

ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร :
ศึกษากรณีรายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว

นางสาวสุนทรี พุ่มปรีชา

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม ประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณีรายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการ ตามสัญญาระยะยาว
โดย	นางสาวสุนทรี พุ่มปรีชา
รหัสประจำตัว	598 62654 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อีร์คุปต์
ปีการศึกษา	2560

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล อีร์คุปต์)

บทคัดย่อ

เอกัตศึกษานับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะเวลาเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 ข้อ 1 (ก) วรรคสอง ซึ่งไม่ได้คำนึงถึงการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลังงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะเวลา อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเมื่อทำสัญญา โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาที่เกิน 10 ปี และความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกัน

จากการศึกษาพบว่า การคำนวณรายได้ดังกล่าวมีหลักพิจารณาการรับรู้รายได้อยู่ 2 แนวทาง จะเห็นได้ว่า หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการรับรู้รายได้ดังกล่าวไม่เหมาะสมมีการจำกัดจำนวนระยะเวลาไว้ไม่เกิน 10 ปี หลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ขาดหลักการในการพิจารณาระยะเวลาที่เหมาะสมของอายุสัญญา และไม่ได้คำนึงถึงลักษณะของสัญญาที่มีระยะเวลาเกิน 10 ปีขึ้นไปซึ่งขัดกับหลักเสรีภาพในการทำสัญญาและเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร รวมถึงทางเลือกที่ให้ผู้ประกอบการสามารถรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการนั้น ย่อมส่งผลให้ไม่สะท้อนตามลักษณะการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างแท้จริง

นอกจากนี้ยังพบปัญหาความไม่ชัดเจนในการตีความเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรในรูปแบบสัญญาที่มีลักษณะไม่กำหนดระยะเวลาแห่งสัญญาแต่มีลักษณะการก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (Future economic benefit) ตามลักษณะของสัญญา และรูปแบบสัญญาที่มีลักษณะสามารถขยายอายุสัญญาตามแต่ละกรณีที่ระบุข้อกำหนดไว้ในสัญญา

อย่างไรก็ตามแนวปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 นั้นออกโดยไม่ได้อาศัยอำนาจตามความในประมวลรัษฎากรและไม่มีสถานะเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไป แต่เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการปฏิบัติงานการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ปฏิบัติตามแนวทางดังกล่าว อาจเกิดความเสี่ยงที่จะมีข้อโต้แย้งจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรประเมินได้

โดยบทสรุปจากการศึกษาในครั้งนี้ ผู้เขียนขอเสนอความคิดเห็นอันเป็นแนวทางสำหรับการพิจารณาออกบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรโดยพิจารณาจากลักษณะของสัญญาตามระยะเวลาแห่งสัญญา เพื่อให้มีความสอดคล้องกับการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี รวมทั้งเป็นแนวทางในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อันจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีอากรมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับการประกอบธุรกิจที่ดำเนินอย่างต่อเนื่อง

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาระดับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีด้วยความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจากท่านอาจารย์ ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์ ซึ่งกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ผู้เขียนขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงที่ท่านอาจารย์ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ายิ่งเพื่อให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์และชี้แนะแนวทางในการศึกษาค้นคว้าข้อมูล ตลอดจนตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนกระทั่งเอกัตศึกษาระดับนี้เสร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งหมายของผู้เขียน และขอขอบพระคุณครูอาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่านที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจในประเด็นทางด้านกฎหมายและวิชาชีพการเป็นอดีตตลอดมา รวมทั้งขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิตทุกท่านที่คอยให้คำแนะนำช่วยเหลือในการศึกษาในหลักสูตรนี้ด้วยดีเสมอมา

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณคุณพ่อเฉลา คุณแม่อุบล พุ่มปรีชาและครอบครัวอันเป็นที่รักและโดยเฉพาะอย่างยิ่งท่านพ่อชัยฉกรรจ์สามภาคที่และคอยให้การสนับสนุน ให้กำลังใจ ให้คำปรึกษาและเป็นแรงผลักดันอย่างดีที่สุดตลอดมาแก่ผู้เขียนเรื่อยมาจนสามารถดำเนินการเขียนเอกัตศึกษาระดับนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี รวมทั้งขอขอบพระคุณผู้บังคับบัญชา คุณวิวรรธนา อัครวงษ์ ตลอดจนเพื่อนร่วมงานที่เกี่ยวข้องของแห่งบริษัท อีวาย คอร์ปอเรท เซอร์วิส เซส จำกัด ที่มีโอกาสให้ผู้เขียนในการศึกษาระหว่างการทำงาน

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษาระดับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ทุกท่านที่สนใจศึกษา คุณประโยชน์จากการทำเอกัตศึกษาในครั้งนี้ ขอมอบให้แก่สถาบันที่ให้โอกาสในการศึกษารวมทั้งคณาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาทุกท่าน หากเอกัตศึกษาระดับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขออภัยมา ณ โอกาสนี้

สุนทรี พุ่มปรีชา

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ	ค
สารบัญ – รูปภาพ	ช
สารบัญ – ตาราง.....	ซ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
1.3 สมมุติฐานของการศึกษา	2
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	3
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ของการศึกษา.....	3
บทที่ 2 ลักษณะทั่วไปของสัญญาการให้บริการระยะยาว และการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามหลักการบัญชีและตามประมวลรัษฎากร	4
2.1 ลักษณะทั่วไปของสัญญาการให้บริการระยะยาว	4
2.1.1 ความหมายของสัญญาการให้บริการระยะยาว	5
2.1.2 ประเภทของสัญญาการให้บริการระยะยาว	6
2.2 การรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามหลักการบัญชี.....	7
2.2.1 ข้อสมมติขั้นมูลฐานของหลักการบัญชี	7
2.2.1.1 หลักงวดเวลา.....	8
2.2.1.2 หลักการรับรู้รายได้กับค่าใช้จ่าย.....	8
2.2.2 กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินตามหลักการบัญชี	9
2.2.2.1 ข้อสมมติในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน	9
2.2.2.2 องค์ประกอบของงบการเงิน	9
2.2.2.2.1 นิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน	10
2.2.2.2.2 การรับรู้รายการองค์ประกอบของงบการเงิน	11
2.2.2.2.3 การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน	13

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.2.3	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้..... 14
2.2.3.1	วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้..... 14
2.2.3.2	การวัดมูลค่าของรายได้..... 14
2.2.3.3	การให้บริการ..... 14
2.2.3.3.1	ความหมายของการให้บริการ..... 14
2.2.3.3.2	การรับรู้รายการของรายได้จากการให้บริการ..... 14
2.2.4	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า..... 16
2.2.4.1	วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า..... 16
2.2.4.2	การวัดมูลค่าของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า..... 16
2.2.4.3	การรับรู้รายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า..... 17
2.2.4.4	การรับรู้รายการต้นทุนของสัญญา..... 19
2.2.5	ความแตกต่างของหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้เกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญา ระยะยาวระหว่างมาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า..... 20
2.3	การรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามประมวล รัชฎาการ..... 24
2.3.1	หลักเกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่าย..... 24
2.3.2	กรอบแนวคิดของการใช้เกณฑ์สิทธิ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 24
2.3.3	กรอบแนวทางการปฏิบัติของการรับรู้ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการให้บริการตาม สัญญาระยะยาว ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 แก้ไขเพิ่มเติมโดย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541..... 25
2.3.4	เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีที่เกี่ยวข้อง..... 26
2.3.4.1	รายจ่ายค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ตามมาตรา 65 ทวิ (2) และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527..... 26
2.3.4.2	รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ตามมาตรา 65 ตี (5)..... 27

สารบัญ (ต่อ)

หน้า

2.3.4.3	รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ตามมาตรา 65 ตี (9)	28
2.3.4.4	ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ตามมาตรา 65 ตี (12)	28
บทที่ 3	การรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามกฎหมายต่างประเทศ.....	29
3.1	หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับสัญญาการให้บริการระยะยาวของประเทศสิงคโปร์	29
3.1.1	หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย.....	29
3.1.2	หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ.....	38
3.2	หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับสัญญาการให้บริการระยะยาวของประเทศออสเตรเลีย	39
3.2.1	หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย.....	40
3.2.2	หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ.....	40
3.3	หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับสัญญาการให้บริการระยะยาวของประเทศตุรกี	41
3.3.1	หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย.....	41
3.3.2	หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ.....	42
บทที่ 4	ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามประมวลรัษฎากร	44
4.1	ปัญหาความไม่สอดคล้องสำหรับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	44
4.1.1	กรณีการรับรู้รายได้เฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี	45
4.1.2	กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ	47
4.2	ปัญหาการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา	51
4.2.1	กรณีมีการพิจารณาขยายระยะเวลาของสัญญาก่อนครบอายุสัญญา	51
4.2.2	กรณีมีการพิจารณาขยายระยะเวลาของสัญญาเมื่อครบอายุสัญญา	52
4.3	ปัญหาการตีความเกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว	55
4.4	วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร	57
4.4.1	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้.....	57

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4.4.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า.....	60
4.4.2.1 การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time).....	60
4.4.2.1.1 กรณีไม่เข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา.....	60
4.4.2.1.2 กรณีเข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา.....	61
4.4.2.2 การรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time).....	62
4.4.2.2.1 กรณีไม่เข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา.....	63
4.4.2.2.2 กรณีเข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา.....	63
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	73
5.1 บทสรุป.....	73
5.2 ข้อเสนอแนะ	74
บรรณานุกรม.....	76
ภาคผนวก	80
ภาคผนวก ก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541	81
ภาคผนวก ข หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/5531 ลงวันที่ 22 กรกฎาคม 2553	83
ภาคผนวก ค Income Tax Implications arising from the adoption of Financial Reporting Standard 115 – Revenue from Contracts with Customers in Singapore	85

สารบัญ – รูปภาพ

หน้า

ภาพที่ 1 การพิจารณาสัญญาที่ทำกับลูกค้าตามลำดับ 5 ขั้นตอน (Five-Step Model).....17

ภาพที่ 2 การรับรู้รายได้จากการให้บริการเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี....45

ภาพที่ 3 การรับรู้รายได้จากการให้บริการทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ.....47

สารบัญ – ตาราง

หน้า

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบความแตกต่างของหลักเกณฑ์ระหว่างมาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า.....24

ตารางที่ 2 อัตราค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 252727

ตารางที่ 3 การเปรียบเทียบความแตกต่างทางภาษีอากรและทางบัญชีในการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่ยอมรับได้ของประเทศสิงคโปร์33

ตารางที่ 4 รายการปรับปรุงทางภาษีอากรสำหรับรายได้ที่เกิดจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินกรณีกิจการได้รับการชำระเงินล่วงหน้า (Advance payment).....37

ตารางที่ 5 รายการปรับปรุงทางภาษีอากรสำหรับรายได้ที่เกิดจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินกรณีกิจการได้รับเงื่อนไขการชำระเงินที่มีกำหนดเวลา (Deferred payment).....38

ตารางที่ 6 ตัวอย่างการคำนวณเปรียบเทียบกำไรสุทธิตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ และกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล59

ตารางที่ 7 ตัวอย่างการคำนวณเปรียบเทียบกำไรสุทธิตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า แบบการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) และกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล67

ตารางที่ 8 ตัวอย่างการคำนวณเปรียบเทียบกำไรสุทธิตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า แบบการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) และกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล69

ตารางที่ 9 การเปรียบเทียบความแตกต่างการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญา ระยะยาวเปรียบเทียบกับหลักการบัญชี หลักการทางภาษีอากรและกฎหมายต่างประเทศ71

บทที่ 1 บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

รายได้และรายจ่ายเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยตรงของการวัดผลการดำเนินงานของนิติบุคคล รวมถึงเป็นข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการทราบเพื่อใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งแนวคิดในทางปฏิบัติของการวัดตัวเลขรายได้และรายจ่ายที่แตกต่างกันย่อมส่งผลให้ผลกำไรหรือขาดทุนแตกต่างกันไปด้วย ในปัจจุบันสัญญาทางธุรกิจมีหลากหลายรูปแบบซึ่งผู้ประกอบการเลือกเข้าทำสัญญาต่าง ๆ ตามแต่ละประเภทของสัญญาเพื่อให้สอดคล้องกับการประกอบธุรกิจของตน ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะมีการระบุค่าตอบแทนหรือค่าธรรมเนียมจากการให้บริการในรูปแบบต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในสัญญาอันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา

ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับสัญญาระยะยาวที่มีการให้บริการอื่นระบุมรวมไว้ในสัญญานั้น ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา การรับรู้รายได้และรายจ่ายจะทยอยรับรู้ตามอายุของสัญญาด้วยวิธีการตัดจำหน่ายตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับสัญญาระยะยาวที่มีการให้บริการอื่นระบุมรวมไว้ในสัญญานั้น ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามบทบัญญัติมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำหรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ข้อ 1 (ก) วรรคสอง วางแนวทางปฏิบัติในการพิจารณาการรับรู้รายได้ของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร โดยผู้ประกอบการต้องนำรายได้ที่ได้รับซึ่งมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการโดยการผ่อนชำระหรือชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา รวมถึงเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจองหรือเงินอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการหรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการ

การที่หลักแนวทางปฏิบัติดังกล่าว มีหลักพิจารณาการรับรู้รายได้อยู่ 2 แนวทาง จะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการรับรู้รายได้ดังกล่าวไม่เหมาะสมมีการจำกัดจำนวนระยะเวลาไว้ไม่เกิน 10 ปี หลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ขาดหลักการในการพิจารณาระยะเวลาที่เหมาะสมของอายุสัญญา และ

ไม่ได้คำนึงถึงลักษณะของสัญญาที่มีระยะเวลาเกิน 10 ปีขึ้นไป รวมถึงทางเลือกที่ให้ผู้ประกอบการสามารถรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการนั้น ย่อมส่งผลให้ไม่สะท้อนตามลักษณะการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างแท้จริง

นอกจากนี้ยังพบปัญหาความไม่ชัดเจนในการตีความเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรในรูปแบบสัญญาที่มีลักษณะไม่กำหนดระยะเวลาแห่งสัญญาแต่มีลักษณะการก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (Future economic benefit) ตามลักษณะของสัญญาและรูปแบบสัญญาที่มีลักษณะสามารถขยายอายุสัญญาตามแต่ละกรณีที่ระบุข้อกำหนดไว้ในสัญญาเป็นต้น

ดังนั้นงานวิจัยฉบับนี้จึงทำการศึกษาถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นของการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญาเกิน 10 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการโดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา เพื่อเสนอความคิดเห็นเป็นแนวทางสำหรับการพิจารณาออกบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรให้มีความสอดคล้องกับการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี อันจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมีความเหมาะสม ซึ่งจะเสนอรายละเอียดในงานวิจัยต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาหลักกฎหมายและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามประมวลรัษฎากรและหลักการบัญชี
- 2) เพื่อศึกษาหลักการ แนวคิดและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวของกฎหมายต่างประเทศ
- 3) เพื่อศึกษาปัญหาและความแตกต่างที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามประมวลรัษฎากรและหลักการบัญชี
- 4) เพื่อศึกษาแนวทางในการพิจารณาออกบทบัญญัติทางกฎหมายภาษีอากร ให้ก่อเกิดความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพแก่ผู้ประกอบการ

1.3 สมมุติฐานของการศึกษา

หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ไม่สะท้อนการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวที่มีอายุสัญญาเกิน 10 ปี

1.4 ขอบเขตการศึกษา

เป็นการศึกษาวิจัยเอกสาร โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องและบทความในวารสารทางกฎหมาย และหนังสือการบัญชีภาษีอากรต่าง ๆ เพื่ออธิบายหลักการการรับรู้รายได้ และรายจ่ายทางภาษี และศึกษาหลักการทางบัญชี กรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์รวมถึงกฎหมายและแนวปฏิบัติของต่างประเทศ เพื่อให้ได้มาซึ่งแนวปฏิบัติทางกฎหมายที่เหมาะสม รวมถึงแนวทางการออกบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยอ้างอิงจากรูปแบบสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

การศึกษาจะใช้วิธีการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางกฎหมาย เอกสารหรือตำราทางวิชาการ งานวิจัยวิทยานิพนธ์ บทความ ตลอดจนข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงานที่ศึกษาทั้งในประเทศและต่างประเทศ เมื่อรวบรวมข้อมูลแล้วพบว่า ข้อมูลมีความถูกต้องครบถ้วน มีความน่าเชื่อถือเพียงพอ จึงจะนำข้อมูลดังกล่าวมาวิเคราะห์และเปรียบเทียบกับประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำการศึกษาค้นคว้าต่อไปพร้อมทั้งหาข้อสรุปและเสนอแนะแนวทางการแก้ปัญหาอย่างเหมาะสม

1.6 ประโยชน์ของการศึกษา

- 1) เพื่อให้เกิดความเหมาะสมในการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญา ระยะยาวตามประมวลรัษฎากร
- 2) เพื่อให้ทราบถึงหลักการ แนวคิดและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่าย สำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวของกฎหมายต่างประเทศ
- 3) เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและความแตกต่างที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามประมวลรัษฎากรและหลักการบัญชี
- 4) เพื่อที่สามารถนำไปเป็นแนวทางในการพิจารณาออกบทบัญญัติทางกฎหมายภาษีอากร ให้ก่อเกิดความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพแก่ผู้ประกอบการ

บทที่ 2

ลักษณะทั่วไปของสัญญาการให้บริการระยะยาว และการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามหลักการบัญชีและตามประมวลรัษฎากร

ในบทนี้จะกล่าวถึงลักษณะทั่วไปของสัญญาการให้บริการระยะยาว ซึ่งประกอบด้วยหลักเสรีภาพในการทำสัญญา ความหมายของสัญญาการให้บริการระยะยาวและประเภทของสัญญาการให้บริการระยะยาว รวมถึงการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามหลักการบัญชีและตามประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ยังกล่าวถึงความแตกต่างของหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้เกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวระหว่างมาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าดังนี้

2.1 ลักษณะทั่วไปของสัญญาการให้บริการระยะยาว

การที่ผู้ประกอบการจะเลือกเข้าทำสัญญาต่าง ๆ ตามแต่ละประเภทของสัญญาการให้บริการระยะยาวในรูปแบบต่าง ๆ นั้น ในทางกฎหมายมีหลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of contract) ถือเป็นเพียงนโยบายทางกฎหมาย (Legal policy)¹ ซึ่งแสดงให้เห็นถึงเสรีภาพของบุคคลแต่ละบุคคลที่จะสามารถก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ทางสัญญาขึ้นโดยอิสระตามเจตนาของตน และเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญในการทำสัญญาของคู่สัญญา เสรีภาพในการทำสัญญาจึงมี 2 ความหมายดังนี้²

เสรีภาพที่จะเข้ามาตกลงทำสัญญา หมายถึง เสรีภาพในการเริ่มต้น ดำเนินต่อไป หรือระงับกระบวนการในการก่อให้เกิดสัญญา ซึ่งอาจพิจารณาได้ 2 ด้านคือ ด้านกระทำ (Positive sense) หมายถึง การเริ่มต้น ดำเนินต่อไปและการตกลงเข้าทำสัญญา และด้านไม่กระทำ (Negative sense) หมายถึง การไม่เข้าทำสัญญาหรือการระงับกระบวนการในการเจรจา ด้วยการถอนคำเสนอหรือการยกเลิกการเจรจา เป็นต้น

เสรีภาพที่จะไม่ถูกแทรกแซงเมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้ว หมายถึง เสรีภาพที่จะไม่ถูกแทรกแซงจากรัฐเนื่องจากรัฐได้รับรองเสรีภาพที่ปัจเจกชนมีตั้งแต่ขั้นตอนก่อนเกิดสัญญาแล้ว ดังนั้นเมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้วรัฐจะเข้าไปแทรกแซงเพื่อให้สิ่งที่คู่สัญญาได้กำหนดไว้โดยหลักเสรีภาพซึ่งจะเปลี่ยนแปลงไปเป็นประการอื่นไม่ได้ เพราะหากปล่อยให้ทำเช่นนั้นได้ เสรีภาพของปัจเจกชนก็จะถูกทำลายไป

¹ ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า 83.

² ศนันท์ภรณ์ โสคติพันธ์, คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา (กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2559), หน้า 291.

ขอบเขตของเสรีภาพในการทำสัญญาแยกพิจารณาเป็น 4 ประการ³ คือ

- 1) เสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom to make a contract) หมายถึง เสรีภาพในการทำข้อเสนอและคำสนองเพื่อให้เกิดสัญญาขึ้น ทั้งนี้ต้องอยู่ภายใต้บังคับของหลักสำคัญในความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน
- 2) เสรีภาพในการเลือกคู่สัญญา (Freedom to select the other party)
- 3) เสรีภาพในการกำหนดเงื่อนไขในสัญญา (Freedom to decide the contract terms)
- 4) เสรีภาพที่จะไม่ทำตามแบบ (Freedom from form)

กล่าวโดยสรุปได้ว่า หลักเสรีภาพในการทำสัญญาเป็นหลักการที่ให้เสรีภาพต่อเอกชนในการเข้าตกลงทำสัญญาใด ๆ โดยมีขอบเขตเพียงว่าต้องไม่มีวัตถุประสงค์ที่ขัดต่อกฎหมายหรือความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน

2.1.1 ความหมายของสัญญาการให้บริการระยะยาว

ความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้ให้ความหมายของสัญญาไว้อย่างชัดเจน มีเพียงบทบัญญัติของนิยามกรรมกล่าวคือ สัญญา⁴ หมายถึง นิติกรรมสองฝ่ายหรือหลายฝ่ายที่เกิดจากการแสดงเจตนาเสนอ สนองต้องตรงกันของบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปที่มีมุ่งจะก่อให้เกิดเปลี่ยนแปลงหรือระงับนิติสัมพันธ์

ความหมายตามประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายของการให้บริการไว้ในหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 77/1 (10) บัญญัติว่า “บริการ หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้าและให้หมายความรวมถึงการให้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

ดังนั้นงานวิจัยฉบับนี้จึงให้ความหมายของสัญญาการให้บริการระยะยาว หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้บริการต้องปฏิบัติตามที่ระบุเงื่อนไขไว้ในสัญญาแก่ผู้รับบริการในช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนค่าตอบแทน ซึ่งมีระยะเวลามากกว่า 1 ปี

³ ไซยยศ เหมะรัชตะ, หน้า 84-86.

⁴ ศนันท์ภรณ์ โสทธิพันธุ์, คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา, หน้า 289.

2.1.2 ประเภทของสัญญาการให้บริการระยะยาว

การแบ่งประเภทของสัญญาการให้บริการระยะยาวสำหรับงานวิจัยฉบับนี้มาจากหลักการแบ่งประเภทของสัญญาต่างตอบแทน⁵ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการไม่ครอบคลุมถึงการเช่าทรัพย์สิน สามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภทดังนี้

2.1.2.1 สัญญาจ้างทำของ

มาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่ง เรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น”

ลักษณะสำคัญของสัญญาจ้างทำของ กล่าวคือ มุ่งผลสำเร็จของงานที่ผู้รับจ้างได้ปฏิบัติงานตามสัญญา และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จของงานที่ทำ และเป็นสัญญาที่กฎหมายไม่ได้บังคับให้ต้องทำตามแบบ⁶ เช่น สัญญาบริการทำความสะอาด สัญญาการให้บริการซ่อมแซมและบำรุงรักษา เป็นต้น

2.1.2.2 สัญญานายหน้า

มาตรา 845 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “บุคคลผู้ใดตกลงจะให้ค่าบำเหน็จแก่นายหน้าเพื่อที่ซึ่งช่องให้ได้เข้าทำสัญญาก็ดี จัดการให้ได้ทำสัญญากันก็ดี ท่านว่าบุคคลผู้นั้นจะต้องรับผิดชอบค่าบำเหน็จก็ต่อเมื่อสัญญานั้นได้ทำกันสำเร็จเนื่องแต่ผลแห่งการที่นายหน้าได้ชี้ช่องหรือจัดการนั้น ถ้าสัญญาที่ได้ทำกันไว้นั้นมีเงื่อนไขเป็นเงื่อนไขบังคับก่อนไซ้ ท่านว่าจะเรียกจ่ายค่าบำเหน็จค่านายหน้ายังหาได้ไม่ จนกว่าเงื่อนไขนั้นสำเร็จแล้ว

นายหน้ามีสิทธิจะได้รับค่าใช้จ่ายที่ได้เสียไปก็ต่อเมื่อได้ตกลงกันไว้เช่นนั้น ความข้อนี้ท่านให้ใช้บังคับแม้ถึงว่าสัญญาจะมีได้ทำกันสำเร็จ”

ลักษณะสำคัญของสัญญานายหน้า กล่าวคือ เป็นเพียงจัดการหรือชี้ช่องให้มีลักษณะเป็นการทำนิติกรรมโดยตรง ซึ่งนายหน้าเป็นเพียงตัวกลางเท่านั้นและนายหน้ามีสิทธิได้รับค่าตอบแทนเมื่อคู่สัญญานั้นได้ทำสัญญากันเสร็จสิ้น ทั้งนี้เป็นสัญญาที่กฎหมายไม่ได้บังคับให้ต้องทำตามแบบ⁷ เช่น

⁵ มาตรา 369 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “ในสัญญาต่างตอบแทนนั้น คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งจะไม่ยอมชำระหนี้จนกว่าอีกฝ่ายหนึ่งจะชำระหนี้หรือขอปฏิบัติการชำระหนี้ก็ได้ แต่ความข้อนี้ท่านมิให้ใช้บังคับ ถ้าหนี้ของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งยังไม่ถึงกำหนด”

⁶ สุรพล ไตรเวทย์, หลักการทำสัญญาและตัวอย่างสัญญาต่าง ๆ (กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2557), หน้า 160.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 261.

