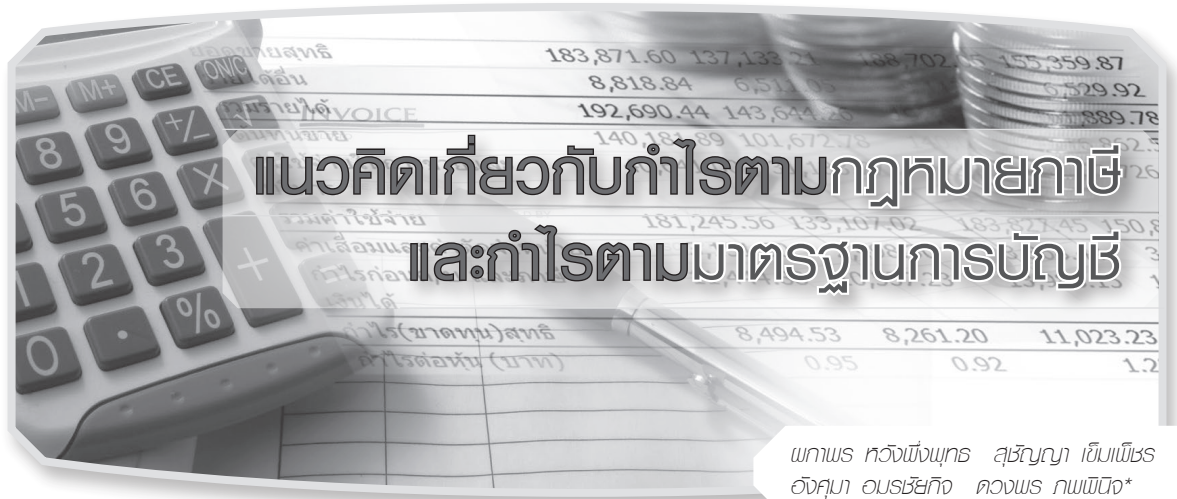




แพทธร หวังทั้งบุกร สุชัยญา เข็มเพชร
อังศุมา อมรชัยกิจ ดวงพร กวณิต*

ตามทฤษฎีวิชาชีพบัญชีได้มีประกาศให้ถอนร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (มาตรฐาน SME) เพื่อนำกลับมาทบทวน ปรับปรุงเนื้อหาและขอบเขตให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของประเทศไทย จึงส่งผลให้การบังคับใช้มาตรฐานฉบับนี้ยังคงเลื่อนออกไปก่อน ผู้เขียนต้องขอเน้นถึงการตัดสินใจในครั้งนี้ จุดมุ่งหมายของบทความนี้ก็เพื่อจะทำให้ผู้อ่านเข้าใจถึงเหตุผลที่กล่าวเช่นนั้น

ในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างหลักการของภาษีเงินได้นิติบุคคลกับบัญชีการเงิน ถือว่ามีความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดกันอย่างยิ่ง แม้แต่ในระบบของสหรัฐอเมริกาที่เป็นที่รู้จักกันดีว่าเป็นประเทศที่ยอมรับในความแตกต่างระหว่างบัญชีภาษีอากรกับบัญชีการเงิน ยังมีแบบฟอร์มเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ฟอร์ม 1120) ที่จัดเตรียม

จากข้อมูลในงบการเงิน สำหรับประเทศไทยนั้น ข้อมูลที่ต้องใช้ในการกรอกแบบ ภ.ง.ด.50 ก็มาจากข้อมูลในงบการเงินเช่นกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งจากงบกำไรขาดทุน สำหรับในประเทศไทย กิจการขนาดกลางและขนาดย่อม หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งคือ บริษัทเอกชนทั่วไปที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน จะต้องใช้มาตรฐาน NPAEs ในการจัดทำบัญชีมองจากภายนอกมาตรฐาน NPAEs อาจจะดูเหมือนกับมาตรฐาน SME แต่มาตรฐานทั้งสองมีความแตกต่างกันอย่างมากทีเดียว ยกตัวอย่างสิ่งที่เหมือนกัน เช่น คำจำกัดความของ “สินค้าคงเหลือ” เนื้อหาของมาตรฐาน NPAEs (ย่อหน้า 86 ของมาตรฐาน NPAEs) เหมือนกับมาตรฐาน SME นอกจากนี้ มาตรฐาน NPAEs ในหลายๆ ย่อหน้าได้คัดลอกหรือดัดทอนมาจากมาตรฐาน SME

“asswarasasun” ปีที่ 65 ฉบับที่ 6 มิถุนายน 2561

* กอดความจากข้อเขียนของคุณนาโอมิจิ คาตาเบ (Mr.Naomichi Katabe) กสสารบริการ บริษัท อริยะ แอสโซซิเอตส์ จำกัด

