

บทที่ 8 การปรับปรุงกำไรสุทธิ เพื่อยื่นแบบ ภ.ด.50 ในทัศนะเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี กรมสรรพากร

มาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต่อการใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมกับชำระภาษีต่ออาเภอ”

บทบัญญัติสรุปได้ความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

- (1) ต้องยื่นแบบ ภ.ด.50 ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี
- (2) ต้องคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี “Taxable Profits” ตามรอบระยะเวลาบัญชี 12 เดือน โดยคำนวณรายได้รายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิ
- (3) ต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิทางภาษี
- (4) **“กำไรสุทธิทางภาษี”** เป็นการคำนวณรายได้รายจ่ายตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอาจมีความแตกต่างจาก **“กำไรสุทธิทางบัญชี”**

1. ความแตกต่าง : กำไรสุทธิทางบัญชี / กำไรสุทธิทางภาษี

1.1 การจัดทำงบการเงินตามหลักการบัญชี

วัตถุประสงค์เพื่อสรุปฐานะการเงิน (งบดุล) และผลการดำเนินงาน (งบกำไรขาดทุน) เสนอต่อผู้บริหารของกิจการ เพื่อใช้ในการบริหารงาน และใช้ประกอบการวางแผนทางธุรกิจ ดังนั้น งบการเงินที่จัดทำขึ้นต้องเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้อ่านงบการเงิน

ในการปิดงบการเงินสิ้นปี ต้องปรับปรุงรายการบัญชี ค่ารับ/ค่าจ่าย รับล่วงหน้า/จ่ายล่วงหน้า ค่าลดค่าเสื่อมราคา ติราคาสินค้าคงเหลือ ติราคาทรัพย์สินที่มูลค่าเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ เพื่อเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอย่างถูกต้องตามสภาพความจริง

1.2 การปรับปรุงกำไรสุทธิเพื่อการรัษฎากร (เสียภาษี) จะต้องปรับปรุง **“กำไรสุทธิทางบัญชี”** ให้เป็น **“กำไรสุทธิทางภาษี”** ได้แก่

1.2.1 ความแตกต่างด้านรายได้ รายได้ทางบัญชีในบางกรณีไม่ถือเป็นรายได้ทางภาษี เช่น

- เงินปันผลที่ได้รับจาก บริษัทไทยให้นำมารวมเป็นรายได้ทางภาษีได้เพียงครั้งหนึ่ง
- รายได้จากกิจการจำหน่ายไอโฟน สินค้า/บริการ/ให้กู้ยืม โดยไม่คิดรายได้หรือคิดรายได้ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร
- ขยายคอมพิวเตอร์หรือซอฟต์แวร์ให้แก่บริษัทในเครือ โดยขายต่ำกว่าราคาทุน ทั้งๆ ที่เป็นสินค้าใหม่ควรขายตามราคาตลาด
- ขายห้องชุดต่ำกว่าราคาประเมินของเจ้าพนักงานที่ดิน
- จ่ายค่าจ้างบริหารให้แก่บริษัทในเครือ โดยไม่มีการว่าจ้างกันจริง ต้องถือเป็นเงินเดือนและประเมินดอกเบี้ย

1.2.2 ความแตกต่างด้านรายจ่าย รายจ่ายทางบัญชีในบางกรณีไม่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี เช่น รายจ่ายต่อห้าม และในบางกรณีไม่ใช่รายจ่ายทางบัญชีแต่กฎหมายให้ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี เช่น

- ขาดทุนสุทธิตั้งแต่ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี สามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษี แต่ในบางบัญชีต้องบันทึกเป็นขาดทุนสะสม

1.2.3 รายได้/รายจ่ายเหลือรอบปี ต้องยึดหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งในบางกรณีจะแตกต่างจากจุดความรับผิดชอบ (Tax Point) ของการคำนวณรายได้/รายจ่ายทางภาษี

(1) ต้องคำนวณรายได้รายจ่ายตาม **“เกณฑ์สิทธิ”** ซึ่งอาจแตกต่างจาก **“เกณฑ์คงค้าง”** ตามหลักการบัญชี เช่น

- บริษัทผู้ค้าอสังหาริมทรัพย์จะใช้วิธี Completed Contract ในการคำนวณรายได้เฉพาะกรณีที่มีการจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมในรอบบัญชีเดียวกับปีที่ขาย ซึ่งแตกต่างจากหลักการบัญชี เป็นผลให้เกิดความแตกต่างของการรับรู้รายได้ (เหลือรอบปีกัน)

(2) รายจ่ายที่ไม่สามารถลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจจะลงเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีถัดไปได้ ในทางปฏิบัติทางบัญชีอาจใช้วิธี

การปรับปรุงการคำนวณ “กำไรสุทธิทางบัญชี” ให้เป็น “กำไรสุทธิทางภาษี” โดยทั่วไปจะใช้รูปแบบในทางปฏิบัติ ดังนี้

กำไรสุทธิทางบัญชี (TFRS Profits)	100	บาท
+ รายการปรับปรุง ตามมาตรา 65, 65 ทวิ, 65 ตรี	+20	บาท
กำไรสุทธิทางภาษี (Taxable Profits)	120	บาท