สัญญาความร่วมมือการเสนอขายกรมธรรม์ประกันภัยผ่านธนาคารพาณิชย์ (Bancassurance Agreement)⁸ เป็นต้น

2.1.2.3 สัญญาประเภทอื่น ๆ ที่กฎหมายเกี่ยวกับเอกเทศสัญญาไม่ได้จำกัดชื่อของสัญญาไว้ เช่น สัญญาเฉลี่ยเวลาการใช้สิทธิในทรัพย์สิน (การขายสิทธิในการพักอาศัยแบบ Time Sharing)⁹ เป็นต้น

สัญญาเฉลี่ยเวลาการใช้สิทธิในทรัพย์สิน (การขายสิทธิในการพักอาศัยแบบ Time Sharing) ซึ่งมีลักษณะที่ผู้พัฒนาโครงการ (Developer) ขายสิทธิในการพักอาศัยแบบ Time Sharing ให้กับผู้ซื้อ โดยกรรมสิทธิ์ยังคงเป็นของผู้พัฒนาโครงการ (Developer) กรณีดังกล่าวจึงไม่ถือว่าเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ แต่ถือเป็นสัญญาการให้บริการระยะยาว

2.2 การรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามหลักการบัญชี

การให้บริการตามสัญญาระยะยาวในทางธุรกิจส่วนใหญ่จะมีการระบุค่าตอบแทนหรือค่าธรรมเนียมจากการให้บริการในรูปแบบต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในสัญญาอันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา ตามหลักการบัญชีมีหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องดังนี้

2.2.1 ข้อสมมติขั้นมูลฐานของหลักการบัญชี

ข้อสมมติขั้นมูลฐานของหลักการบัญชี ถือเป็นหลักเกณฑ์การวัดมูลค่า (Measurement criteria)¹⁰ ซึ่งมีความสำคัญต่อการสร้างทฤษฎีการบัญชีและพัฒนาการทางบัญชี เนื่องจากเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการจัดทำงบการเงินและรวมถึงเป็นข้อตกลงของนักบัญชีเพื่อทำความเข้าใจในเบื้องต้นให้ตรงกันก่อนที่จะกำหนดกฎเกณฑ์หรือวิธีปฏิบัติทางการบัญชีต่อไป ข้อสมมติขั้นมูลฐานของหลักการบัญชีสำหรับงานวิจัยฉบับนี้ได้จำแนกออกเป็น 2 หลักการดังนี้

⁸ Bancassurance หมายถึง การที่ธนาคารพาณิชย์เป็นผู้ขายหรือจัดจำหน่าย หรือแนะนำซึ่งช่องให้มีการขายสินค้าและบริการประกันชีวิตและบริการประกันวินาศภัยให้แก่ลูกค้าของธนาคารพาณิชย์ ผ่านสำนักงานใหญ่และสาขาต่าง ๆ ของธนาคารพาณิชย์ รวมทั้งการขายตรงผ่านไปรษณีย์หรือโทรศัพท์

⁹ Time Sharing หมายถึง การซื้อสิทธิเข้าพักในคอนโดมิเนียม รีสอร์ท เพื่อการพักผ่อนและท่องเที่ยว โดยผู้ซื้อจะชำระเงินล่วงหน้าเพื่อสิทธิเข้าพัก โดยสิทธิที่ซื้อจะมีลักษณะเป็นการเข้าพักด้วยระยะเวลา 1 สัปดาห์ต่อปี เป็นจำนวน 20-30 ปี ผู้ซื้อมีสิทธิเข้าพักและใช้สิ่งอำนวยความสะดวกในสถานที่พักผ่อนตามระยะเวลาที่กำหนด (ภารดีเพ็ญเจริญ, 2537 : 7)

¹⁰ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, ทฤษฎีการบัญชี (เสนาานิคม: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส, 2559), หน้า 2-17.

2.2.1.1 หลักงวดเวลา

หลักงวดเวลา¹¹ (Time Period) เป็นส่วนหนึ่งของข้อสมมติขั้นมูลฐานของหลักการบัญชีซึ่งจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจสำหรับงวดเวลาที่ระบุไว้ งวดเวลาดังกล่าวอาจแตกต่างกันในแต่ละกิจการ เช่น รายไตรมาสหรือรายปี เป็นต้น การจัดทำงบการเงินในช่วงเวลาต่าง ๆ เท่ากันทุกงวดตลอดอายุของกิจการ เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการประเมินผลและตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ หลักงวดเวลาเป็นผลให้เกิดกิจกรรมทางบัญชีต่าง ๆ เช่น

- 1) การตั้งค้ำรับ ค้ำจ่าย หมายถึง ภาระบวการทางการบัญชีในการรับรู้รายการตามจำนวนเงินสดที่จะได้รับหรือจะต้องจ่ายในอนาคต
- 2) การตั้งพัก เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินที่เกิดขึ้นแล้ว หมายถึง ภาระบวการทางการบัญชีในการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สิน ซึ่งเป็นผลมาจากเงินสดที่ได้จ่ายหรือรับในงวดปัจจุบัน
- 3) การแบ่งสรร หมายถึง ภาระบวการทางการบัญชีในการกำหนดหรือจัดสรรรายการอย่าง เป็นระบบตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผล
- 4) การตัดจำหน่าย หมายถึง ภาระบวการทางการบัญชีเพื่อลดจำนวนของรายการโดยการตัดจำหน่ายรายการออกเป็นงวด ๆ ซึ่งอาจเป็นการลดหนี้สินที่บันทึกไว้จากการรับเงินสดเพื่อรับรู้รายได้ หรือการลดสินทรัพย์ที่ได้บันทึกไว้เพื่อรับรู้ค่าใช้จ่าย ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า การตัดจำหน่ายเป็นภาระบวการแบ่งสรรทางการบัญชีสำหรับการรับล่วงหน้า และการจ่ายล่วงหน้า เป็นต้น

2.2.1.2 หลักการรับรู้รายได้กับค่าใช้จ่าย

หลักการรับรู้รายได้กับค่าใช้จ่าย¹² (Matching Concept) เป็นส่วนหนึ่งของข้อสมมติขั้นมูลฐานของหลักการบัญชี ซึ่งเป็นแนวทางในการตัดสินใจว่า รายการใดบ้างที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น โดยกิจการจะบันทึกรายได้ตามหลักการเกิดขึ้นของรายได้ก่อน แล้วจึงนำค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ก่อให้เกิดรายได้นั้นนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ของงวดบัญชีเดียวกัน

กิจการจะรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์คงค้าง¹³ เพื่อแสดงผลการดำเนินงานของกิจการในงวดหนึ่งตามเกณฑ์การรับรู้โดยไม่คำนึงถึงตัวเงินสด โดยจะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนโดยใช้เกณฑ์ความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกัน ซึ่งเรียกว่า

¹¹ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, หน้า 2-18.

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-20.

¹³ เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) เป็นส่วนหนึ่งของข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน กำหนดให้กิจการรับรู้รายการค่าในระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการนั้น ซึ่งอาจเป็นรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันหรือต่างกับกับรอบระยะเวลาบัญชีที่กิจการได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด

“เกณฑ์การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย” (Matching Concept) เกณฑ์นี้กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางการบัญชีเดียวกัน เช่น กิจการจะรับรู้ต้นทุนการให้บริการพร้อมกับรายได้ที่เกิดขึ้นจากการให้บริการ เป็นต้น

2.2.2 กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินตามหลักการบัญชี

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน เป็นกรอบแนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินในข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ประกอบการ รวมถึงผู้ใช้งบการเงินซึ่งเป็นบุคคลภายนอก เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชี แต่ไม่ได้เป็นการกำหนดมาตรฐานในการวัดมูลค่าหรือเปิดเผยข้อมูลสำหรับการบัญชีในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ ดังนั้นกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินจึงไม่สามารถใช้หักล้างมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ประกาศใช้เฉพาะเรื่องได้¹⁴

2.2.2.1 ข้อสมมติในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

ข้อสมมติในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน (Underlying Assumption) คือ หลักการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) กิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคตที่คาดการณ์ได้ โดยกิจการไม่มีเจตนาหรือมีความจำเป็นที่จะเลิกกิจการหรือลดขนาดของการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ หากกิจการมีเจตนาหรือความจำเป็นดังกล่าววงงบการเงินอาจต้องจัดทำโดยใช้เกณฑ์อื่นและต้องเปิดเผยเกณฑ์นั้นในงบการเงิน¹⁵ เพื่อให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินได้ใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

2.2.2.2 องค์ประกอบของงบการเงิน

องค์ประกอบของงบการเงิน (The Elements of Financial Statements) หมายถึง ประเภทของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่แสดงไว้ในงบการเงินตามลักษณะประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ¹⁶ โดยแบ่งองค์ประกอบของงบการเงินได้ 2 ประเภทคือ องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินในงบแสดงฐานะการเงิน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น และ

¹⁴ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, หน้า 4-2.

¹⁵ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.1 การดำเนินงานต่อเนื่อง, หน้า 22.

¹⁶ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (Economic Benefit) หมายถึง ความสามารถในการที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด (Cash Equivalent) ให้แก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อมโดยอาจให้อยู่ในรูปของการผลิตซึ่งจัดเป็นส่วนหนึ่งในกิจกรรมดำเนินงาน (Operating Activities) หรืออยู่ในรูปของความสามารถในการแปลงเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรืออาจอยู่ในรูปของการที่ไม่เพิ่มเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดแต่เป็นการลดกระแสเงินสดจ่าย เช่น การลดค่าใช้จ่าย เป็นต้น

องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ได้แก่ รายได้ และ ค่าใช้จ่าย

2.2.2.2.1 นิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินให้คำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินไว้ ดังนี้¹⁷

- 1) **สินทรัพย์ (Assets)** หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต
- 2) **หนี้สิน (Liabilities)** หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตโดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
- 3) **ส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity)** หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว เช่น หุ้นสามัญ สำรองตามกฎหมาย และกำไรสะสม เป็นต้น
- 4) **รายได้ (Income)** หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น รวมถึงผลกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายได้ดังกล่าวรวมถึงรายได้จากการขาย รายได้จากการให้บริการ รายได้ค่าธรรมเนียมแรกเข้า และค่าบำรุงสมาชิก ดอกเบี้ยรับ รายได้เงินปันผล รายได้ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตและค่าสิทธิ และรายได้ค่าเช่า เป็นต้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น
- 5) **ค่าใช้จ่าย (Expenses)** หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง รวมถึงผลขาดทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ ได้แก่ ต้นทุนการให้บริการ ค่าจ้างและค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายมักอยู่ในรูปกระแสออกหรือการเสื่อมค่าของสินทรัพย์ เช่น เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น

¹⁷ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแบบทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.2 องค์ประกอบของงบการเงิน. หน้า 22.

2.2.2.2 การรับรู้รายการองค์ประกอบของงบการเงิน

การรับรู้รายการองค์ประกอบของงบการเงิน (Recognition of the Elements of Financial Statements) หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุน เมื่อรายการนั้นเป็นตามคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังนี้¹⁸

- 1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต¹⁹จากรายการดังกล่าว
- 2) รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

ภายใต้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินได้ให้หลักเกณฑ์การรับรู้รายการแต่ละองค์ประกอบของงบการเงินไว้ดังนี้

การรับรู้รายการของสินทรัพย์²⁰ กล่าวคือ กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

กรณีที่กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินจากรายจ่ายที่เกิดขึ้น หากไม่น่าเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้นแต่กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ซึ่งรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่ได้มุ่งหวังประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต เพียงแต่มีระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันนั้นไม่เพียงพอที่กิจการจะรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน

¹⁸ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)*: บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.38 การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน. หน้า 29.

¹⁹ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (Future economic benefit) หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม ศักยภาพดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของการผลิตหรืออาจอยู่ในรูปของความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย เช่น กระบวนการผลิตแบบใหม่ที่ช่วยลดต้นทุนการผลิต เป็นต้น

²⁰ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)*: บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.44 ประกอบกับวรรค 4.45 การรับรู้รายการของสินทรัพย์. หน้า 30.