ในความเห็นของผู้เขียน สิ่งที่เหมาะสมที่สุดคือมาตรฐานทั้ง 2 ชุดนี้จัดทำบนวิธีการ deduction method ซึ่งเป็นการนำความรู้พื้นฐานที่ยอมรับว่าเป็นจริงมาประกอบเพื่อนำไปสู่ข้อสรุป กล่าวคือเป็นตรรกะจากบนลงล่าง (Top-down logic) ในทางตรงกันข้าม ทฤษฎีบัญชีแบบดั้งเดิมถูกจัดทำโดยวิธีการ induction method ซึ่งหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจะถูกสร้างขึ้นจากการสังเกตและรวบรวมวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่มีอยู่ เพื่อนำมาสรุปเป็นหลักการและแม่บทการบัญชี หรือเป็นตรรกะจากล่างขึ้นบน อย่างไรก็ตาม สำหรับทฤษฎีการบัญชีสมัยใหม่หรือทฤษฎีการบัญชีในปัจจุบันนั้น ได้ใช้หลักการวิธี deduction method แทนวิธี induction method ที่ใช้ในการจัดทำทฤษฎีบัญชีแบบเก่า เพราะว่าจากประวัติอันยาวนานในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ทฤษฎีบัญชีแบบเก่าไม่สามารถทำให้งบการเงินเปรียบเทียบกันได้ กล่าวคือ สำหรับทฤษฎีการบัญชีปัจจุบันนั้น กรอบแนวคิดจะถูกสร้างขึ้นมาก่อนเป็นขั้นตอนแรกแล้วจึงนำกรอบแนวคิดมากำหนดเป็นมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องในแต่ละด้าน นั่นคือต้องกำหนดกรอบแนวคิดเป็นหลักของทฤษฎีก่อน หลังจากนั้นจึงสร้างวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการอนุมานจากหลักทฤษฎีนั้น จะเห็นได้ว่ากรอบแนวคิดเป็นสัญลักษณ์ที่ดีที่แสดงให้เห็นว่า

โครงสร้างของบัญชีถูกกำหนดโดยวิธี deduction method ดังนั้น ระบบบัญชีที่มาจากวิธี deduction method จึงไม่ยอมรับให้เลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีวิธีใดวิธีหนึ่งจากหลายๆ วิธีอีกต่อไป ถึงแม้ว่ามาตรฐาน SME จะมีลักษณะเป็นมาตรฐานชุดเดียวที่แยกออกมาต่างหาก แต่จริงๆ แล้วเนื้อหาของมาตรฐาน SME ถูกจัดทำขึ้นบนพื้นฐานของมาตรฐาน IFRS ฉบับเต็ม มาตรฐาน SME จึงไม่มีการออกแบบคิดเป็นของตัวเอง โดยแนวคิดพื้นฐานของมาตรฐาน SME ได้มาจากการคัดลอกและตัดตอนข้อความบางส่วนจากกรอบแนวคิดและหลักการของ IFRS (BC*81) หรือสามารถกล่าวได้ว่า กรอบแนวคิดของมาตรฐาน IFRS มีอิทธิพลต่อแนวคิดของมาตรฐาน SME นั้นเอง แต่มาตรฐาน NPAEs มีการออกแบบคิดเป็นของตัวเอง ดังนั้นจึงดูเหมือนว่ามาตรฐาน NPAEs ถูกสร้างขึ้นด้วยวิธี deduction method ในประเด็นนี้ มาตรฐาน NPAEs จะมีความคล้ายคลึงกับมาตรฐาน SME คือ ทั้งมาตรฐาน SME และมาตรฐาน NPAEs ได้จัดทำโดยวิธี deduction method ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น แต่เป็นที่น่าสนใจว่าเนื้อหาของกรอบแนวคิดของมาตรฐาน NPAEs นั้นมีรายละเอียดที่แตกต่างจากมาตรฐาน SME ในหลายๆ ประเด็น ซึ่งจะขออธิบายความแตกต่างในเรื่องที่สำคัญมากเพียง 2 ประเด็นดังนี้