หมายเหตุ

- (1) กำไรสุทธิทางบัญชี เป็นผลต่างระหว่างรายได้/รายจ่าย ตามหลักการบัญชี ซึ่งคำนวณตอนปิดบัญชี (งบกำไรขาดทุน) เพื่อโอนผลต่างเข้าบัญชีกำไรสะสมในงบแสดงฐานะการเงิน (งบดุล)
- (2) รายการตามมาตรา 65, 65 ทวิ (1)-(14), 65 ตรี (1)-(20) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี ซึ่งมีทั้งสิ้น 35 กรณี โดย 18 ใน 35 รายการดังกล่าว มีความแตกต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป กล่าวโดยสรุป คือ ในจำนวน 35 รายการกฎหมายภาษี หากสอดคล้องกับ TFRS ก็ไม่ต้องปรับปรุง แต่รายการใดแตกต่างก็ให้ปรับปรุง **(การปรับปรุงให้ปรับปรุงในกระดาษทำการไม่ใช่ปรับปรุงงบบันทึกบัญชีเดิม เพราะงบบันทึกการต้องเป็นไปตามหลักการบัญชี ไม่ใช่เป็นไปตามกฎหมายภาษี)**
- (3) กำไรสุทธิทางภาษี 120 บาท ไม่ปรากฏในงบการเงินแต่จะปรากฏในกระดาษทำการรายการปรับปรุงฯ ส่วนในงบการเงินจะปรากฏ “กำไรสุทธิทางบัญชี” 100 บาท เช่นเดิม
- (4) ค่าภาษีเงินได้บุคคล 24 บาท ที่คำนวณได้จะตั้งบันทึกบัญชีโดย

Dr. ภาษีเงินได้บุคคล 24

Cr. ภาษีเงินได้บุคคลค้างจ่าย 24

กล่าวโดยสรุป การปรับปรุงงบการเงินเพื่อขึ้นแบบ ภ.ว.ด.50 คือ การจัดทำกระดาษทำการเพื่อคำนวณหา “กำไรสุทธิทางภาษี” และค่าภาษีเงินได้บุคคล” ที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ว.ด.50

2. กระดาษทำการ รายการปรับปรุงภาษีอากร**2.1 กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี**

ผู้สอบบัญชีอากรรวบรวมเอกสารหลักฐาน ได้จาก ภายในกิจการ ภายนอกกิจการ หรือจากการปฏิบัติงานโดยอิสระ

- **หลักฐานทางบัญชี** ได้แก่ สมุดบัญชี และเอกสารประกอบรายการบัญชี เป็นต้น

- **หลักฐานประกอบต่างๆ** ได้แก่ หลักฐานจากการสอบถามฝ่ายบริหารและพนักงานที่เกี่ยวข้อง รายงานการประชุม สัตยญา คำรับรอง หรือคำยืนยันจากบุคคลภายนอก และหลักฐานการตรวจนับทรัพย์สิน เป็นต้น

เนื่องจากงานของ “ผู้สอบบัญชี” แตกต่างไปจาก “ผู้ทำบัญชี” เพราะผู้สอบบัญชีต้องส่งคืนเอกสารหลักฐานต่างๆ เมื่อปฏิบัติงานเสร็จสิ้น ดังนั้น การจดบันทึกสิ่งที่ตรวจพบไว้ในกระดาษทำการจึงเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่ง เพราะเป็นหลักฐานประกอบการแสดงความเห็นใน “รายงานผู้สอบ” และใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงเมื่อถูกกล่าวหาว่าปฏิบัติงานโดยประมาทเลินเล่อ

รูปแบบของกระดาษทำการ ไม่ได้กำหนดเป็นกฎเกณฑ์ตายตัว ดังนั้น ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแต่ละท่าน

2.2 กระดาษทำการทางภาษี

กระดาษทำการทางภาษีก็ไม่ได้มีรูปแบบตายตัว ดังนั้น นักบัญชีต้องพิจารณาหลักฐาน เอกสาร วารรูปแบบ และมีเทคนิคในการจัดทำกระดาษทำการเอง

ในการปรับปรุงรายการทางการค้า ซึ่งมีความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและหลักภาษีอากร สามารถแบ่งได้เป็น 4 กรณีพอสังเขป ดังนี้

2.2.1 กรณีปรับปรุงรายการเพิ่มเล็กน้อย เช่น รายจ่ายส่วนตัว รายจ่ายที่พิสูจน์ผู้รับไม่ได้ ในทางบัญชีอาจถือเป็นรายจ่ายได้ แต่ในทางภาษีอากรถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามต้องบวกกลับเข้าไปใน “กำไรสุทธิทางบัญชี” วิธีจัดทำกระดาษทำการตามระเบียบการตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากร จะอ้างอิงถึงเอกสารที่เกี่ยวข้อง วันเดือนปีที่เกิดรายการ พร้อมเหตุผล ตัวอย่างเช่น

กระดาษทำการ – รายจ่ายต้องห้าม มาตรา 65 ตรี (3)