การรับรู้รายการของหนี้สิน²¹ กล่าวคือ กิจการต้องรับรู้หนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการต้องสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

ทั้งนี้กิจการต้องไม่รับรู้ภาระผูกพันภายใต้สัญญาเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน หากคู่สัญญายังไม่ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา แต่ในบางกรณีภาระผูกพันดังกล่าวอาจเป็นหนี้สินตามคำนิยามและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการซึ่งกิจการต้องรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยการรับรู้หนี้สินนั้นทำให้เกิดการรับรู้สินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายในเวลาเดียวกัน

การรับรู้รายการของรายได้²² กล่าวคือ กิจการต้องรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินเมื่อกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

การรับรู้รายการของค่าใช้จ่าย²³ กล่าวคือ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินเมื่อกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

การรับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกัน ซึ่งเรียกว่า การจับคู่ต้นทุนกับรายได้ ที่กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์อื่นที่เป็นรายการหรือเหตุการณ์อื่นเดียวกัน

เมื่อกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการจะเกิดขึ้นในหลายรอบระยะเวลาบัญชี และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสัมพันธ์โดยทางอ้อมหรืออย่างกว้าง ๆ กับรายได้ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบและอย่างมีเหตุผล ขั้นตอนในการปันส่วนมุ่งที่จะรับรู้ค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์หมดไป

²¹ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.46 การรับรู้รายการของหนี้สิน. หน้า 30.

²² สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.47 ประกอบกับวรรค 4.48 การรับรู้รายการของรายได้. หน้า 30-31.

²³ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.49 – 4.53 การรับรู้รายการของค่าใช้จ่าย. หน้า 31.

กรณีที่ย้ายถ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนทันทีหรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์นั้น ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้หรือสิ้นสุดเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน

2.2.2.3 การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน

การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน (Measurement of the Elements of Financial Statements) หมายถึง กระบวนการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบแสดงฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุน เกณฑ์การวัดมูลค่าต่าง ๆ ผสมผสานตามความเหมาะสมในงบแสดงฐานะการเงินที่กำหนดไว้ดังนี้²⁴

- 1) **ราคาทุนเดิม (Historical Cost)** หมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายหรือด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งนำไปแลกเปลี่ยน ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ในส่วนของการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ
- 2) **ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost)** หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน ในส่วนของการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้นโดยไม่ต้องคิดลด
- 3) **มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) (Realizable Value)** หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้มาในขณะนั้น หากกิจการขายสินทรัพย์โดยเป็นไปตามขั้นตอนปกติของการจำหน่ายสินทรัพย์ ในส่วนของการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติโดยไม่ต้องคิดลด
- 4) **มูลค่าปัจจุบัน (Present Value)** หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคต ซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ ในส่วนของการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

²⁴ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558): บทที่ 4 กรอบแนวคิดข้อความส่วนที่เหลือจากแบบทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) วรรค 4.54 การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน. หน้า 31-32.

2.2.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้

มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ซึ่งกำหนดหลักการบัญชีสำหรับการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้า การให้บริการ การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล ทั้งนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายได้บางประเภทที่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น กำหนดการรับรู้รายการไว้อยู่แล้ว

2.2.3.1 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายได้ซึ่งเกิดจากรายการหรือเหตุการณ์บางประเภท รวมทั้งระบุถึงสถานการณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้และให้แนวทางในการนำหลักการการรับรู้รายได้ รวมถึงแนวทางปฏิบัติสำหรับแต่ละสถานการณ์มาถือปฏิบัติ

2.2.3.2 การวัดมูลค่าของรายได้

การวัดมูลค่าของรายได้ ต้องวัดมูลค่าของรายได้ด้วยมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค่างรับสุทธิ

2.2.3.3 การให้บริการ

2.2.3.3.1 ความหมายของการให้บริการ

การให้บริการ²⁵ หมายถึง การที่กิจการได้ปฏิบัติงานตามที่ตกลงไว้ในสัญญาตลอดช่วงเวลาที่ตกลงกัน ซึ่งอาจเป็นการให้บริการเพียงช่วงเวลาเดียวหรือหลายช่วงเวลา

2.2.3.3.2 การรับรู้รายการของรายได้จากการให้บริการ

การรับรู้รายการของรายได้จากการให้บริการ เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้²⁶

²⁵ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้: ขอบเขต วรรค 4. หน้า 4.

²⁶ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้: การให้บริการ วรรค 20. หน้า 8-10.

- 1) สามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น
- 3) สามารถวัดขึ้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 4) สามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นเพื่อให้รายการนั้นเสร็จสมบูรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการจะรับรู้รายได้ เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้น อย่างไรก็ตามเมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้และรับรู้เป็นรายได้แล้ว จำนวนเงินที่กิจการไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่จะได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแทนที่จะนำไปปรับปรุงกับจำนวนรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก²⁷

สำหรับเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้อธิบายปฏิบัติกับรายการแต่ละรายการในบางสถานการณ์ ซึ่งอาจจำเป็นต้องนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาปฏิบัติกับส่วนประกอบแต่ละส่วนของรายการเพื่อสะท้อนถึงเนื้อหาของรายการนั้น เช่น กิจการได้รวมค่าบริการที่สามารถระบุจำนวนได้ในมูลค่าของสัญญาหลัก กิจการต้องบันทึกค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการนั้น

กรณีที่กิจการไม่สามารถจำแนกบริการที่ให้เนื่องจากมีการให้บริการหลายอย่างในช่วงเวลาที่มีการกำหนดไว้ กิจการต้องรับรู้รายได้ด้วยวิธีเส้นตรงตลอดช่วงเวลาดังกล่าว²⁸ เว้นแต่มีวิธีอื่นที่เหมาะสมกว่าในการแสดงขึ้นความสำเร็จของบริการนั้น หากการให้บริการนั้นประกอบด้วยบริการหลักซึ่งมีความสำคัญกว่าการบริการอื่น ๆ จะต้องไม่รับรู้รายได้จนกว่าการให้บริการหลักนั้นได้ดำเนินการแล้ว

อนึ่ง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs)²⁹ บทที่ 18 เรื่อง รายได้ มีแนวคิดและแนวปฏิบัติทางการบัญชีเหมือนกับหลักการการรับรู้

²⁷ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้: การให้บริการ วรรค 22. หน้า 9.

²⁸ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้: การให้บริการ วรรค 25. หน้า 10.

²⁹ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs: Non-Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการที่ไม่ใช่กิจการดังต่อไปนี้

- 1) กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชนไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาคหรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงาน

รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ เช่น การวัดมูลค่าของรายได้ และการรับรู้รายได้จากการให้บริการ เป็นต้น

2.2.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นการกำหนดหลักการเรื่องการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าในทุกประเภทธุรกิจ ยกเว้นสัญญาบางประเภทที่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดการรับรู้รายได้ไว้แล้ว ซึ่งจะถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป

2.2.4.1 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดหลักการสำหรับการรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับลักษณะ จำนวนเงิน จังหวะเวลาและความไม่แน่นอนของรายได้ รวมถึงกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

2.2.4.2 การวัดมูลค่าของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

การวัดมูลค่าของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าจะพิจารณาในขั้นตอนการกำหนดราคาของรายการ (Determine the transaction price) เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติ³⁰เสร็จสิ้นแล้วกิจการจะต้องรับรู้รายได้ตามจำนวนที่เป็นราคาของรายการตามส่วนที่ได้บันทึกกับภาระที่ต้องปฏิบัติ³¹

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ต่อประชาชน

- 2) กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น
- 3) บริษัทมหาชนตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน
- 4) กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

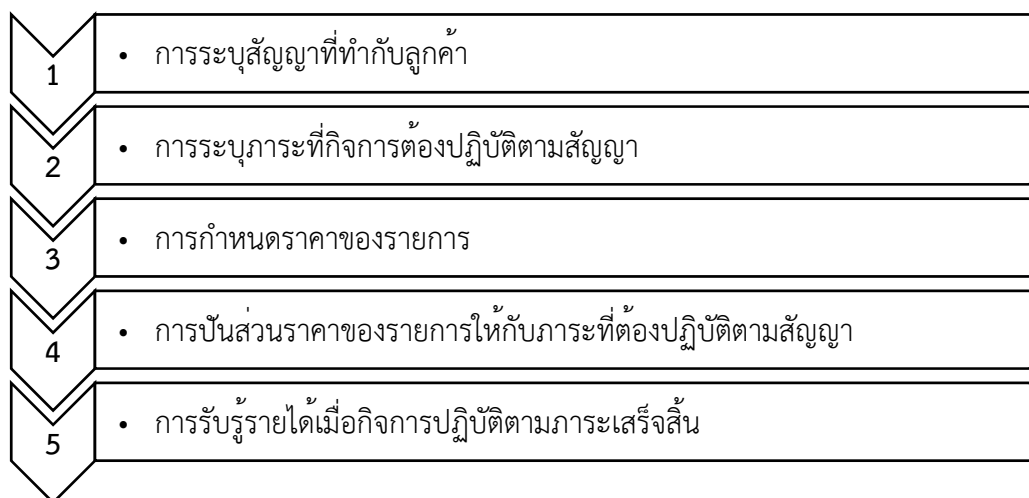
³⁰ ภาระที่ต้องปฏิบัติ หมายถึง ข้อตกลงในสัญญาที่ทำกับลูกค้าเพื่อโอนรายการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ให้กับลูกค้า

- 1) สินค้าหรือบริการ (หรือกลุ่มสินค้าหรือบริการที่ขายแบบรวมกันไป) ที่แตกต่างกัน หรือ
- 2) ชุดของสินค้าและบริการที่แตกต่างกัน แต่มีลักษณะเชิงเนื้อหาเหมือนกันและมีรูปแบบการโอนไปยังลูกค้าแบบเดียวกัน

³¹ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: การวัดมูลค่า วรรค 46. หน้า 20.

2.2.4.3 การรับรู้รายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

การพิจารณาการรับรู้รายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้ามี 5 ขั้นตอนดังนี้³²



ภาพที่ 1 การพิจารณาสัญญาที่ทำกับลูกค้าตามลำดับ 5 ขั้นตอน (Five-Step Model)

ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า (Identify the contract with a customer)

กล่าวคือรายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าต้องเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- ก. มีคู่สัญญาในการอนุมัติสัญญา เป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือประเพณีปฏิบัติอื่นทางธุรกิจ และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา
- ข. สามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบ
- ค. สามารถระบุเงื่อนไขการชำระสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ
- ง. สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ เช่น ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงเนื่องจากผลของสัญญา เป็นต้น และ
- จ. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับ เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้ลูกค้า

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา (Identify the performance obligations in the contract) หมายถึง ภาระที่กิจการต้องโอนสินค้าหรือบริการ หรืออาจจะเป็นชุดของสินค้าหรือบริการตามที่กำหนดไว้ในสัญญา โดยในสัญญาอาจมีภาระตั้งแต่ 1 ภาระขึ้นไป บางกรณีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการจะต้องพิจารณาการรับรู้รายได้ของภาระมากกว่า 1 ภาระร่วมกันเนื่องจากไม่สามารถแยกภาระดังกล่าวออกจากกันได้

³² สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: การรับรู้รายการ. หน้า 9-20.

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ (Determine the transaction price) หมายถึง จำนวนเงินของสิ่งตอบแทน ซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้ไม่รวมถึงจำนวนเงินที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (Allocate the transaction price to the performance) หมายถึง การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ โดยใช้เกณฑ์ของราคาขายแบบเอกเทศของสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามคำสัญญาในสัญญา ด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า

ขั้นตอนที่ 5 การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้น (Recognize revenue when each performance obligation is satisfied) หมายถึง กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญานั้นแล้ว โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาให้ลูกค้าซึ่งเป็นเวลาที่ลูกค้าสามารถควบคุมสินค้าหรือบริการได้นั้น จำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้คือจำนวนเงินที่ปันส่วนให้แต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) หรือ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) ซึ่งต้องรับรู้รายได้ตามรูปแบบความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าว

สำหรับธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสัญญาระยะยาว ซึ่งมีเงื่อนไขชำระราคามีระยะเวลาการจ่ายชำระเงินที่นานเกิน 1 ปี อาจต้องแยกองค์ประกอบของดอกเบี้ยจากการรับรู้รายได้ปกติ ทั้งนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อนุโลมให้เงื่อนไขการจ่ายชำระภายใน 1 ปีนับจากภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นโดยไม่ต้องพิจารณาว่ามีองค์ประกอบการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา

การพิจารณาว่ามีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา³³ กิจการจะต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องในความแตกต่างระหว่างจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้และราคาขายเงินสดของสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ โดยมีผลกระทบซึ่งมาจากปัจจัยดังต่อไปนี้

- ก. ประมาณการระยะเวลานับตั้งแต่วันที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้าและวันที่ลูกค้าจ่ายชำระสำหรับสินค้าหรือบริการ และ
- ข. มีอัตราดอกเบี้ยในตลาดเกี่ยวข้องกับ

³³ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา วรรค 61. หน้า 23.