ประเด็นแรก คือ วัตถุประสงค์ในการจัดเตรียมงบการเงิน โดยมาตรฐาน SME ระบุว่า “วัตถุประสงค์ของงบการเงินของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมคือการให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการอันเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินในวงกว้างที่ไม่อยู่ในฐานะที่จะเรียกร้องให้กิจการจัดทำรายงานให้เป็นไปตามความต้องการข้อมูลโดยเฉพาะของผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้ได้” (ย่อหน้า 2.2 ของมาตรฐาน SME) โดยสรุปคือ วัตถุประสงค์ของงบการเงินภายใต้มาตรฐาน SME คือเพื่อให้ข้อมูลสำหรับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงินหรืออาจเรียกว่า “แนวคิดเพื่อประโยชน์ต่อการตัดสินใจ” (decision-usefulness approach) ซึ่งเหมือนกับวัตถุประสงค์ของมาตรฐาน IFRS ส่วนวัตถุประสงค์ของงบการเงินตามมาตรฐาน NPAEs คือ การนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ (มาตรฐาน NPAEs ย่อหน้า 14)

วัตถุประสงค์ของงบการเงินของทั้งมาตรฐาน SME และมาตรฐาน NPAEs อาจจะดูเหมือนกันคือ แนวคิดเพื่อประโยชน์ต่อการตัดสินใจ แต่ถ้าเราอ่านดีๆ แล้ว จะพบว่ามีความแตกต่างกันอยู่

โดยมาตรฐาน SME ได้เพิ่มวัตถุประสงค์ที่กล่าวว่า งบการเงินยังแสดงถึงผลของการบริหารจัดการของผู้บริหาร กล่าวคือ ความรับผิดชอบของผู้บริหารที่มีต่อทรัพยากรที่ได้รับมอบหมายให้ดูแล (มาตรฐาน SME ย่อหน้า 2.3) ในทางตรงกันข้ามมาตรฐาน NPAEs ไม่ได้ระบุแค่วัตถุประสงค์ที่ได้กล่าวแล้วเท่านั้น แต่ยังมีอีกหลายวัตถุประสงค์ เช่น เพื่อให้ข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า และเจ้าหนี้การค้าอื่นๆ (มาตรฐาน NPAEs ย่อหน้า 18.1) และเพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการกำกับดูแลการเสียภาษี (มาตรฐาน NPAEs ย่อหน้า 18.2.1) กล่าวคือ วัตถุประสงค์ของมาตรฐาน NPAEs นั้นมีขอบเขตที่กว้างกว่ามาตรฐาน SME เหตุผลอาจดูได้จากวัตถุประสงค์ของมาตรฐาน NPAEs ที่มีข้อหนึ่งกล่าวว่า เพื่อส่งเสริมการนำเสนอข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ประกอบการและผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ (มาตรฐาน NPAEs ย่อหน้า 4.1) กล่าวคือ มาตรฐาน NPAEs กำหนดให้ผู้ประกอบการเป็นหนึ่งในผู้ใช้งบการเงินด้วย แต่ในทางกลับกัน มาตรฐาน SME ไม่มีการกล่าวถึงผู้ประกอบการในฐานะผู้ใช้งบการเงิน จึงหมายความว่า มาตรฐาน NPAEs ไม่ได้ยึดตาม “แนวคิดเพื่อประโยชน์ต่อการตัดสินใจ” เท่านั้น

แต่ยังยึดตาม “แนวคิดเพื่อกำไรที่แท้จริงของกิจการ” ซึ่งเป็นแนวคิดที่ตรงข้ามกับ “แนวคิดเพื่อประโยชน์ต่อการตัดสินใจ” โดยภายใต้ “แนวคิดเพื่อกำไรที่แท้จริงของกิจการ” งบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงผลกำไรที่แท้จริงเพื่อให้เป็นที่ยอมรับแก่บุคคลต่างๆ ที่มีส่วนได้เสียในผลประโยชน์ของกิจการ เช่น ผู้ลงทุน ธนาคาร พนักงาน และผู้ที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี ดังนี้ อาจกล่าวได้ว่า มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวมีขึ้นเพื่อให้กิจการสามารถจัดทำงบการเงินที่จะสะท้อนให้เห็นว่ากำไรที่แท้จริงของกิจการเป็นเท่าไร

ดังนั้น เราอาจกล่าวได้ว่ามาตรฐาน SME ให้ความสำคัญกับงบดุล (BS) มากกว่า เนื่องจากงบดุลจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน โดยการแสดงฐานะการเงินของกิจการ แต่มาตรฐาน NPAEs จะให้ความสำคัญกับงบกำไรขาดทุน (PL) มากกว่า เนื่องจากงบกำไรขาดทุนจะแสดงกำไรที่แท้จริงเพื่อให้เป็นที่ยอมรับแก่บุคคลต่างๆ ที่มีส่วนได้เสียในผลประโยชน์ของกิจการ จึงสามารถกล่าวได้ว่ามาตรฐาน SME ยึดหลัก “BS approach” แต่มาตรฐาน NPAE ยึดหลัก “PL approach”