บริษัท xyz จำกัด

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี 25x1

วันเดือนปี	เอกสารอ้างอิง	เลขที่บัญชี	รายการ	จำนวนเงิน	หมายเหตุ	
15 ม.ค. 25x1	PV 1/120	5501	ค่าส่งเสริมการขาย	4,500	-	แจกสินค้าเป็นთანตอนปีใหม่ (รายจ่ายส่วนตัว)
7 ก.พ. 25x1	PV 2/78	5811	ค่าการกุศล	2,000	-	ทำบุญศาลเจ้า (ไม่ใช่ค่าสาธารณูปโภค)
24 พ.ค. 25x1	PV 5/311	5712	ค่าใช้จ่ายเดินทาง	8,900	-	ตัวเครื่องบินอ่องกง (ไม่มีหลักฐานว่าเกี่ยวข้องกับธุรกิจ)
7 ส.ค. 25x1	PV 8/32	5908	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	20,000	-	เงินสมนาคุณญาติพนักงานที่เสียชีวิต (ไม่มีระเบียบจ่าย)
9 ธ.ค. 25x1	PV 12/78	5502	ค่าส่งเสริมการขาย	5,000	-	ซื้อกระช้ำปีใหม่ (สรรพากรถือเป็นการให้โดยเสน่หา)

2.2.2 กรณีรายการที่ต้องปรับปรุงมีความซับซ้อน อาจต้องจัดทำกระดาษทำการเฉพาะขึ้นเป็นพิเศษ เพราะหลักการและวิธีคำนวณทางภาษีอาจแตกต่างจากหลักบัญชีโดยสิ้นเชิง และบางกรณีอาจต้องใช้กระดาษทำการต่อเนื่องไปหลายรอบบัญชี เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคา

ตัวอย่าง บริษัทซื้อรถเบนซ์ E230 ราคา 3 ล้านบาท เมื่อ 1 กุมภาพันธ์ 25x2 เพื่อใช้เป็นรถประจำตำแหน่งผู้จัดการ อายุการใช้งาน 5 ปี บริษัทคำนวณค่าเสื่อมราคาโดยวิธีเส้นตรง

ค่าเสื่อมราคาตามบัญชี 3 ล้านบาท แต่ค่าเสื่อมราคาตามประมวลรัษฎากรให้เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท

กระดาษทำการปรับปรุงค่าเสื่อมราคารถเบนซ์ E230

บริษัท 888 โปรโมชั่น จำกัด

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 25x2

รอบบัญชี	หลักการบัญชี (TFRS)			ประมวลรัษฎากร (ภาษีเงินได้บุคคล CIT)			หมายเหตุ
	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา สะสม	มูลค่าตามบัญชี	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา สะสม	มูลค่าตามบัญชี	
25x2 = 334 วัน (1 ก.พ.–31 ธ.ค.)	549,041.10 $3,000,000 \times 20\% \times \frac{334}{365}$	549,041.60	2,450,958.90	183,013.70 $1,000,000 \times 20\% \times \frac{334}{365}$	183,013.70	2,816,968.30	1.เอกสารเลขที่ PV 2/09
25x3	600,000.00 $3,000,000 \times 20\%$	1,149,041.10	1,850,958.90	200,000.00 $1,000,000 \times 20\%$	383,013.70	2,616,986.30	2.พ ร ฎ #145 มาตรา 5
25x4	600,000.00 $3,000,000 \times 20\%$	1,749,041.10	1,250,958.90	200,000.00 $1,000,000 \times 20\%$	583,013.70	2,416,986.30	“กรณีสิ้นประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่ง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท”
25x5	600,000.00 $3,000,000 \times 20\%$	2,349,041.10	650,958.90	200,000.00 $1,000,000 \times 20\%$	783,013.70	2,216,986.30	
25x6	600,000.00 $3,000,000 \times 20\%$	2,949,041.10	50,958.90	200,000.00 $1,000,000 \times 20\%$	983,013.70	2,016,986.30	
25x7 = 31 วัน (1-31 ม.ค.)	50,958.90 $3,000,000 \times 20\% \times \frac{31}{365}$	3,000,000.00	0	16,986.30 $1,000,000 \times 20\% \times \frac{31}{365}$	1,000,000.00	2,000,000.00	
รวม	3,000,000.00	3,000,000.00	0	1,000,000.00	1,000,000.00	2,000,000.00	

2.2.3 กรณีที่ต้องมี Supporting Documents เพิ่มเติม

รายการค้าบางรายการ สามารถบันทึกบัญชีโดยใช้เอกสารที่ไม่สมบูรณ์หรือใช้ออกสารภายในกิจการเป็นเอกสารประกอบการลงบัญชี เช่น การจ่ายเงินซื้อของใช้เบ็ดเตล็ด เล็กๆ น้อยๆ ซึ่งมักไม่มีบิล หรือบิลที่เขียนชื่อผู้จ่ายเงินว่า “สด” หรือกรณีค่าตัวเครื่องบินเดินทางไปติดต่องานต่างประเทศ ซึ่งระบุชื่อพนักงานเป็นผู้เดินทาง เป็นต้น กรณีดังกล่าวมักเป็นปัญหาในการตรวจสอบภาษีเสมอ เพราะเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีมักจะตัดเป็นรายจ่ายต้องห้าม และบริษัทมักจะชี้แจงได้ไม่ชัดเจนว่าเป็นรายจ่ายนั้นเกี่ยวข้องกับกิจกรรมใดๆ เพราะไม่มีเอกสารประกอบอย่างเพียงพอ