ในทางตรงกันข้ามลักษณะของสัญญาที่ไม่มีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ
เมื่อมีรายการมีลักษณะดังนี้³⁴

- 1) ลูกค้าได้มีการจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการล่วงหน้าแล้ว และระยะเวลาในการโอนสินค้าหรือบริการดังกล่าวขึ้นอยู่กับความตั้งใจของลูกค้า
- 2) จำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่มีสาระสำคัญที่ลูกค้าสัญญาว่าจะจ่ายเป็นจำนวนที่ผันแปร โดยที่จำนวนเงินของหรือระยะเวลาในการจ่ายชำระสิ่งตอบแทนดังกล่าวขึ้นอยู่กับ การเกิดขึ้นของเหตุการณ์บางอย่างในอนาคตที่นอกเหนือการควบคุมของลูกค้าหรือของกิจการ เช่น สิ่งตอบแทนนั้นอยู่ในรูปของเงินค่าสิทธิที่กำหนดจากยอดขาย เป็นต้น
- 3) ความแตกต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่สัญญาไว้และราคาขายเงินสดของสินค้าหรือบริการ เกิดจากสาเหตุอื่นที่ไม่ใช่การจัดหาเงินให้กับลูกค้าหรือกิจการ และความแตกต่างของจำนวนเงินดังกล่าวเป็นสัดส่วนตามสาเหตุที่ทำให้เกิดความแตกต่างนั้น

2.2.4.4 การรับรู้รายการต้นทุนของสัญญา

การรับรู้รายการของต้นทุนของสัญญา สามารถบันทึกเป็นสินทรัพย์และทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายอย่างเป็นระบบสอดคล้องกับรูปแบบการรับรู้รายได้ โดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา และต้นทุนการทำให้แล้วเสร็จตามสัญญา สามารถอธิบายได้ ดังนี้³⁵

- 1) ต้นทุนส่วนเพิ่มในการได้มาซึ่งสัญญา บันทึกเป็นสินทรัพย์เมื่อคาดว่าจะสามารถเรียกคืน ต้นทุนดังกล่าวได้ เช่น ค่านายหน้าในการขาย หากกิจการคาดว่าจะสามารถเรียกคืนต้นทุนดังกล่าวและมีระยะเวลาเกิน 1 ปี เป็นต้น
- 2) ต้นทุนการทำให้เสร็จสิ้นตามสัญญา บันทึกเป็นสินทรัพย์เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
 - ก. ต้นทุนมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาที่เกิดขึ้นแล้วหรือสัญญาที่คาดว่าจะเกิดขึ้น โดยกิจการสามารถระบุต้นทุนที่มีความเกี่ยวข้องกับสัญญาได้อย่างเฉพาะเจาะจง เช่น ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานบริการที่จะได้จัดหาภายใต้สัญญาที่ต่อระยะเวลาออกไปจากสัญญาที่มีอยู่ในปัจจุบัน เป็นต้น

³⁴ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: การมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในสัญญา วรรค 62. หน้า 23-24.

³⁵ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: ต้นทุนของสัญญา. หน้า 30-32.

- ข. ต้นทุนที่ใช้เพื่อสร้างทรัพยากรหรือใช้ในการปรับปรุงทรัพยากรของกิจการเพื่อนำไปใช้ในการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติให้สำเร็จในอนาคต
- ค. กิจการคาดได้ว่าจะสามารถเรียกคืนต้นทุดังกล่าว

สำหรับค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ (Non-refundable upfront fee) และต้นทุนที่เกี่ยวข้องบางประการ³⁶ ในบางสัญญาที่มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญาหรือใกล้วันที่เริ่มต้นของสัญญา เช่น ค่าธรรมเนียมการเข้าเป็นสมาชิกของศูนย์สุขภาพ ค่าแรกเข้าในสัญญาบริการโทรคมนาคม ค่าธรรมเนียมการติดตั้งในสัญญาให้บริการหรือค่าธรรมเนียมเริ่มแรกเริ่มในสัญญาจัดหาวัตถุดิบ เป็นต้น

กรณีที่ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกเป็นเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะโอนในอนาคต ให้รับรู้ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกดังกล่าวเป็นรายได้เมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการในอนาคต ระยะเวลาในการรับรู้รายได้อาจขยายออกไปนอกเหนือจากระยะเวลาตามสัญญาฉบับแรก หากมีการให้สิทธิแก่ลูกค้าในการทำสัญญาใหม่และสิทธิที่ให้แก่ลูกค้าดังกล่าวมีสาระสำคัญ³⁷ กิจการสามารถรับรู้รายได้เมื่อโอนสินค้าหรือบริการในอนาคตให้ลูกค้าหรือรับรู้เมื่อสิทธิในการเลือกครบอายุสัญญา³⁸

2.2.5 ความแตกต่างของหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้เกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญา ระยะยาวระหว่างมาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs)³⁹ ซึ่งมีการพัฒนาหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ

³⁶ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ วรรค ข48. หน้า 54.

³⁷ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ วรรค ข49. หน้า 54.

³⁸ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า: สิทธิที่มอบให้กับลูกค้าในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการเพิ่ม วรรค ข40. หน้า 53.

³⁹ กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs: Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการดังต่อไปนี้

- 1) กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชนไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่น และในภูมิภาคหรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ต่อประชาชน

ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2560 ซึ่งใช้แทนมาตรฐานการบัญชีดังต่อไปนี้

- 1) มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง
- 2) มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้
- 3) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า
- 4) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์
- 5) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า และ
- 6) การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้-รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับการบริการโฆษณา

สาเหตุของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ฉบับนี้ เนื่องจากมีการพัฒนามาจากคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีสากล (IASB: International Accounting Standards Board) ร่วมกับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB: Financial Accounting Standards Board) โดยมีความมุ่งหมายในการที่ทำให้การรับรู้รายได้มีแบบแผนเดียวสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อพัฒนาและแก้ไขข้อจำกัดของหลักการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ในอดีต เช่น ลดความไม่สอดคล้องเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ เป็นต้น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากยิ่งขึ้น จะทำให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ระหว่างกิจการ อุตสาหกรรม ประเทศและตลาดทุน มีความสอดคล้องและเปรียบเทียบกันได้⁴⁰

อย่างไรก็ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) บทที่ 18 เรื่อง รายได้ นั้นไม่ได้ถูกยกเลิกการบังคับใช้แต่อย่างใด ดังนั้นมาตรฐานฉบับดังกล่าวยังคงมีผลบังคับใช้ในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่นในปัจจุบัน

-
- 2) กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น
 - 3) บริษัทมหาชนตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน
 - 4) กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

⁴⁰ พรทิพย์ ตันดิอุทธิศักดิ์, TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน [ออนไลน์], 14 พฤษภาคม 2561. แหล่งที่มา <http://www.fap.or.th/upload/9414/c72pC3NFy6.pdf>

งานวิจัยฉบับนี้จึงสรุปภาพรวมเฉพาะความแตกต่างของหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้เกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวระหว่างมาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เปรียบเทียบแนวทางพอสั่งเช่นนี้

มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
1. ขอบเขตของการรับรู้รายการ	
<p>สำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) การขายสินค้า 2) การให้บริการ และ 3) การให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล 	<p>กิจการต้องใช้มาตรฐานฉบับนี้กับสัญญาที่ทำกับลูกค้าทุกฉบับ ยกเว้นสัญญาดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) สัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 2) สัญญาประกันภัยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 3) เครื่องมือทางการเงินและสิทธิหรือภาระผูกพันตามสัญญาอื่นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังนี้ <ul style="list-style-type: none"> - ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน - ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม - ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน และมาตรฐานการบัญชีดังนี้ <ul style="list-style-type: none"> - ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ - ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า 4) การแลกเปลี่ยนรายการที่ไม่เป็นตัวเงินระหว่างกิจการที่อยู่ในสายธุรกิจเดียวกันเพื่อสนับสนุนรายการขายให้กับลูกค้าหรือลูกค้าในอนาคต
2. การรับรู้รายการของรายได้จากการให้บริการ	
<p>การให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือตามขั้นความสำเร็จของรายการ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) วัตถุประสงค์ของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ 	<p>การพิจารณาการรับรู้รายการ 5 ขั้นตอน ได้แก่</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า 2) การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา 3) การกำหนดราคาของรายการ

มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า								
<p>2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น</p> <p>3) วัดขึ้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ</p> <p>4) วัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นเพื่อให้รายการนั้นเสร็จสมบูรณ์ได้อย่างน่าเชื่อถือ</p>	<p>4) การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา และ</p> <p>5) การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้น ซึ่งแบบการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น 2 แบบคือ</p> <p>5.1) ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time)</p> <p>5.2) ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)</p>								
3. การวัดมูลค่าในการกำหนดราคาของรายการ									
<p>การรวมค่าบริการที่สามารถระบุจำนวนได้ในมูลค่าของสัญญาหลักต้องบันทึกค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้รอการตัดบัญชีและทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการนั้น</p>	<p>สำหรับสัญญาระยะยาว ซึ่งมีเงื่อนไขชำระราคามีระยะเวลาการจ่ายชำระหนี้ที่นานเกิน 1 ปี อาจต้องแยกองค์ประกอบของดอกเบี้ยจากการรับรู้รายได้ปกติ โดยจะต้องพิจารณาการมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา</p>								
4. การบันทึกรายการทางบัญชี									
<p>1) เมื่อได้รับชำระเงินค่าธรรมเนียมเริ่มแรก</p> <table border="0" data-bbox="276 1451 834 1552"> <tr> <td>เดบิต เงินสด</td> <td style="text-align: right;">XX</td> </tr> <tr> <td>เครดิต รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า</td> <td style="text-align: right;">XX</td> </tr> </table>	เดบิต เงินสด	XX	เครดิต รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า	XX	<p>1) การรับรู้หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ A เมื่อได้รับชำระเงินค่าธรรมเนียมเริ่มแรก</p> <table border="0" data-bbox="855 1451 1417 1552"> <tr> <td>เดบิต เงินสด</td> <td style="text-align: right;">XX</td> </tr> <tr> <td>เครดิต หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ</td> <td style="text-align: right;">XX</td> </tr> </table>	เดบิต เงินสด	XX	เครดิต หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ	XX
เดบิต เงินสด	XX								
เครดิต รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า	XX								
เดบิต เงินสด	XX								
เครดิต หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ	XX								
<p style="text-align: center;">ไม่รับรู้รายการ</p>	<p>2) ในระหว่างวันที่เริ่มทำสัญญาจนถึงวันให้บริการ A จะรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายของค่าธรรมเนียมเริ่มแรก</p> <table border="0" data-bbox="855 1771 1417 1872"> <tr> <td>เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย⁴¹</td> <td style="text-align: right;">XX</td> </tr> <tr> <td>เครดิต หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ</td> <td style="text-align: right;">XX</td> </tr> </table>	เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย ⁴¹	XX	เครดิต หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ	XX				
เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย ⁴¹	XX								
เครดิต หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ	XX								

⁴¹ กรณีเข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา

มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
2) การรับรู้รายได้จากการให้บริการ A ในแต่ละปี เดบิต รายได้ค่าบริการรับล่วงหน้า XX เครดิต รายได้จากการให้บริการ XX	3) การรับรู้รายได้จากการให้บริการ A เมื่อเสร็จสิ้น เดบิต หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ XX เครดิต รายได้จากการให้บริการ XX

**ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบความแตกต่างของหลักเกณฑ์ระหว่างมาตรฐานการบัญชี
(ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15
เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า**

2.3 การรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามประมวล รัษฎากร

การให้บริการตามสัญญาระยะยาวในทางธุรกิจส่วนใหญ่มักมีการระบุค่าตอบแทนหรือค่าธรรมเนียมจากการให้บริการในรูปแบบต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในสัญญาอันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา ในทางภาษีอากรมีหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องดังนี้

2.3.1 หลักเกณฑ์การคำนวณรายได้และรายจ่าย

การคำนวณรายได้และรายจ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากการคำนวณรายได้และรายจ่ายจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีจะรับรู้รายการโดยใช้เกณฑ์สิทธิ หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ตามรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการซึ่งกำหนดไว้ 12 เดือน

2.3.2 กรอบแนวคิดของการใช้เกณฑ์สิทธิ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528

การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวให้รับรู้รายการโดยใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า

“การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันออกประกาศของอธิบดีที่กำหนดเป็นต้นไป”

ประกอบกับข้อ 2 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 ได้วางหลักไว้ว่า “การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