ประเด็นที่สอง คือ ความชาญฉลาดของมาตรฐาน SME ในการนำ “หลักการมูลค่ายุติธรรม” ในการแสดงฐานะการเงิน ซึ่งก็คือ

มูลค่าของกิจการ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ยกตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทซื้อสินทรัพย์ที่ราคา 100 บาท แต่ในเวลานี้ มูลค่าของสินทรัพย์ได้เพิ่มขึ้นเป็น 150 บาท ตามหลักเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม สินทรัพย์นี้จะต้องถูกบันทึกด้วยราคา 150 บาท ซึ่งเป็นราคาที่ตีใหม่ ดังนั้น จึงต้องมีการรับรู้กำไรจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม กำไรนี้จะแสดงในกำไรเบ็ดเสร็จอื่น แยกต่างหากจากกำไรปกติ นี่จึงเป็นเหตุผลหลักที่งบการเงินภายใต้มาตรฐาน SME ประกอบด้วย “งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น” แทนที่จะเป็น “งบกำไรขาดทุน” อย่างไรก็ตาม จากที่มีการกล่าวว่าเป้าหมายของมาตรฐาน IFRS ยังคงไม่หยุดนิ่ง ดังนั้นทั้งมาตรฐาน SME และมาตรฐาน IFRS ฉบับเต็มจึงเหมือนกำลังเดินทางไปสู่ “การบัญชีตามหลักเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม” แต่ทั้ง 2 มาตรฐานนี้ยังไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของ “หลักเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม” ได้อย่างสมบูรณ์ ทั้งนี้ การบัญชีโดยใช้เกณฑ์มูลค่ายุติธรรมได้ถูกนำมาใช้ในเรื่องเครื่องมือทางการเงินในมาตรฐาน SME และมาตรฐาน IFRS ฉบับเต็ม ในทางตรงกันข้ามมาตรฐาน NPAEs ใช้ “หลักราคาทุนเดิม” (มาตรฐาน NPAEs ย่อหน้า 29.1) นี่จึงเป็นเหตุผลที่ว่ามาตรฐาน NPAEs ใช้หลักการของทั้ง 2 แนวคิด คือ “แนวคิดเพื่อประโยชน์ต่อการ

ตัดสินใจ” (decision-usefulness approach) และ “แนวคิดเพื่อหากำไรที่แท้จริงของกิจการ” (classical-true income approach)

ดังนั้น มาตรฐาน NPAEs ไม่ได้นำ “การบัญชีเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์” มาใช้ แต่ให้พิจารณาเรื่อง “การวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า” (LCM) ในการวัดมูลค่าแทน ทั้งนี้ “การบัญชีเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์” ได้ถูกนำมาใช้ในมาตรฐาน SME ด้วย ซึ่งถือเป็นหลักการที่เป็นแบบฉบับสำหรับการบัญชีที่ใช้ “เกณฑ์มูลค่ายุติธรรม”

มีคำกล่าวว่า “หลักราคาทุนเดิม” มีความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดกับ “หลักการรับรู้รายการ” โดย “หลักการรับรู้รายการ” จะยึดตามเกณฑ์คงค้าง ซึ่งเป็นหลักการที่สำคัญสำหรับหลักการรับรู้รายได้ ในการรับรู้รายได้จากการขาย ผู้ขายต้องส่งมอบสินค้าและมีสิทธิที่จะได้รับเงินสด หรือสิ่งที่เทียบเท่าเงินสดเป็นการแลกเปลี่ยน มิเช่นนั้น ผู้ขายจะรับรู้รายได้ไม่ได้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง กำไรที่ยังไม่รับรู้ เช่น กำไรจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่สามารถที่จะรับรู้ได้ภายใต้ “หลักราคาทุนเดิม” แม้มาตรฐาน NPAEs ไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับการใช้ “หลักการรับรู้รายการ” ไว้ แต่เราอาจกล่าวได้ว่า มาตรฐาน NPAEs บอกเป็นนัยถึงการใช้หลักการดังกล่าว ดังนั้น มาตรฐาน SME ที่ปรับปรุงในปี 2015