ตัวอย่าง กรณีค่าตัวเครื่องบินเดินทางไปติดต่องานต่างประเทศ ซึ่งระบุชื่อพนักงานเป็นผู้เดินทาง ต้องมีระบุไว้ในสัญญาว่าจ้าง/ข้อตกลงอย่างชัดเจน มีหนังสือเชิญให้ไปดูงานต่างประเทศ หนังสืออนุมัติจากผู้บริหาร ภาพถ่ายหนังสือเดินทางที่ระบุการเดินทางในช่วงดังกล่าว เป็นต้น

2.2.4 กรณีที่หลักเกณฑ์ตาม TFRS ต่างจากหลักเกณฑ์ของกรมสรรพากรอย่างมาก

ในหลายธุรกรรมมีปัญหาการรับรู้รายได้/รายจ่าย ตาม TFRS แตกต่างจาก “เกณฑ์สิทธิ” ทางภาษีอย่างมาก เช่น ธุรกรรมการให้เช่าระยะยาว ธุรกิจฝากขายสินค้า เป็นต้น การที่จะปรับปรุงรายการที่แตกต่างเป็นไปได้อย่างไร เพราะกว่า 90% ของรายการค้ามีความแตกต่างกัน ดังนั้นวิธีที่ง่ายที่สุดก็คือ จัดทำบัญชี 2 ชุดจากเอกสารชุดเดียวกัน

บัญชีชุดแรก เป็นการจัดทำบัญชีตาม TFRS ตามปกติ

บัญชีชุดที่ 2 เป็นการจัดทำบัญชีตามเกณฑ์ของกฎหมายภาษี เพื่อคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี และภาษีอากรที่ต้องชำระ

ซึ่งกรณีดังกล่าวไม่ใช่การจัดทำบัญชี 2 ชุด ในลักษณะการหลีกเลี่ยงภาษี

3. การบัญชีและเอกสารตาม TFRS และภาษีอากร (CIT)

3.1 การบัญชีและเอกสารตามหลักการบัญชี (TFRS)

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 ได้วางหลักเกณฑ์การทำบัญชีไว้ สรุปพอสังเขปได้ดังนี้

(1) ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา ไม่ต้องจัดทำบัญชี

(2) ผู้ประกอบการที่เป็นบริษัท มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชี โดยมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือรับรองงบการเงิน และยื่นต่อกรมพัฒนาธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ภายใน 5 เดือน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

สมุดบัญชีที่บริษัท มีหน้าที่จัดทำตามปกติ ได้แก่ บัญชีเงินสด บัญชีรายวันซื้อ/รายวันขาย บัญชีแยกประเภททรัพย์สิน บัญชีแยกประเภทรายได้/รายจ่าย บัญชีสินค้า บัญชีธนาคาร บัญชีแยกประเภทลูกหนี้/เจ้าหนี้ เป็นต้น

3.2 การบัญชีและเอกสารตามภาษีอากร

3.2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรได้มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีและการรับรองงบการเงิน ดังนี้

- การตรวจสอบและรับรองบัญชีจะกระทำได้ก็แต่โดยบุคคลที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี
- ต้องคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี พร้อมกับชำระภาษี
- ต้องจัดทำ งบดุล งบกำไรขาดทุน ในรอบระยะเวลาบัญชี

สรุป กิจการต้องยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 พร้อมแนบ งบดุล งบกำไรขาดทุน ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

3.2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม กำหนดให้ผู้ประกอบการต้องจัดทำรายงานและเอกสารหลักฐานต่างๆ ดังนี้

- ใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้
- รายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

ซึ่งเอกสารดังกล่าวอาจไม่เกี่ยวกับระบบบัญชี แต่กฎหมายให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องจัดทำเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรยังได้ผ่อนปรนโดยอนุโลมให้ถือสมุดบัญชีแยกประเภทรายได้หรือสมุดรายวันขาย ให้ถือเป็น **“รายงานภาษีขาย”** ส่วนการจัดทำบัญชีสินค้าและวัตถุดิบ ให้ถือว่ามูลค่าสินค้าคงเหลือทวงบัญชีดังกล่าว เป็น **“รายงานสินค้าและวัตถุดิบ”** ได้ด้วย โดยไม่ต้องทำรายงานดังกล่าวซ้ำอีก

3.2.3 มาตรฐาน Software กับระบบบัญชี

เจตนาของกรมสรรพากรในการนำเอามาตรฐาน Software มาบังคับใช้โดยออกประกาศใช้ 1 มกราคม 2540 เป็นต้นไป เพื่อต้องการให้ธุรกิจ จัดทำรายงาน VAT ด้วยระบบคอมพิวเตอร์ มีมาตรฐานการทำบัญชีที่ดี มีระบบความปลอดภัยต่อการเปลี่ยนแปลงข้อมูล หรือฉ้อฉล จึงกำหนดให้โปรแกรมที่ใช้ต้องไม่สามารถแก้ไขโดยไร้ร่องรอย