เกณฑ์สิทธิ⁴² คือ เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยการนำรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ดังนั้นรายได้และรายจ่ายเมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว หากยังไม่ได้รับหรือจ่ายเงินจะถือเป็นรายได้ค้างรับหรือรายจ่ายค้างจ่ายและต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิด้วย ในทำนองเดียวกันหากรายได้ที่ได้รับล่วงหน้าหรือรายจ่ายได้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าสินค้าหรือค่าบริการโดยที่ยังไม่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้น ก็ยังไม่ถือเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่รับและจ่าย จึงไม่ต้องนำรายได้รับล่วงหน้าหรือรายจ่ายล่วงหน้าที่ดังกล่าวไปรวมคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายตามหลักเกณฑ์สิทธินั้น⁴³ มีหลักเกณฑ์สำคัญคือ รายได้หรือรายจ่ายนั้น ต้องมีความแน่นอนที่ผู้ประกอบการมีสิทธิจะได้รับชำระหรือมีหน้าที่ต้องจ่าย อีกทั้งยังต้องเป็นจำนวนที่แน่นอนสามารถลงบัญชีรับรู้รายการได้

2.3.3 กรอบแนวทางปฏิบัติของการรับรู้ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 ข้อ 1 (ก) วรรคสอง บัญญัติว่า

“ในกรณีการให้บริการอื่นซึ่งเป็นบริการตามสัญญาระยะยาว ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่ารายได้นั้นจะเกิดจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้

⁴² คำพิพากษาฎีกาที่ 2744/2544

⁴³ คำพิพากษาฎีกาที่ 4808/2546

ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการหรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการก็ได้”

กล่าวคือ หลักแนวทางปฏิบัติดังกล่าวมีหลักพิจารณาการรับรู้รายได้จากการให้บริการตามสัญญาระยะยาว อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการโดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญามี 2 แนวทางคือ แนวทางที่ 1 สามารถรับรู้รายได้จากการให้บริการเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี หรือแนวทางที่ 2 สามารถรับรู้รายได้จากการให้บริการได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ

2.3.4 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีที่เกี่ยวข้อง

หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

2.3.4.1 รายจ่ายค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ตามมาตรา 65 ทวิ (2) และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

มาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

การคำนวณอัตราทั่วไปของค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร ทั้งนี้การกำหนดให้ทรัพย์สินสามารถหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาได้ไม่เกินร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามแต่ละประเภทของทรัพย์สินไว้ดังนี้

ประเภทของทรัพย์สิน	อัตราร้อยละ
1. อาคาร	
- อาคารถาวร	5
- อาคารชั่วคราว	100
2. ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่ง ทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้	5
3. ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า	
- กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่าหรือมีหนังสือเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้น เปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่าได้ต่อ ๆ ไป	10

ประเภทของทรัพย์สิน	อัตราร้อยละ
- กรณีมีสัญญาเช่าที่ไม่มีกำหนดให้ต่ออายุ การเช่าได้ หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุ การเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัด	100 หารด้วยจำนวนปีอายุการเช่า และอายุที่ต่อได้รวมกัน
4. ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร คูตวิสต์ เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบ กิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น - กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ - กรณีจำกัดอายุการใช้	10 100 หารด้วยจำนวนปีอายุการใช้
5. ทรัพย์สินอย่างอื่น นอกจากที่ดินและสินค้า	20

ตารางที่ 2 อัตราค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

2.3.4.2 รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ตามมาตรา 65 ตรี (5)

มาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม”

กล่าวคือ รายการค่าที่เกิดขึ้นในกิจการพิจารณาแล้วว่าเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะการลงทุน (Capital Expenditure) รายจ่ายนั้นหำมนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร แต่มีสิทธินำไปหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 สามารถพิจารณารายจ่ายที่มีลักษณะการลงทุนเป็น 2 ประเด็นดังนี้⁴⁴

- ก. กิจการจ่ายเงินได้ทรัพย์สินมาเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการโดยทรัพย์สินนั้น มีอายุการใช้งานเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี
- ข. กิจการจ่ายเงินแล้วได้รับประโยชน์หรือได้ใช้ประโยชน์จากทรัพย์สิน เช่น สิทธิการเช่าอาคาร ค่าลิขสิทธิ์ และรายจ่ายในการบำรุงรักษาจนกว่าจะให้ผลผลิต เป็นต้น

⁴⁴ สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ, สมุดยอดกลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล (กรุงเทพฯ: บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด, 2560), หน้า 784.

ทั้งนี้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรถือตามหลักการบัญชีเป็นพื้นฐานในการพิจารณารายจ่ายใดที่ก่อให้เกิดประโยชน์เกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน⁴⁵

2.3.4.3 รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ตามมาตรา 65 ตรี (9)

มาตรา 65 ตรี (9) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มี การจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะ ลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้”

2.3.4.4 ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ตามมาตรา 65 ตรี (12)

มาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน”

⁴⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กําธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และ ภิรัตน์ เจียรนัย, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2560 (บางกอกน้อย: ห้างหุ้นส่วนเรือนแก้วการพิมพ์, 2560), หน้า 196.

บทที่ 3

การรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามกฎหมายต่างประเทศ

ในบทนี้จะกล่าวถึงการศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามกฎหมายต่างประเทศ คือ ประเทศสิงคโปร์ ประเทศออสเตรเลีย และประเทศตุรกี โดยเหตุผลที่เลือกสามประเทศเหล่านี้ ได้แก่

ประเทศสิงคโปร์จัดเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว ซึ่งมีการพัฒนาทางด้านการบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศและในด้านภาษีอากรมีการนำหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีแนวปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในส่วนของประเทศออสเตรเลียและประเทศตุรกีจัดเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว มีการวางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกำหนดไว้ตามกฎหมายภาษีอากรและมีหนังสือตอบข้อหารือที่เกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวรวมทั้งเป็นประเทศหนึ่งในสมาชิกขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD: Organization for Economic Co-operation and Development) อีกด้วย

จากเหตุผลที่กล่าวมาทั้งหมดทั้งสามประเทศเหล่านี้ถือเป็นตัวอย่างการศึกษาที่ดีต่อประเทศไทย สำหรับการนำมาซึ่งการพัฒนาศึกษาหลักการ แนวคิดและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพแก่ผู้ประกอบการ

3.1 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับสัญญาการให้บริการระยะยาวของประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศที่มีการนำหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีแนวปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าดังนี้

3.1.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย

โดยทั่วไปหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับสัญญาให้บริการระยะยาวของประเทศสิงคโปร์ จะรับรู้รายได้ดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่องรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (FRS 115: Revenue from Contracts with Customers) ซึ่งปรับปรุงตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นการกำหนดหลักการสำหรับการรายงานข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับลักษณะ จำนวนเงิน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนของรายได้ รวมถึงกระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาของกิจการที่ทำกับลูกค้า ซึ่งถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม

2561 เป็นต้นไป สำหรับการรับรู้รายได้มีหลักการคือ การโอนกรรมสิทธิ์ของสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้าซึ่งพิจารณาจากการสะท้อนถึงเนื้อหาของรายการนั้น เว้นแต่มีสิทธิแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้ลูกค้า โดยพิจารณาการรับรู้รายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้ามี 5 ขั้นตอนดังนี้⁴⁶

ขั้นตอนที่ 1 การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า (Identify the contract with a customer)

หมายถึง รายการสัญญาที่ทำกับลูกค้าต้องเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) มีคู่สัญญาในการอนุมัติสัญญา เป็นลายลักษณ์อักษร ด้วยวาจาหรือธรรมเนียมปฏิบัติทางธุรกิจ และมีผลผูกพันให้ทั้งสองฝ่ายต้องทำตามภาระผูกพันในสัญญา
- 2) สามารถระบุสิทธิของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการที่ต้องส่งมอบ
- 3) สามารถระบุเงื่อนไขการชำระเงินของสิ่งตอบแทนสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบ
- 4) สัญญามีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ เช่น ความเสี่ยง ระยะเวลา และจำนวนของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงเนื่องจากผลของสัญญา และ
- 5) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะเรียกเก็บสิ่งตอบแทนที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับ เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่จะส่งมอบให้ลูกค้า

ขั้นตอนที่ 2 การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา (Identify the performance obligations in the contract)

หมายถึง ณ วันเริ่มต้นของสัญญากิจการจะต้องประเมินคำสัญญาสำหรับสินค้าหรือบริการที่ให้แก่ลูกค้าและต้องระบุเป็นภาระผูกพันที่ต้องปฏิบัติในแต่ละสัญญาที่ทำกับลูกค้า หากสินค้าหรือบริการนั้นมีความแตกต่างกัน คำสัญญาต่าง ๆ ถือเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติซึ่งต้องบันทึกบัญชีแยกจากกัน

ขั้นตอนที่ 3 การกำหนดราคาของรายการ (Determine the transaction price)

หมายถึง จำนวนเงินของสิ่งตอบแทน ซึ่งกิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่ได้ตกลงกันให้แก่ลูกค้า ทั้งนี้ไม่รวมจำนวนเงินที่เรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีขาย เป็นต้น ซึ่งสิ่งตอบแทนที่ระบุในสัญญาที่ทำกับลูกค้า อาจเป็นจำนวนคงที่ จำนวนผันแปรหรือทั้งสองแบบ

⁴⁶ The Singapore Financial Reporting Standard 115 Revenue from Contracts with Customers

ขั้นตอนที่ 4 การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา (Allocate the transaction price to the performance obligations in the contract) หมายถึง การปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติ (หรือสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกัน) ด้วยจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะมีสิทธิได้รับเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้แก่ลูกค้า

ขั้นตอนที่ 5 การรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้น (Recognize revenue when each performance obligation is satisfied) หมายถึง ภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญานั้น มีลักษณะเป็นภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) หรือ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) ซึ่งต้องรับรู้รายได้ตามรูปแบบความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าว

ทั้งนี้การพิจารณาการรับรู้รายได้จากรายการของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้ามีลักษณะสาระสำคัญคล้ายกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าของประเทศไทยดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 เนื่องจากมาตรฐานฉบับดังกล่าวมีการพัฒนามาจากคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีสากล (IASB: International Accounting Standards Board) ซึ่งเป็นความร่วมมือกับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB: Financial Accounting Standards Board) โดยมีความมุ่งหมายในการที่จะทำให้การรับรู้รายได้มีแบบแผนเดียวของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศและหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา

ด้วยเจ้าหน้าที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore) ได้วางแนวปฏิบัติในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรจากผลกระทบอันเกิดจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าไว้ 2 ประการที่สำคัญดังนี้

3.1.1.1 การยอมรับรายได้ทางบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เป็นรายได้ทางภาษี

การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 จะรับรู้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้น ซึ่งระยะเวลาในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวนี้ มีความแตกต่างกันในบางกรณีของแนวปฏิบัติในปัจจุบัน สามารถอธิบายได้ตามตารางดังนี้

ข้อ	กรณี	ปัญหาที่พบ	ข้อกำหนดตาม หลักการบัญชี ⁴⁷	ผลกระทบ
1.	สัญญาซื้อขายรวมถึง ค่าเสียหายอัน เนื่องมาจากการผิด สัญญา (Incidental obligation) และเงิน รางวัลการขาย (Sales incentives)	บางกิจการไม่สามารถ แยกการรับรู้รายได้ที่ เกิดจากการโอน กรรมสิทธิ์สินค้าหรือ บริการให้แก่ลูกค้า และการพิจารณา เกี่ยวกับเงินรางวัล การขาย (Sales incentives) หรือ ค่าเสียหายอัน เนื่องมาจากการผิด สัญญาอื่น ๆ หรือเงิน ชดเชยตามสัญญา ขายสินค้าหรือบริการ	กิจการต้องประเมิน ค่าเสียหายอัน เนื่องมาจากการผิด สัญญา (Incidental obligation) และเงิน รางวัลการขายสินค้า หรือบริการแยกจาก กันอย่างชัดเจน หาก มีผลกระทบภายใน รายการเดียวกัน กิจการจะต้องรับรู้ รายได้เมื่อโอน กรรมสิทธิ์สินค้าหรือ บริการให้แก่ลูกค้า	รายได้จากสัญญา การขายแบบควบรวม (Bundling) หรือ รับประกันอาจจะรับรู้ รายการภายหลัง
2.	ไม่มีหลักฐานเด่นชัด ของราคาซื้อขาย สินค้าหรือบริการ เพียงรายการเดียว (Stand-alone selling price of a goods or services) ตามสัญญาที่ทำกับ ลูกค้า	กิจการอาจจัด การรับรู้รายได้จาก การโอนกรรมสิทธิ์ ของสินค้าหรือบริการ ให้แก่ลูกค้า หากไม่มี หลักฐานเด่นชัดของ ราคาซื้อขายสินค้า หรือบริการเพียง รายการเดียว (Stand-alone selling price of a goods or services) ตามสัญญาที่ทำกับ ลูกค้า	กิจการต้องปันส่วน ราคาของรายการตาม เกณฑ์ประมาณการ ราคาซื้อขายสินค้า หรือบริการเพียง รายการเดียว (Stand-alone selling price of a goods or services)	ประมาณการรายได้ ตามเงื่อนไขของ รายได้ อาจจะต้องได้ รับรู้เมื่อเกิดขึ้น