ได้อนุญาตให้นำวิธีการตีราคาใหม่มาใช้สำหรับการวัดมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่มาตรฐาน NPAEs ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีดังกล่าว โดยให้ใช้แต่วิธีการราคาทุนเท่านั้น สำหรับทฤษฎีบัญชีแบบดั้งเดิมถือว่ากำไรจากการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีผลกระทบต่อการคำนวณกำไรที่แท้จริงของกิจการ เพื่อวัตถุประสงค์ในการขจัดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ ในกิจการ ยกตัวอย่างเช่น ทฤษฎีบัญชีแบบดั้งเดิมนั้นกล่าวว่า กำไรจากการตีราคาดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด ดังนั้น จึงไม่สามารถที่จะนับรวมเป็นแหล่งเงินได้เพื่อเสียภาษีหรือเป็นกำไรเพื่อใช้พิจารณาในการจ่ายเงินปันผล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าประมวลรัษฎากรใช้ “หลักเกณฑ์คงค้าง” ในการรับรู้รายได้และรายจ่าย แต่ถ้ากล่าวให้ชัดๆ ถือเป็น “หลักการลงบัญชีเดบิตและเครดิต” มากกว่า “หลักเกณฑ์คงค้าง” โดย “หลักการลงบัญชีเดบิตและเครดิต” หมายความว่า รายได้และค่าใช้จ่ายจะรับรู้ได้เมื่อมีการจับคู่รายการเดบิตและเครดิต กล่าวคือ เป็นหลักการที่คล้ายกับ “หลักการรับรู้รายการ”

“มาตรา 65 กล่าวว่า การคำนวณรายได้

และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่า จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะ ยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวม คำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น” นอกจากนี้ โดยหลักประมวลรัษฎากรดูเหมือนจะใช้เกณฑ์ราคาทุนเดิม (มาตรา 9 ทวิ) ยกเว้นเฉพาะ บางกรณีที่จะใช้เกณฑ์อื่น เช่น สินค้าคงเหลือ วัตถุดิบโดยใช้ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่ได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า” (LCM) การที่สรรพากร ไทยใช้เกณฑ์ราคาทุนเดิมเป็นเรื่องที่ปกติมากๆ ซึ่ง ไม่ต่างจากหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้ นิติบุคคลของประเทศญี่ปุ่น เหตุผลหลักเนื่องจากการบัญชีที่ใช้ทั้ง “เกณฑ์ราคาทุนเดิม” และ “หลัก การรับรู้รายการ” จะทำให้เราสามารถคำนวณ กำไรสุทธิเพื่อนำไปเสียภาษีได้อย่างเหมาะสม ในขณะที่วิธีการบัญชีที่ใช้ “เกณฑ์มูลค่ายุติธรรม” และ “กำไรจากการตีราคาลิขทรัพย์” ไม่สามารถ บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้ นอกจากนี้ การ บัญชีแบบเดิมที่ใช้เกณฑ์ราคาทุนเดิมจะมีหลักฐาน ประกอบรายการบัญชีที่สามารถพิสูจน์ได้ง่าย ซึ่งต่างจากเกณฑ์มูลค่ายุติธรรมที่ยากในการหา หลักฐานมาพิสูจน์

ประเด็นความแตกต่างจากการที่มาตรฐาน SME ใช้ “เกณฑ์มูลค่ายุติธรรม” ในขณะที่ สรรพากรใช้ “เกณฑ์ราคาทุนเดิม” ทำให้มีปัญหา ที่เข้าใจได้ยากในหลายๆ ประเด็น เนื่องจากกำไร ที่ได้จากทั้ง 2 เกณฑ์มีความแตกต่างกัน ตัวอย่าง ของปัญหานี้ คือ “กำไรจากการตีราคาลิขทรัพย์” อันที่จริงแล้ว ในประมวลรัษฎากรกำหนดว่ากำไร จากการตีราคาลิขทรัพย์จะไม่รวมเป็นกำไรสุทธิ ในทางภาษี (มาตรา 65 ทวิ (3))

ดังนั้น ถ้ากิจการใช้มาตรฐาน SME จะมี ผลต่างเกิดขึ้นระหว่างกำไรทางบัญชีที่คำนวณตาม มาตรฐาน SME และกำไรที่คำนวณตามเกณฑ์ของ สรรพากร ซึ่งจะทำให้เกิดภาระแก่กิจการซึ่งก็คือ การที่ผู้เสียภาษีจะต้องปรับปรุงกำไรทางบัญชี ให้เป็นไปตามเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรผลกำไร ทางบัญชีที่จัดทำตามมาตรฐาน SME จะต้องมีการ ปรับปรุงจำนวนมากเพื่อปรับปรุงกำไรทาง บัญชีให้เป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี ในทางกลับกัน ถ้ากิจการใช้มาตรฐาน NPAEs กิจการจะไม่มีภาระ ที่เพิ่มขึ้นนี้ ถึงแม้ว่าผลกำไรที่ได้จากมาตรฐานบัญชี NPAE จะต้องมีการปรับปรุงเพื่อให้ได้เงินได้ที่ จะใช้เป็นฐานภาษี ปริมาณของรายการปรับปรุง จะน้อยกว่าถ้ากิจการใช้มาตรฐาน SME ทั้งนี้ ภาระของรายการปรับปรุงนี้อาจส่งผลให้เกิดความ ผิดพลาดได้ง่ายในการคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษี

สำหรับรายการเช่าสินทรัพย์มั่นคงน่าจะเป็นเรื่องที่พิเศษ ในเรื่องนี้มาตรฐาน NPAEs มีเนื้อหาเหมือนกับมาตรฐาน SME โดยมาตรฐาน NPAEs ให้ความสำคัญกับเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบ (Substance over form) กล่าวคือ สัญญาเช่าการเงินเป็นการที่ผู้เช่าได้กู้เงินจากผู้ให้เช่าเพื่อนำไปซื้อสินทรัพย์ ดังนั้น ค่าเช่าที่จ่ายจะแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ การคืนเงินกู้และการจ่ายดอกเบี้ย และผู้เช่าซึ่งถือเป็นเจ้าของสินทรัพย์ตามเนื้อหาของรายการค้าจะเป็นผู้มีสิทธิคิดค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม สรรพากรไม่ได้มองค่าเช่าที่จ่ายแยกเป็น 2 ส่วนเหมือนในทางบัญชี โดยพิจารณาเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน เพราะถือว่าเป็นค่าเช่า และสิทธิในการคิดค่าเสื่อมราคาต้องเป็นของผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในทางกฎหมายเท่านั้น ซึ่งก็คือผู้ให้เช่า เรื่องนี้ถือเป็นเรื่องที่มีแนวทางปฏิบัติโดยเฉพาะ สิ่งที่กำลังจะนี้เป็นเหตุผลของสิ่งที่อธิบายในข้อ 25 ข้างต้นว่า ถึงแม้จะจัดทำบัญชีตามมาตรฐาน NPAE แต่ก็ยังจำเป็นต้องปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษีอยู่ดี ในเรื่องนี้อาจมีบางคนที่เห็นด้วย แต่ถ้าพิจารณาในประเด็นการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) สำหรับกิจการข้ามชาติที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล จะเห็นว่าเกณฑ์มูลค่ายุติธรรมที่มาตรฐาน SME

นำมาใช้จะเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมในการพิจารณาราคาตลาด (Arm's Length Price) เพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ความเห็นนี้เป็นจริงอย่างแน่นอน คำถามที่ว่า “มูลค่ายุติธรรมคืออะไร” คำตอบของคำถามนี้เป็นเรื่องที่สำคัญมากและเป็นประเด็นที่มีการโต้แย้งในโลกของบัญชีอย่างกว้างขวาง มาตรฐาน SME ไม่ได้ให้รายละเอียดในการอธิบายเกี่ยวกับเรื่องนี้ อย่างไรก็ตาม มาตรฐาน IFRS ฉบับเต็มได้ให้ข้อสรุปจากการอธิบายเรื่องมูลค่ายุติธรรมไว้ (IFRS ฉบับที่ 13 (2011)) โดยใน IFRS ฉบับที่ 13 ได้อธิบายมูลค่ายุติธรรมในหัวข้อการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน ซึ่งได้กำหนดคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมบนพื้นฐานของราคาออก (Exit price) โดยเน้นที่ราคาที่จะได้รับเพื่อขายสินทรัพย์หรือราคาที่จะจ่ายคืนเพื่อโอนหนี้สิน ไม่ใช่ราคาที่จะจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือราคาที่จะได้รับเพื่อก่อหนี้สิน (Entry price) มูลค่ายุติธรรมหมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน (คำนิยามจากมาตรฐาน SME) ถึงแม้ว่าบางหัวข้อในประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้วัดมูลค่าของ

รายการค้าด้วยราคาตลาด เช่น ในมาตรา 65 ทวิ (4) แต่มันก็ยากที่จะหาคำนิยามของราคาตลาด อย่างไรก็ตาม คำนิยามของราคาตลาดได้มีการกล่าวไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ดังนี้ “คำว่า “ราคาตลาด” ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า ราคาของคำตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” (ข้อ 2 ย่อหน้า 2) คำจำกัดความนี้มีความหมายค่อนข้างทั่วไปมาก เมื่อเทียบกับคำนิยามของประเทศอื่นๆ

แต่มีสิ่งที่แตกต่างอย่างมาก คือ คำสั่งกรมสรรพากรที่กล่าวถึงข้างต้น ได้กำหนดคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมในมุมมองของงบกำไรขาดทุน แต่มาตรฐาน SME กำหนดคำนิยามจากมุมมองของงบดุล ดังนั้น ความหมายของมูลค่ายุติธรรมที่ได้อธิบายภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว อาจจะรวมทั้งราคาเข้า (Entry price) และราคาออก (Exit price) ดังนั้น มาตรฐาน SME จึงไม่จำเป็นที่จะให้ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ยิ่งไปกว่านั้น ยังมีประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) ของมาตรฐาน SME โดยเริ่มแรก ราคาโอนจะถูก