4. การปิดบัญชี ไม่ให้เกิดปัญหาตามมา

มีข้อแนะนำเป็นแนวทางก่อนยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 พอสังเขป ดังนี้

ก. Supporting Document ภาษี

ผู้ประกอบการจะจัดเตรียมเอกสารประกอบการคำนวณ “กำไรสุทธิทางภาษี” ให้พร้อม โดยเฉพาะประเด็นทางภาษี เช่น

- กรณีคำรับรองต้องมีหลักฐานการขออนุญาตจากผู้บริหาร
- กรณีออกภาษีแทนผู้มีเงินได้ จะต้องมีชื่อตกลงไว้เป็นลายลักษณ์อักษร จึงจะนำภาษีที่ออกแทนมาเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรได้
- กรณีหนี้สูญรายย่อย (ไม่เกิน 100,000 บาทต่อราย) ต้องมีหลักฐานการติดตามทวงหนี้และพิสูจน์ได้ว่าไม่คุ้มค่ากับการฟ้องร้องบังคับคดี จึงจะตัดเป็นหนี้สูญได้
- กรณีกู้ยืมเงินจากกรรมการหรือบริษัทในเครือ ต้องมีหลักฐานการกู้ยืมเป็นลายลักษณ์อักษร และเหตุผลที่มีการคิดดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาด

เอกสารบางกรณี อาจไม่จำเป็นสำหรับการบันทึกการบัญชี แต่ในแง่ภาษีอากรกลับถือเป็นหลักฐานสำคัญในการพิสูจน์ความเชื่อถือได้ หรือพิสูจน์การเข้าเมือง/ไม่เข้าเมืองต่างๆ ของกฎหมายภาษี ตามแต่กรณี

ข. การออกงบการเงินและเปิดเผยข้อมูล กับโอกาสที่จะถูกหมายเรียกตรวจภาษี

ในการยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 กิจการจะต้องแนบงบการเงินซึ่งผ่านการลงลายมือชื่อโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ โดยเฉพาะในกรณีที่รายการนั้นๆ มีสาระสำคัญ และก่อให้เกิดการหลุมพรางต่อผู้ใช้งบการเงิน

ค. งบการเงินผิดจากความเป็นจริง/ผิดปกติ

การตรวจสอบภาษีอากรของกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก มักปรากฏสิ่งผิดปกติก่อนมองเห็นได้ สิ่งบอกเหตุเหล่านี้มักแสดงให้เห็นว่า กิจการมีการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น

- มีเงินสดติดลบ หรือมีเงินสดคงเหลือมากเกินไป
- มีสินค้าคงเหลือปลายงวดสูงมากผิดปกติ
- ดอกเบี้ยจ่าย สูงผิดปกติ
- ค่าซ่อมแซมมีสัดส่วนสูง เมื่อเทียบกับมูลค่าทรัพย์สินถาวร

จ. การกรอกแบบ ภ.ว.ด.50 ตามคำแนะนำของกรมสรรพากร

ควรกรอกตามคำแนะนำของกรมสรรพากร เพราะกรมสรรพากรจะนำข้อมูลตามแบบไปประมวลผลด้วยระบบคอมพิวเตอร์ การกรอกผิดพลาด/ผิดช่อง อาจมีผลทำให้ถูกออกหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียกตรวจสอบภาษีได้ เช่นกัน

5. ตัวอย่างการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี (Taxable Profits Calculation)

บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ประกอบกิจการผลิตสินค้าขายในประเทศและส่งออกต่างประเทศ ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปแบบ และจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ มีรายละเอียดตามบัญชีกำไรขาดทุน ดังนี้

บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด

งบกำไรขาดทุน

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ 1 ตุลาคม 25x7 – 30 กันยายน 25x8

(หน่วย : บาท)

รายได้	
ขายสินค้าในประเทศ	6,420,000
ขายสินค้าส่งออกไปต่างประเทศ	50,000,000
เงินปันผลและส่วนแบ่งกำไร	480,000
ดอกเบี้ยจากการให้บริษัทต่างๆ กู้ยืมเงิน	300,000
รวมรายได้	57,200,000
รายจ่าย	
ต้นทุนสินค้าขาย	40,500,000
ค่าแรงและเงินเดือน	5,000,000
ค่าเสื่อมราคา — รถยนต์บรรทุก	513,600
ค่าเสื่อมราคา — ทรัพย์สินอื่น	2,400,000
ภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม	500,000
ภาษีธุรกิจเฉพาะ	9,900
ค่าปรับอาญา — กรณีไม่ยื่นแบบฯ เสียภาษีโรงเรียนฯ	2,000
ค่ารับรอง	535,000
ค่าบริจาคม	550,000
ค่าซื้อเครื่องจักรและค่าติดตั้ง	1,177,000
ดอกเบี้ยจ่าย	20,000
รายจ่ายอื่นๆ	3,000,000
รวมรายจ่าย	54,207,500
กำไรสุทธิตามบัญชี (TFRS Profit)	2,992,500

จากการตรวจสอบบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี ปรากฏว่า

- (1) รายได้จากการขายสินค้าในประเทศ จำนวน 6,420,000 บาท เป็นราคาที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว และบริษัทลงบัญชีเป็นรายได้ทั้งจำนวน และมีรายได้จากการขายวัตถุดิบและเศษวัสดุ จำนวน 500,000 บาท เป็นราคาที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม และบริษัทไม่ได้นำรายได้มาคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชี
- (2) บริษัทมีสาขาในประเทศคองโก สาขาที่มีกำไรสุทธิ 2,000,000 บาท (รายได้ 25 ล้านบาท – รายจ่าย 23 ล้านบาท) เสียภาษีเงินได้ในคองโก 300,000 บาท บริษัทไม่ได้นำมารวมคำนวณภาษีในประเทศไทย เพราะเห็นว่าได้เสียภาษีที่ประเทศคองโกแล้ว (ประเทศไทยไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศคองโก)
- (3) บริษัทได้ให้ บริษัท ไทยการช่าง จำกัด ซึ่งกรรมการบริษัทเป็นกรรมการชุดเดียวกับ บริษัท อุตสาหกรรมไทย จำกัด กู้ยืมเงินจำนวน 5,000,000 บาท เมื่อวันที่ 1 เมษายน 25x8 โดยคิดดอกเบี้ย 8% ต่อปี แต่อัตราดอกเบี้ยตามราคาตลาดคือ 15% ต่อปี กำหนดชำระดอกเบี้ยทุกสิ้นเดือน บริษัทยังไม่ได้บันทึกดอกเบี้ยรับจากผู้กู้รายนี้เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนี้เนื่องจากยังไม่ได้รับชำระดอกเบี้ย
- (4) บริษัทได้รับเงินปันผลจาก ธนาคารกสิกรไทย จำนวน 400,000 บาท และได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนจำกัด รุ่งเรืองพืชผล อีก 80,000 บาท ระยะเวลาถือหุ้นและโอนหุ้นครบตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด
- (5) บริษัทซื้อรถยนต์บรรทุก 2 คัน ราคาคันละ 1,200,000 บาท จ่ายภาษีซื้อ 168,000 บาท ระยะเวลาที่ได้รับบรรทุกมาจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี 73 วัน และบริษัทได้หักค่าเสื่อมราคารถยนต์บรรทุกทั้ง 2 คันนี้ตามวิธีเส้นตรงในอัตรา 20% ต่อปี เป็นเงิน 513,600 บาท
- (6) บริษัทซื้อเครื่องจักร ราคา 1,000,000 บาท ค่าติดตั้งเครื่องจักร 100,000 บาท จ่ายภาษีซื้อ 77,000 บาท จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อเครื่องจักรจนถึงวันที่เครื่องจักรใช้งานได้ 20,000 บาท ระยะเวลาที่เครื่องจักรใช้งานได้จนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี 146 วัน บริษัทนำค่าซื้อเครื่องจักร ค่าติดตั้ง ภาษีซื้อ และดอกเบี้ยมาบันทึกบัญชีรายจ่ายในรอบระยะเวลานี้ทั้งจำนวน (บริษัทใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาแบบเส้นตรง และประมาณว่าเครื่องจักรมีอายุการใช้งาน 10 ปี)
- (7) ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะที่บริษัทชำระทุกเดือน และเบี้ยปรับเงินเพิ่ม เนื่องจากชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกำหนดเวลา และค่าปรับอาญา กรณีบริษัทไม่ชำระภาษีโรงเรือน บริษัทได้บันทึกเป็นรายจ่ายของบริษัททั้งหมด
- (8) บริษัทส่งสินค้าไปขายที่สหรัฐอเมริกา เป็นเงินเชื่อเมื่อวันที่ 1 สิงหาคม 25x8 เป็นเงิน 100,000 USD อัตราแลกเปลี่ยนตามราคาตลาด 1 USD = 25.28 บาท และ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x8 บริษัทยังไม่ได้รับชำระหนี้ อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ 1 USD = 25.40 บาท บริษัทบันทึกลูกหนี้รายนี้ไว้จำนวน 2,528,000 บาท
- (9) บริษัทมีทุนจดทะเบียน 100 ล้าน ได้รับชำระแล้วทั้งหมด บริษัทได้จ่ายเงินค่ารับรองลูกค้าเป็นเงิน 500,000 บาท ภาษีซื้อ 35,000 บาท บริษัทลงเป็นรายจ่ายทั้งจำนวน 535,000 บาท
- (10) บริษัทมีสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 30 กันยายน 25x8 มีราคาทุนคำนวณตามวิธี FIFO 800,000 บาท และคำนวณตามวิธี Weighted Average เป็นเงิน 750,000 บาท และมีราคาตลาด 820,000 บาท บริษัทใช้วิธีคำนวณราคาทุนของสินค้าตามวิธี FIFO มาตลอด แต่ในรอบระยะเวลาบัญชีนี้ บริษัทเปลี่ยนวิธีคำนวณเป็น Weighted Average โดยไม่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร และบริษัทบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือไว้เป็นเงิน 750,000 บาท
- (11) บริษัทมีผลกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากร ตามแบบ ภ.ว.ด.50 ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ ดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชี	กำไรสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ
1 ตุลาคม 25x0 – 30 กันยายน 25x1		600,000
1 ตุลาคม 25x1 – 30 กันยายน 25x2		200,000
1 ตุลาคม 25x2 – 30 กันยายน 25x3	150,000	
1 ตุลาคม 25x3 – 30 กันยายน 25x4	50,000	
1 ตุลาคม 25x4 – 30 กันยายน 25x5	200,000	
1 ตุลาคม 25x5 – 30 กันยายน 25x6	150,000	
1 ตุลาคม 25x6 – 30 กันยายน 25x7	300,000	