⁴⁷ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

ข้อ	กรณี	ปัญหาที่พบ	ข้อกำหนดตาม หลักการบัญชี ⁴⁷	ผลกระทบ
3.	การรับรู้รายได้ตาม รูปแบบความสำเร็จ ของภาระที่ต้อง ปฏิบัติดังกล่าวตลอด ช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) หรือ ณ เวลา ใดเวลาหนึ่ง (A point in time)	ขาดความชัดเจนและ ความครอบคลุมของ แนวทางปฏิบัติใน การรับรู้รายได้ตลอด ช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) หรือ ณ เวลา ใดเวลาหนึ่ง (A point in time)	กิจการสามารถรับรู้ รายได้ตลอดช่วงเวลา หนึ่ง (Over time) หากเข้าเงื่อนไขที่ กำหนดไว้ใน มาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จาก สัญญาที่ทำกับลูกค้า ในทางตรงกันข้าม กิจการสามารถรับรู้ รายได้เมื่อปฏิบัติตาม ภาระเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) เมื่อ ลูกค้าเป็นผู้ควบคุม ข้อตกลงของสัญญา	สำหรับกิจการที่ได้รับ ผลกระทบอาจมีความ เปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับ ระยะเวลาของ การรับรู้รายได้

**ตารางที่ 3 การเปรียบเทียบความแตกต่างทางภาษีอากรและทางบัญชีในการรับรู้รายได้จาก
สัญญาที่ทำกับลูกค้าที่ยอมรับได้ของประเทศสิงคโปร์⁴⁸**

หลักเกณฑ์ทางภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์กำหนดให้รายได้จะต้องเสียภาษีอากร
เมื่อรายได้เกิดขึ้นในกิจการ กล่าวคือรายได้จะถูกจัดเก็บภาษีตามหลักการสิทธิในการรับรู้รายได้
(Entitlement to income principle) ด้วยขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่
115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า รายได้จะรับรู้เมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้นแม้ว่า
ยังไม่ได้สิทธิในการได้รับเงินได้ ซึ่งการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง
รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในทางภาษีอาจถือเป็นการเปลี่ยนแปลงของหลักสิทธิในการรับรู้

⁴⁸ Inland Revenue Authority of Singapore, **Income Tax implications arising from the adoption of
Financial Reporting Standard 115 – Revenue from Contracts with Customers** [ออนไลน์], 26
มกราคม 2561. แหล่งที่มา [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About_Us/
Public_Engagement/Public_Feedback/pconsult_CIT_Tax%20Implications%20from%20Adoption%20of%20FRS%20115%20-%20Revenue%20from%20Contracts%20with%20Customers.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About_Us/Public_Engagement/Public_Feedback/pconsult_CIT_Tax%20Implications%20from%20Adoption%20of%20FRS%20115%20-%20Revenue%20from%20Contracts%20with%20Customers.pdf)

รายได้ เช่น กรณีที่สัญญาไม่ได้ระบุถึงการชำระเงินเป็นงวด (Milestone payment) เป็นต้น ซึ่งกิจการอาจต้องรับรู้รายได้ตามลักษณะงานที่ได้ทำไป แม้ว่าจะไม่สามารถขอรับการชำระเงินจากลูกค้าได้ ซึ่งการยอมรับรายได้ทางภาษีอาจหมายความว่า รายได้จะต้องเสียภาษีอากรเมื่อเริ่มแรกตามการเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ในปัจจุบัน

อย่างไรก็ตามหลายกรณีส่วนใหญ่สำหรับกิจการทั่วไปจะมีสิทธิรับรู้รายได้เมื่อมีการให้บริการหรือโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า โดยเบื้องต้นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า การรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวไม่อาจส่งผลกระทบต่อทางภาษีอากรที่สำคัญต่อธุรกิจส่วนใหญ่ได้

อนึ่ง ข้อสังเกตตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า นั้น มีการใช้หลักเกณฑ์การพิจารณาเป็นส่วนใหญ่และส่งผลในเรื่องการใช้ประมาณการในหลายกรณี เช่น การพิจารณาสิ่งตอบแทนผันแปร (Variable consideration) เป็นต้น ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กิจการต้องประมาณจำนวนผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับ (Expected value) หรือจำนวนที่น่าจะเป็นไปได้มากที่สุด (The most likely amount) ซึ่งพิจารณาตามการประมาณการที่ดีที่สุดโดยที่กิจการจะเรียกเก็บจำนวนเงินของสิ่งตอบแทนได้

ทั้งนี้การประเมินของเจ้าหน้าที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore) มีหลายกรณีที่มีความแตกต่างกันในการรับรู้รายได้จากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า จะเห็นได้ว่า มีเพียงความแตกต่างของระยะเวลาและการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนตามสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการก่อให้เกิดความซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากร และเป็นการช่วยลดภาระของกิจการในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว ดังนั้นเจ้าหน้าที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore) จึงยอมรับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยให้ถือเป็นรายได้ทางภาษีอากร

นอกจากนี้ มีข้อยกเว้นของการยอมรับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ที่ถือเป็นรายได้ทางภาษีอากร ทั้งนี้เจ้าหน้าที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore) จะไม่ยอมรับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ทางบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งจะต้องนำรายการดังกล่าวมาปรับปรุงในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีการกำหนดข้อยกเว้นไว้ดังนี้

- 1) กรณีที่ได้มีการจัดเก็บภาษีอากรเป็นกาลเฉพาะตามกฎหมาย⁴⁹ และ
- 2) กรณีมีข้อยกเว้นซึ่งเกี่ยวกับการบันทึกรายการทางบัญชีที่แตกต่างจากหลักการทางภาษีอากร เช่น ธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้าง การประมาณค่าใช้จ่าย⁵⁰ และสัญญาที่มีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญ เป็นต้น

3.1.1.2 รายการปรับปรุงทางภาษีอากรสำหรับองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาในการรับรู้เป็นดอกเบียรับและดอกเบียจ่าย

ตามแนวปฏิบัติในปัจจุบันกิจการบางส่วนไม่ค่อยมีการพิจารณาจำนวนเงินในการรับรู้รายได้ และจ่ายตามผลกระทบขององค์ประกอบของการจัดหาเงินซึ่งระบุไว้ในสัญญา หากลูกค้าจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการล่วงหน้าหรือค้างชำระบางรายการ อย่างไรก็ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กำหนดให้กิจการจะต้องพิจารณาผลกระทบขององค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญในการกำหนดราคาของรายการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกับสัญญาระยะยาวซึ่งการชำระเงินของลูกค้าและการปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้นเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ

เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กิจการต้องแสดงผลกระทบทางการเงิน (ดอกเบียรับหรือดอกเบียจ่าย) ซึ่งบางกรณีต้องแยกองค์ประกอบของดอกเบียรับหรือดอกเบียจ่ายจากการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาที่ทำกับลูกค้า สามารถอธิบายตัวอย่างได้ตามตารางที่ 4 และ 5

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของหลักการสิทธิในการรับรู้รายได้อย่างมีนัยสำคัญ (Entitlement to income principle) ซึ่งหลายสัญญามีองค์ประกอบของการจัดหาเงินเกี่ยวข้อง ในมุมมองของเจ้าหน้าที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore) จะไม่ยอมรับหลักการบันทึกการดังกล่าวทางบัญชีที่จะนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในการรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากร กล่าวคือ

⁴⁹ Section 10F of the Singapore Income Tax Act on the ascertainment of income from certain public private partnership arrangements

⁵⁰ การประมาณค่าใช้จ่าย ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า มีหลายกรณีที่รับรู้รายได้เมื่อเริ่มแรกจากการประมาณการค่าใช้จ่าย ซึ่งบางกิจการอาจต้องการหักกลับประมาณการค่าใช้จ่ายเทียบกับประมาณรายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า โดยใช้หลักการจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่าย (Matching Concept) อย่างไรก็ตามหลักการภาษีอากรนั้น ค่าใช้จ่ายจะต้องเกิดขึ้นจริงจากการประกอบธุรกิจ เป็นผลให้การประมาณการค่าใช้จ่ายจึงไม่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีอากร

การบันทึกรายการทางบัญชีสำหรับสัญญาที่องค์ประกอบของการจัดหาเงินจะต้องทำการปรับปรุงรายการทางภาษีอากร ซึ่งกิจการจะต้องรับรู้รายได้ทั้งจำนวนเพื่อเสียเงินได้นิติบุคคลในปีที่มีรายได้และเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการปรับปรุงรายการทางภาษีอากรในการคำนวณภาษีอากร นอกจากนี้ตามหลักการติดตามรายการ (Tracking purposes) กิจการจะมีการบันทึกรายการทางบัญชีเกี่ยวกับดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดจากองค์ประกอบของการจัดหาเงิน ซึ่งแยกองค์ประกอบของดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายจากการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายปกติ ดังนั้นดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าวจะไม่สามารถถือเป็นรายได้ทางภาษีอากรหรือนำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรได้

ตัวอย่าง รายการปรับปรุงทางภาษีอากรของรายได้ที่เกิดจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินเกี่ยวกับการบันทึกรายการทางบัญชีของกิจการและการปรับปรุงทางภาษีอากรเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล สามารถแบ่งออกเป็น 2 กรณีดังนี้

1) กรณีกิจการได้รับการชำระเงินล่วงหน้า (Advance payment)

สัญญาการให้บริการ X ได้รับชำระเงินค่าธรรมเนียมเริ่มแรกจำนวน 50,000 เหรียญสิงคโปร์ โดยมีภาระการให้บริการ X ที่จะต้องปฏิบัติในปีที่ 2 ทั้งนี้มีดอกเบี้ยกั๊ยมีส่วนเพิ่มร้อยละ 5

การบันทึกรายการทางบัญชี	รายการปรับปรุงทางภาษีอากร
<p>1. การรับรู้หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ X เมื่อได้รับชำระเงินค่าธรรมเนียมเริ่มแรก</p> <p>เดบิต เงินสด \$50,000</p> <p> เครดิต หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ \$50,000</p>	ไม่มี
<p>2. ในระหว่าง 2 ปีนับจากวันที่เริ่มทำสัญญา จนถึงวันให้บริการ X จะรับรู้ดอกเบี้ยจ่ายของค่าธรรมเนียมเริ่มแรก</p> <p>เดบิต ดอกเบี้ยจ่าย⁵¹ \$5,125</p> <p> เครดิต หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ \$5,125</p>	ถือว่ารายจ่ายดอกเบี้ยยังไม่เกิดขึ้น เนื่องจากผู้เสียภาษียังไม่มีภาระหนี้สินที่ต้องชำระตามกฎหมาย ดังนั้นจะไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรได้

⁵¹ คำนวณได้จาก [$\$50,000 \times (1.05^2 - 1)$]

การบันทึกรายการทางบัญชี	รายการปรับปรุงทางภาษีอากร
<p>3. การรับรู้รายได้จากการให้บริการ X เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง นั่นคือ ปีที่ 2</p> <p>เดบิต หนี้สินจากสัญญาการให้บริการ \$55,125</p> <p>เครดิต รายได้จากการให้บริการ \$55,125</p>	<p>ถือว่าไม่มีสิทธิรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นจำนวน 50,000 เหรียญสิงคโปร์ ดังนั้นกิจการจะต้องรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล</p>

ตารางที่ 4 รายการปรับปรุงทางภาษีอากรสำหรับรายได้ที่เกิดจากองค์ประกอบของการจัดหาเงิน
กรณีกิจการได้รับการชำระเงินล่วงหน้า (Advance payment)⁵²

2) กรณีกิจการได้รับเงื่อนไขการชำระเงินที่มีกำหนดเวลา (Deferred payment)

สัญญาการให้บริการ Y ได้รับชำระเงินตามเงื่อนไขการชำระเงินที่มีกำหนดเวลาภายหลัง 2 ปี จำนวน 50,000 เหรียญสิงคโปร์ โดยมีภาระการให้บริการที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้นเมื่อเริ่มแรก ทั้งนี้ มีดอกเบี้ยกั๊กมีส่วนเพิ่มร้อยละ 5