กำหนดจากแต่ละรายการว่าเป็นไปตามราคาตลาดหรือไม่ ซึ่งวิธีที่วุ่นๆ คือ Traditional transaction method เช่น วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method หรือ “CUP”) อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันในระดับสากลมีแนวโน้มที่จะเปลี่ยนไปใช้เกณฑ์การพิจารณาภาพรวม ที่เรียกว่า Transactional profit method ซึ่งไม่ได้พิจารณาราคาตลาดแต่ละรายการ เช่น วิธีแบ่งกำไรเป็นรายธุรกรรม (Transactional profit split method) หรือวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (Transactional net margin method หรือเรียกว่า TNMM) ดังนั้น มันจึงยากที่จะหาราคาตลาดภายใต้เงื่อนไขสำหรับสินค้าหรือบริการประเภทเดียวกัน ณ วันที่โอน (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ข้อ 2 ย่อหน้า 2) การเปลี่ยนแปลงนี้สามารถสังเกตได้ในคำจำกัดความของ “Arm’s length range” ที่ระบุใน A.7 ของ OECD Transfer Pricing Guideline (2010) กล่าวคือ วิธีแบ่งกำไรเป็นรายธุรกรรม (Transactional profit split method) และวิธีแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกรรม (TNMM) ซึ่งได้ใช้แนวคิดของ “Arm’s length range” มากกว่า “Arm’s length price” ทั้งนี้ OECD ได้กล่าวว่า ตัวชี้วัดกำไรสุทธิที่ใช้ใน Transactional profit method ทั้ง 2 วิธี ควรจะ

ใช้ผลกำไรจากการดำเนินงาน และเพื่อให้ข้อมูลสามารถเปรียบเทียบกันได้ รายการที่ไม่ได้เกิดจากการดำเนินงานปกติจะต้องไม่นำมารวมในการคำนวณกำไรสุทธิที่จะใช้เป็นตัวชี้วัด

มีการกล่าวอยู่บ่อยๆ ว่ามาตรฐาน IFRS ใช้มุมมองของ BS (BS approach) หรืออาจกล่าวได้ว่า งบกำไรขาดทุนจะมีความสำคัญน้อยกว่างบดุล นี่จึงเป็นเหตุผลว่างบกำไรขาดทุนภายใต้มาตรฐาน SME ทั้งงบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะไม่แสดงประเภทของกำไรเช่น กำไรขั้นต้น กำไรจากการดำเนินงาน และกำไรสุทธิ (มาตรฐาน SME ย่อหน้า 5.5) กล่าวคือ งบกำไรขาดทุนนี้จะไม่แสดงรายละเอียดของค่าใช้จ่าย ดังนั้น การนำข้อมูลของกำไรที่แสดงในงบกำไรขาดทุนตามมาตรฐาน SME ไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการแบ่งกำไรสุทธิเป็นรายธุรกิจกรรม (TNMM) จึงทำได้ยาก ในทางตรงกันข้าม มาตรฐาน NPAEs กำหนดให้แสดงรายละเอียดในงบกำไรขาดทุนโดยกิจการที่เลือกการจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่อาจเลือกนำเสนองบกำไรขาดทุนแบบขั้นเดียวหรือแบบหลายขั้น (มาตรฐาน NPAEs ย่อหน้า 42.2.3) ดังนั้น เพื่อจุดประสงค์ในการกำหนดราคาโอน งบกำไรขาดทุนตามมาตรฐาน NPAEs จะให้ข้อมูลที่เพียงพอมากกว่างบกำไรขาดทุนตามมาตรฐาน SME ในการใช้ TNMM เพื่อการ