ให้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ 1 ตุลาคม 25x7 – 30 กันยายน 25x8 ให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร และคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ พร้อมทั้งอธิบายเหตุผลประกอบ

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เป็นดังนี้

กำไรสุทธิตามหลักการบัญชี		2,992,500
บวก	(1) รายได้จากการขายวัตถุดิบฯ ไม่ได้บันทึกบัญชี	500,000
	(2) กำไรสุทธิจากสาขาฮ่องกง	2,000,000
	(3) ดอกเบี้ยรับไม่ลงบัญชี	375,000
	(5) ค่าเสื่อมราคาสูงไป	417,600
	(6) หักจ่ายค่าเครื่องจักรไว้สูงไป	1,152,200
	(7) ค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม	500,000
	(8) กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน	12,000
	(9) หักค่ารับรองส่วนที่หักเกินหลักเกณฑ์	235,000
	(10) ต้นทุนขายสูงไป	50,000
	(12) ค่าการกุศลสาธารณะ	550,000
		5,791,800
หัก	(1) รายได้ขายในประเทศลงบัญชีสูงไป	420,000
	(4) เงินปันผลจากธนาคารกสิกรไทย ฯ	400,000
	กำไรสุทธิก่อนหักค่าการกุศลสาธารณะ	7,964,300
หัก	ค่าการกุศลสาธารณะ (2/102 x 7,964,300)	156,163
	กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี (Taxable Profits)	7,808,137
	ภาษีเงินได้ (สมมุติ อัตรา CIT 20%)	1,561,627
หัก	เครดิตภาษีที่ชำระในฮ่องกง (Foreign Tax Credit)	(300,000)
	ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระสุทธิ (ตามแบบ ภ.ว.ด.50)	1,261,627

คำอธิบายรายการปรับปรุง

- บวก** รายได้จากการขายวัตถุดิบและเศษวัสดุ **500,000 บาท** บริษัทต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี
- หัก** รายได้ขายในประเทศต้องเป็นยอดที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น บันทึกรายได้สูงไปเท่ากับ **420,000 บาท** ($6,420,000 \times 7/107$)
- หลักเกณฑ์ที่เดิม** บริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทย ต้องนำรายได้และรายจ่ายจากสาขาต่างๆ ที่มีอยู่ในต่างประเทศทั่วโลก มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย ตามหลักของแหล่งเงินได้ทั่วโลก ดังนั้นต้องนำกำไรสุทธิ **2,000,000 บาท** (รายได้ 25 ล้านบาท – รายจ่าย 23 ล้านบาท) มารวมคำนวณด้วย
 - **กรณีสาขาตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ** ภาษีเงินได้ที่เสียแก่ประเทศดังกล่าว สามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายของสำนักงานใหญ่ในประเทศไทยได้
 - **กรณีสาขาตั้งอยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ** สำนักงานใหญ่ในประเทศสามารถนำภาษีเงินได้ที่ชำระในต่างประเทศมาถือเป็นเครดิตภาษี หรืออาจจะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำกำไรสุทธิในประเทศนั้นๆ มารวมในการยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 ในประเทศไทย
- หลักเกณฑ์ปัจจุบัน** กำหนดให้บริษัทไทยสามารถนำภาษีเงินได้ที่ถูกเก็บใน NON-DTA มาถือเป็นเครดิตภาษีในประเทศไทยได้ทั้งจำนวน แต่ไม่เก็บอัตราภาษี CIT ของไทย
- ต้องคำนวณดอกเบี้ยรับตามอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด คือ $5,000,000 \times 6/12 \times 15\% = 375,000$ บาท และต้องคำนวณรายได้ดอกเบี้ยตามเกณฑ์สิทธิ (ถึงแม้จะยังไม่ได้รับชำระค่าดอกเบี้ยก็ตาม)
- เงินปันผลจาก ธนาคารกสิกรไทย 400,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษี แต่เงินปันผลจาก หจก.รุ่งเรืองพืชผล 80,000 บาท ต้องเสียภาษีทั้งจำนวน แต่บริษัทถือเป็นรายได้ทั้ง 2 รายการ จึงต้องปรับปรุงเงินปันผลของธนาคารกสิกรไทยออก **400,000 บาท**
- ค่าเสื่อมราคารถยนต์บรรทุก 2 คัน ต้องคำนวณตามระยะเวลาที่ได้รับทรัพย์สิน 73 วัน ($2,400,000 \times 73/365 \times 20\%$) 96,000 บาท แต่บริษัทหักค่าเสื่อมราคาไว้ 513,600 บาท จึงหักค่าเสื่อมราคาสูงไป $513,600 - 96,000 = 417,600$ บาท
- ฐานของทรัพย์สินซึ่งนำมาคำนวณค่าเสื่อม ได้แก่ ราคาเครื่องจักร ค่าติดตั้ง ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่เครื่องจักรใช้งานได้ ดังนั้นการคำนวณค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรในรอบบัญชีนี้ คือ $(1,000,000 + 100,000 + 20,000) \times 10\% \times 146/365 = 44,800$ บาท
 - บริษัทจึงคำนวณค่าเสื่อมราคาสูงไป $1,197,000 - 44,800 = 1,152,200$ บาท

