดยถือเป็นการเช่าแบบดำเนินงาน (Operating Lease) ซึ่งแตกต่างจาก TAS#17 (ปรับปรุง 2552) สำหรับ PAEs และ NPAEs ตามประกาศสภาวิชาชีพฉบับที่ 20/2554 บทที่ 14 สัญญาเช่า (ย่อหน้า 235-298) สรุปความแตกต่างได้ ดังนี้

ธุรกิจ	หลักเกณฑ์ทางบัญชีและภาษี	TFRS for PAEs & NPAEs	Tax Accounting
1. การเช่า		รับรู้รายได้ตามเกณฑ์คงค้าง (เมื่อครบกำหนดตามงวดแห่งสัญญาเช่า)	คำนวณรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ (เมื่อครบกำหนดตามงวดแห่งสัญญาเช่า) แม้จะมีได้รับชำระเงิน หรือลูกค้าขาดส่งค่าเช่า ก็ยังต้องคำนวณเป็นรายได้ทางภาษี
2. การเช่าแบบลีสซิ่ง (Leasing)		TAS#17 (ปรับปรุง 2552) และบทที่ 14 ประกาศสภาวิชาชีพฉบับที่ 20/2554 สัญญาเช่า (ระยะยาว) แบ่งออกเป็น (1) Financial Lease (สัญญาเช่าการเงิน) รับรู้ดอกผลเป็นรายได้ส่วนเงินต้นถือเป็นเสมือนการผ่อนชำระหนี้กู้ยืม (มีใช้รายได้) (2) Operating Lease (สัญญาเช่าดำเนินงาน) รับรู้ทั้งเงินต้นและดอกผลเป็นรายได้ทั้งจำนวนตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญา	ประมวลรัษฎากร มีได้ให้คำนิยามใด ๆ เกี่ยวกับการเช่าแบบลีสซิ่งไว้ ในทางปฏิบัติจึงต้องยึดตามนิยามของมาตรา 537 (การเช่าทรัพย์) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งในทางภาษีอากรจะถือว่าสัญญาเช่าทั้ง 2 ประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน จึงต้องคำนวณเงินต้นและดอกผล ทั้งจำนวนเป็นรายได้ค่าเช่าตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญา

ธุรกิจให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระ

คำสั่งกรมสรรพากรที่ น.ป.1/2528 ข้อ 3.5 ได้วางหลักเกณฑ์ให้ผู้ให้เช่าซื้อ (Lessor) และผู้เช่าซื้อ (Lessee) คำนวณรายได้รายจ่าย (ทางภาษี) โดยอิงแนวปฏิบัติ TAS#17 (ปรับปรุง 2552) และ NPAEs บทที่ 14 ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องเข้าใจถึงแนวคิด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว รวมถึงมาตรฐานการบัญชี TAS#7 (ดั้งเดิม) และ TAS#29 (เดิม) ซึ่งนับฉบับใช้ในช่วงที่ผ่านมา

ธุรกิจฝากขาย

กฎหมายบัญชีจะรับรู้รายได้ เมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าแก่ผู้ซื้อแล้วให้ถือเป็นการขาย 2 ทอด กล่าวคือ ทอดแรกเมื่อตัวการ (เจ้าของสินค้า) ส่งมอบสินค้าแก่ตัวแทน และทอดที่สอง เมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าแก่ผู้ซื้อ เว้นแต่จะมีการทำสัญญาตัวตัวแทนฝากขายเป็นลายลักษณ์อักษร กรณีจึงจะยอมให้ถือเป็นรายได้ในทอดที่สองทอดเดียว (คือเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าแก่ผู้ซื้อ)

ธุรกิจสามกอลฟ์

กฎหมายบัญชีกำหนดให้รับรู้รายได้ตามข้อตกลงในสัญญา แต่ตามประมวลรัษฎากร จะต้องนำเงินที่ได้รับค่าสมาชิกมาถือเป็นรายได้ทั้งจำนวนหรือเฉลี่ยตามอายุสมาชิกแต่ไม่เกิน 10 ปี และต้องเรียกเก็บภาษีขาย (VAT 7%) ส่วนในปีใดที่มีการคืนเงินดังกล่าวก็ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีที่คืนเงินและสามารถออกใบลดหนี้ (VAT 7%)

ปัญหาและข้อเสนอแนะ

เกณฑ์สิทธิ ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีก็คือ **เกณฑ์ควัก** ตามหลักการบัญชี แต่เนื่องจากบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร (มาตรา 65) เขียนไว้ไม่ชัดเจน ไม่ระบุความหมายของคำว่า “เกณฑ์สิทธิ” ไว้ ดังนั้นจึงมักเกิดการตีความที่เบี่ยงเบนไปจากเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษี

เมื่อบทบัญญัติของ “เกณฑ์สิทธิ” ไม่ชัดเจน จึงมักเกิดคำถามว่าผู้เสียภาษีควรจะปฏิบัติอย่างไร จึงพอสรุปเป็นแนวทางพอสังเขปได้ ดังนี้

เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 หากมิได้มีการบัญญัติ “ความแตกต่าง” ไว้เป็นอย่างอื่นก็ต้องยึดถือเอาตามหลักของ **“เกณฑ์ควัก”** ตามหลักการบัญชีมาใช้ในการคำนวณรายได้รายจ่ายเพื่อการรัษฎากร ซึ่งในกรณีดังกล่าวจะทำให้ไม่เกิดความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและกฎหมายภาษีอากร

สำหรับ 11 ธุรกิจตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 (แก้ไขเพิ่มเติมโดย ท.ป.155/2549) บริษัทฯ จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีดังกล่าว ซึ่งอาจทำให้เกิด “ความแตกต่าง (ชั่วคราว)” ในการคำนวณรายได้รายจ่ายตามหลักการบัญชี (เกณฑ์ควัก) และกฎหมายภาษี (เกณฑ์สิทธิ) ซึ่งอาจต้องทำการปรับปรุงในการยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 อย่างต่อเนื่องทุกรอบระยะเวลาบัญชี

นอกเหนือจาก 11 ธุรกิจดังกล่าว บริษัทฯ ต้องยึดเอาหลักการบัญชี (เกณฑ์ควัก) ในการคำนวณรายได้รายจ่ายเพื่อการรัษฎากร วันแต่กรณีที่กรมสรรพากรมีระเบียบหรือคำวินิจฉัยหรือศาลฎีกามีคำพิพากษาไว้แตกต่างเป็นอย่างอื่น อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างดังกล่าว จะเป็นเพียง “ความแตกต่าง” ชั่วคราวเท่านั้น ซึ่งไม่มีผลกระทบในระยะยาวอย่างเป็นสาระสำคัญต่อกฎกรมสรรพากรและบริษัทฯ เพราะผลรวมของกำไรสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิทางภาษีในยอดรวม 3ปี 5ปี และ 10ปี ไม่มี “ความแตกต่าง” กันอย่างเป็นสาระสำคัญแต่อย่างใด (**เว้นแต่กรณีของ “ความแตกต่างถาวร”** ตาม TAS#12 (ปรับปรุง 2552) เรื่องภาษีเงินได้)