กำหนดราคาโอน ประเด็นที่สำคัญในทางปฏิบัติประการหนึ่งคือการพิจารณาเกี่ยวกับผลต่างของต้นทุน (cost variance) โดยถ้าระดับการผลิตของกิจการผู้ผลิตต่ำกว่ากำลังการผลิตปกติอย่างมาก ผลต่างของต้นทุนที่เกิดขึ้นจะถือเป็นรายการที่ไม่ปกติ ซึ่งรายการที่ไม่ปกติจะต้องไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนเนื่องจากต้นทุนต้องไม่รวมส่วนสูญเสียที่เกินปกติ แนวคิดนี้ได้มีมายาวนานแล้ว แม้แต่ในมาตรฐาน SME ก็ได้ยกตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่นำมารวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ เช่น วัตถุดิบ ค่าแรงงานหรือค่าใช้จ่ายการผลิตที่สูญเสียเกินปกติ (มาตรฐาน SME ข้อ 13.3 (a)) ตัวชี้วัดผลกำไรที่ใช้ในการกำหนดราคาโอนจะต้องคำนึงถึงวิธีปฏิบัติสำหรับผลต่างของต้นทุนที่เป็นส่วนสูญเสียเกินปกตินี้ด้วย ในกรณีที่จัดทำงบกำไรขาดทุนตามมาตรฐาน SME จะไม่มีรายละเอียดของข้อมูลเหล่านี้ เนื่องจากมาตรฐาน SME มักจะมองว่าข้อมูลของงบกำไรขาดทุนไม่ค่อยมีความสำคัญ อย่างไรก็ตาม งบกำไรขาดทุนที่จัดทำตามมาตรฐาน NPAEs มีความเป็นไปได้ที่จะแสดงค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่รายการปกติ จึงทำให้งบกำไรขาดทุนภายใต้มาตรฐาน NPAEs จะมีข้อมูลที่เพียงพอมากกว่างบกำไรขาดทุนภายใต้มาตรฐาน SME ในการเตรียมข้อมูลสำหรับ TNMM

UnaSul

เราอาจกล่าวได้ว่า หลักเกณฑ์ในคํานวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ทั้งที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนและที่แสดงเป็นนัยยะ มีดังนี้

- เกณฑ์ราคาทุนเดิม ยกตัวอย่างเช่น กำไรจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจะไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินในทางภาษี

- เกณฑ์การลงบัญชีเดบิตและเครดิต ซึ่งคล้ายกับหลักเกณฑ์คงค้างในทางบัญชี อย่างไรก็ตาม เกณฑ์การลงบัญชีเดบิตและเครดิตจะใช้กับการรับรู้รายการของรายได้และค่าใช้จ่ายหมายความว่ารายได้จะรับรู้เมื่อเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายได้ และค่าใช้จ่ายจะรับรู้ได้เมื่อเป็นไปตามหลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่ายหรือหลักเกณฑ์คงค้างนั่นเอง หลักการนี้มีความสำคัญเพื่อกำหนดงวดบัญชีในการรับรู้รายการ ประเด็นนี้เป็นเรื่องที่ธรรมดาตามที่ประมวลรัษฎากรจะใช้หลักการนี้ เนื่องจากเงินได้พึงประเมินจะต้องมีที่มาจากเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด มิเช่นนั้น ผู้เสียภาษีอาจจะประสบปัญหาที่จะต้องจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินทุนของกิจการในทางตรงกันข้าม ปัจจุบันมาตรฐานบัญชียังคงพัฒนาอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจแก่ผู้ใช้ข้อมูล โดยมาตรฐานบัญชี

ในปัจจุบันได้ใช้หลักการเหล่านี้

- หลักมูลค่ายุติธรรม แม้ว่ามาตรฐาน IFRS ฉบับเต็มและมาตรฐาน SME จะไม่ได้ประกาศอย่างชัดแจ้งว่าใช้หลักการมูลค่ายุติธรรม (Fair value model) แต่ทั้งการตีราคาสินทรัพย์และเครื่องมือทางการเงินต่างก็ใช้หลักมูลค่ายุติธรรม ทั้งนี้หลักมูลค่ายุติธรรมที่ถูกนำมาใช้ในมาตรฐาน SME จะไม่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษี

- การบัญชีเกณฑ์คงค้าง โดยการรับรู้ตามหลักนี้ไม่ได้กระทบต่อรายได้และค่าใช้จ่ายเท่านั้น แต่ยังกระทบต่อสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้เจ้าของด้วย เช่น การรับรู้สินทรัพย์เพิ่มขึ้นจะส่งผลให้รายได้เพิ่มขึ้นด้วย

- มุมมองจากงบดุล (BS approach) งบดุลจะมีความสำคัญมากกว่างบกำไรขาดทุนจากมุมมองที่ผู้ใช้งบจะนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจ ดังนั้นหลักการในการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่ายจึงไม่ถือว่าเป็นหลักที่มีความสำคัญเท่าใดนัก

ดังนั้น จากมุมมองของการนำรายงานทางการเงินไปใช้ประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและความสัมพันธ์ระหว่างภาษีเงินได้นิติบุคคลและบัญชีการเงิน มาตรฐาน NPAEs จะให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์มากกว่ามาตรฐาน SME ดังที่ได้เสนอมาข้างต้น