- ภาษีซื้อ 77,000 บาท ขอคืนได้ทั้งจำนวน จึงไม่ถือเป็นฐานในการคิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร
- (7) ภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับเงินเพิ่ม **500,000 บาท** เป็นรายจ่ายต้องห้าม ส่วนภาษีธุรกิจเฉพาะ และค่าปรับอาญา-ภาษีโรงเรือน ถือเป็นรายจ่ายได้
- (8) ลูกหนี้ค้าง ณ วันสิ้นรอบบัญชีมีมูลค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ ต้องคำนวณกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน และนำไปรวมในการยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 ด้วย กรณีนี้ บริษัทมีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน คือ $100,000 \times (25.40 - 25.28) = \mathbf{12,000 \text{ บาท}}$
- (9) ค่ารับรองหักได้ไม่เกิน 0.3% ของรายรับหรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว (แล้วแต่ยอดใดจะสูงกว่า)
 - รายรับ ได้แก่ ขายสินค้าในประเทศ 6 ล้านบาท ส่งออก 50 ล้านบาท เงินปันผล 80,000 บาท ดอกเบี้ย 300,000 บาท รายได้จากสาขาองค์กร 25 ล้านบาท รวมเป็นรายได้ทั้งสิ้น 81,380,000 บาท
 - ทุนจดทะเบียนชำระแล้ว 100 ล้านบาท
 - บริษัทจึงสามารถหักค่ารับรองได้ 0.3% ของทุนจดทะเบียน ซึ่งสูงกว่ารายรับทางภาษี ($100,000,000 \times 0.3\%$) เท่ากับ 300,000 บาท แต่บริษัทมีค่ารับรอง 535,000 บาท ดังนั้นส่วนที่เกิน 300,000 บาท คือ **235,000 บาท** ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม
- (10) การเปลี่ยนวิธีคำนวณราคาทุนของสินค้าหลายงวด ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน กรณีนี้จึงต้องถือว่าบริษัทต้องใช้วิธี FIFO อยู่เป็นเงิน 800,000 บาท (ต่ำกว่าราคาตลาด) แต่บันทึกบัญชีไว้ 750,000 บาท จึงบันทึกสินค้าคงเหลือปลายงวดต่ำไป ทำให้มีต้นทุนขายสูงไป **50,000 บาท**
- (11) ผลขาดทุนยกมาไม่เกิน 5 รอบบัญชีจะไม่มียอดคงเหลือยกมาใช้ในการรอบบัญชี 1 ต.ค. 25x7 – 30 ก.ย. 25x8 ได้ เนื่องจากถูกหักกลบกับกำไรสุทธิในรอบบัญชีก่อนๆ ไปหมดแล้ว ดังต่อไปนี้

รอบระยะเวลาบัญชี	กำไรสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	กำไร(ขาดทุน) สุทธิ
1 ตุลาคม 25x0 – 30 กันยายน 25x1		600,000	(600,000)
1 ตุลาคม 25x1 – 30 กันยายน 25x2		200,000	(800,000)
1 ตุลาคม 25x2 – 30 กันยายน 25x3	150,000		(650,000)
1 ตุลาคม 25x3 – 30 กันยายน 25x4	50,000		(600,000)
1 ตุลาคม 25x4 – 30 กันยายน 25x5	200,000		(400,000)
1 ตุลาคม 25x5 – 30 กันยายน 25x6	150,000		(250,000)
1 ตุลาคม 25x6 – 30 กันยายน 25x7	300,000	(300,000-200,000)	100,000

- **ขาดทุนสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 ต.ค. 25x0 – 30 ก.ย. 25x1 600,000 บาท**
นำมาหักจากกำไรสุทธิได้ 5 รอบระยะเวลาบัญชี คือ (ขาดทุน+150,000+50,000+200,000+150,000) เหลือ 50,000 บาท แต่จะนำไปหักจากกำไรในรอบปี 1 ตุลาคม 25x6 – 30 กันยายน 25x7 ไม่ได้ เพราะเกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี
- **ขาดทุนสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 ต.ค. 25x1 – 30 ก.ย. 25x2 200,000 บาท**
นำมาหักจากกำไรสุทธิในรอบ 1 ตุลาคม 25x6 – 30 กันยายน 25x7 จำนวน 300,000 บาทจึงไม่เหลือขาดทุนสุทธิเอาไว้ในปีต่อไป
- (12) ค่าการกุศลสาธารณะ (เงินบริจาค) **550,000 บาท** ต้องบวกกลับเข้าไปก่อน แล้วคำนวณโดยให้ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ไม่เกิน 2/102 ของกำไรสุทธิ ดังนั้น $7,964,300 \times 2/102 = \mathbf{156,162.75 \text{ บาท}}$