การบันทึกรายการทางบัญชี	รายการปรับปรุงทางภาษีอากร
<p>1. การรับรู้รายได้และลูกหนี้จากสัญญาการให้บริการเมื่อได้มีการให้บริการ Y</p> <p>เดบิต ลูกหนี้จากสัญญาการให้บริการ \$45,351</p> <p>เครดิต รายได้จากการให้บริการ \$45,351</p>	<p>ถือว่าไม่มีสิทธิรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นจำนวน 50,000 เหรียญสิงคโปร์ ดังนั้นกิจการจะต้องรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล</p>
<p>2. ในระหว่าง 2 ปี จะรับรู้ดอกเบี้ยรับนับจากวันที่เริ่มทำสัญญาจนถึงวันได้รับชำระเงิน</p> <p>เดบิต ลูกหนี้จากสัญญาการให้บริการ⁵³ \$4,649</p> <p>เครดิต ดอกเบี้ยรับ \$4,649</p>	<p>การตีความทางบัญชีดังกล่าวไม่ควรนำดอกเบี้ยรับมาเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากอาจนำไปสู่การคำนวณรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเป็นสองเท่า เนื่องจากมีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในปีแรกแล้ว</p>

⁵² Inland Revenue Authority of Singapore, **Income Tax implications arising from the adoption of Financial Reporting Standard 115 – Revenue from Contracts with Customers** [ออนไลน์], 26 มกราคม 2561. แหล่งที่มา https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About_Us/Public_Engagement/Public_Feedback/pconsult_CIT_Tax%20Implications%20from%20Adoption%20of%20FRS%20115%20-%20Revenue%20from%20Contracts%20with%20Customers.pdf

⁵³ คำนวณได้จาก $[\$45,351 \times (1.05^2 - 1)]$

การบันทึกรายการทางบัญชี	รายการปรับปรุงทางภาษีอากร
3. การรับรู้การรับชำระเงิน เมื่อภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง นั่นคือปีที่ 2 เดบิต เงินสด \$50,000 เครดิต ลูกหนี้จากสัญญาการให้บริการ \$50,000	ไม่มี

ตารางที่ 5 รายการปรับปรุงทางภาษีอากรสำหรับรายได้ที่เกิดจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินกรณีกิจการได้รับเงินไขการชำระเงินที่มีกำหนดเวลา (Deferred payment)⁵⁴

3.1.2 หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากหลักแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์ และเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศสิงคโปร์แต่ได้รับเงินได้นั้นในประเทศสิงคโปร์⁵⁵ (Territorial Income) โดยพิจารณาการมีหลักถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์จากการมีอำนาจควบคุมและบริหารจัดการในการประกอบธุรกิจของนิติบุคคลที่ดำเนินอยู่ในประเทศสิงคโปร์⁵⁶ ซึ่งไม่พิจารณาตามหลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล (Place of Incorporation)⁵⁷ โดยทั่วไปจะไม่จัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จากต่างประเทศที่ได้รับในประเทศสิงคโปร์ของบริษัทตามหลักแหล่งเงินได้ที่ไม่ได้ดำเนินการในหรือจากประเทศสิงคโปร์

การโอนเงินได้จากต่างประเทศในรูปของเงินปันผล ผลกำไรของสาขา และรายได้จากการให้บริการ (เฉพาะเงินได้จากต่างประเทศ) ซึ่งนำเข้ามาในประเทศสิงคโปร์โดยบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ในกรณีของการโอนเฉพาะเงินได้จากต่างประเทศที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด อาจได้รับสิทธิการยกเว้นภาษีเงินได้เฉพาะกรณีหรือสถานการณ์ที่ได้รับการอนุมัติ

⁵⁴ Inland Revenue Authority of Singapore, *Income Tax implications arising from the adoption of Financial Reporting Standard 115 – Revenue from Contracts with Customers* [ออนไลน์], 26 มกราคม 2561. แหล่งที่มา https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/About_Us/Public_Engagement/Public_Feedback/pconsult_CIT_Tax%20Implications%20from%20Adoption%20of%20FRS%20115%20-%20Revenue%20from%20Contracts%20with%20Customers.pdf

⁵⁵ Section 10 of the Singapore Income Tax Act

⁵⁶ อำนาจควบคุมและบริหารจัดการ หมายถึง การตัดสินใจเกี่ยวกับเชิงกลยุทธ์ทางธุรกิจ ได้แก่ นโยบายและกลยุทธ์ของบริษัทโดยมีอำนาจควบคุมและบริหารจัดการในการดำเนินการพิจารณาข้อมูลของบริษัท โดยหลักการแล้วสถานที่ของการประชุมของคณะกรรมการบริษัทนั้นที่ใช้ในการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ของบริษัท ซึ่งถือเป็นปัจจัยสำคัญในการกำหนดการมีอำนาจควบคุมและบริหารจัดการของบริษัทในการดำเนินธุรกิจ

⁵⁷ Section 2 of the Singapore Income Tax Act

โดยทั่วไปหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิในประเทศสิงคโปร์ ฐานกำไรสุทธิมาจากกำไรสุทธิทางบัญชีที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงินที่จัดทำภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งปรับปรุงตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ และคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสิงคโปร์ที่บังคับใช้ในปัจจุบันคือ ร้อยละ 17

หากบริษัทนิติบุคคลมีการใช้สกุลเงินต่างประเทศอื่นที่ไม่ใช่สกุลเงินของประเทศสิงคโปร์ในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศสิงคโปร์ ซึ่งจะต้องจัดทำการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore) โดยใช้สกุลเงินตามรูปแบบของกฎหมายภาษีอากรสิงคโปร์กำหนด

สำหรับรายจ่ายที่สามารถหักจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) ต้องเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดและเกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดรายได้
- 2) ต้องเป็นเงินได้ตามลักษณะของการประกอบธุรกิจ
- 3) ไม่ต้องห้ามไว้เป็นการเฉพาะภายใต้กฎหมายภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์

รายจ่ายอันเนื่องมาจากรายได้ที่เกิดขึ้นจากนอกประเทศสิงคโปร์ จะไม่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ เว้นแต่จะเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจากนอกประเทศสิงคโปร์แต่ได้รับในประเทศสิงคโปร์และได้เสียภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์แล้ว โดยทั่วไปผลขาดทุนจากเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศ (Offshore losses) จะไม่สามารถนำมาหักลบกับรายได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศสิงคโปร์ได้

ปีการประเมินภาษี (Year Assessment) เริ่มต้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมถึงวันที่ 31 ธันวาคมสำหรับรอบระยะเวลาที่มีกำไรสุทธิเพื่อประเมินภาษีจะเรียกว่า ปีฐาน ดังนั้นเงินได้ที่ได้รับในช่วงปีฐานจะได้รับการประเมินภาษีในปีถัดไป สำหรับบริษัทที่ดำเนินธุรกิจในประเทศสิงคโปร์สามารถปรับใช้ตามรอบระยะเวลาทางบัญชีอื่นนอกเหนือจากปีปฏิทินในการประเมินกำไรสุทธิซึ่งกำหนดไว้คือรอบระยะเวลาทางบัญชี 12 เดือนสิ้นสุดในปีก่อนของปีการประเมินภาษีได้

3.2 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับสัญญาการให้บริการระยะยาวของประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศที่มีการวางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกำหนดไว้ตามกฎหมายภาษีอากรและมีหนังสือตอบข้อหารือที่เกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลดังนี้

3.2.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย⁵⁸

โดยทั่วไปหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับสัญญาให้บริการระยะยาวของประเทศออสเตรเลีย มีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (AASB 15: Revenue from Contracts with Customers) มาถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้การรับรู้รายได้ภายใต้กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลจะไม่ปรับใช้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว

ตามหลักการบัญชีจะรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้น (Recognize revenue when each performance obligation is satisfied) กล่าวคือ เมื่ออำนาจการควบคุมสินค้าหรือบริการได้ส่งมอบให้ลูกค้าแล้ว⁵⁹ ในทางตรงกันข้ามตามหลักการภาษีจะรับรู้รายได้เมื่อได้รับรายได้และรายจ่ายเมื่อเกิดขึ้นแล้ว

สำหรับเงินจ่ายล่วงหน้า (Up-front payments)⁶⁰ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องใช้หลักการพื้นฐานในการรับรู้รายได้ทางภาษีของเงินจ่ายล่วงหน้าหรือการรับเงินล่วงหน้าของราคาตามสัญญาซึ่งประเมินค่าเป็นรายได้ โดยหลักการทั่วไปของเงินจ่ายล่วงหน้าหรือการรับเงินล่วงหน้าควรรับรู้รายได้ในระหว่างที่ได้รับเงินตลอดจนถึงวันครบกำหนดจ่ายชำระเงินงวดถัดไป ทั้งนี้อาจมีกรณีที่พฤติการณ์แวดล้อมของเงินประกันที่ได้จ่ายล่วงหน้าซึ่งต้องรวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต่างกัน⁶¹ หรือระยะเวลาที่นานกว่า เช่น หากจำนวนเงินที่จ่ายชำระสามารถซื้อเครื่องมือ อุปกรณ์และอื่น ๆ เพื่อการใช้งานตลอดระยะเวลาของสัญญา เป็นต้น ดังนั้นกิจการควรจะต้องปันส่วนอย่างเหมาะสมตลอดอายุของสัญญา (Over the whole period of the contract)

3.2.2 หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลพิจารณาจากการมีหลักถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียตามหลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งกิจการที่ตั้งอยู่ในประเทศออสเตรเลีย (Place of Incorporation) รวมถึงบริษัทที่เข้ามาประกอบธุรกิจเป็นศูนย์กลางของการดำเนินธุรกิจ (Place of Management and control) หรือมีอำนาจในการออกเสียงในที่ประชุมผู้ถือหุ้นเกี่ยวกับการบริหารงานของบริษัทในประเทศออสเตรเลีย ทั้งนี้ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั่วโลก (World-wide income) และบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการ

⁵⁸ Australian Taxation Office, **Draft Taxation Ruling TR 2017/D8** [ออนไลน์], 13 พฤษภาคม 2561. แหล่งที่มา <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=DTR/TR2017D8/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>

⁵⁹ AASB 15 Revenue from Contracts with Customers at paragraph 31

⁶⁰ เงินจ่ายล่วงหน้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามสัญญา ซึ่งจ่ายให้แก่คู่สัญญาในช่วงเวลาหรือก่อนเริ่มดำเนินงาน

⁶¹ Cf Arthur Murray (NSW) Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation [1965] HCA 58

ซึ่งมีเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศออสเตรเลียเท่านั้น และคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลียที่บังคับใช้ในปัจจุบันคือ ร้อยละ 30

ภาษีของประเทศออสเตรเลียมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องยื่นต่อสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxation Office) ภายในวันที่ 15 มกราคมของปีถัดไป สำหรับบริษัทผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีอื่น อาจต้องทำความเข้าใจกับเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีในการขอใช้รอบระยะเวลาบัญชีอื่นแทน (SAP: Substituted accounting periods) ซึ่งต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวภายในวันที่ 15 นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี 7 เดือน

3.3 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับสัญญาการให้บริการระยะยาวของประเทศตุรกี

ประเทศตุรกีเป็นประเทศที่มีการวางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกำหนดไว้ตามกฎหมายภาษีอากรและมีหนังสือตอบข้อหารือที่เกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลดังนี้

3.3.1 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย⁶²

การรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับสัญญาการให้บริการระยะยาวของประเทศตุรกี จะรับรู้ตามข้อกำหนดของกำไรทางธุรกิจตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Principle) ซึ่งพิจารณาการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์คงค้างโดยรับรู้ตามเงื่อนไขแรกที่กำหนดไว้ในสัญญาตามจำนวนเงินและลักษณะของสัญญา กล่าวคือ กำไรทางธุรกิจที่เกี่ยวกับสัญญาการให้บริการระยะยาวจะรับรู้รายได้และรายจ่ายตามข้อกำหนดของจำนวนเงินและลักษณะของสัญญาตามอายุสัญญา

ตัวอย่างหนังสือตอบข้อหารือ โดยสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

การพิจารณาตามหนังสือตอบข้อหารือออกโดย Large Taxpayers Office on 20.02.2012 ให้แก่บริษัทเงินบำนาญ ซึ่งเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าตอบแทนสิทธิที่จะจำหน่ายผลิตภัณฑ์แต่เพียงผู้เดียว (Exclusive rights fee) ตามข้อกำหนดของสัญญาความร่วมมือการเสนอขายกรมธรรม์ประกันภัยผ่านธนาคารพาณิชย์ (Bancassurance Agreement) ซึ่งมีการลงนามสัญญาดังกล่าวเป็นระยะเวลา 20 ปี ในการปฏิบัติตามสัญญาดังกล่าวของค่าตอบแทนสิทธิที่จะจำหน่ายผลิตภัณฑ์แต่เพียงผู้เดียว (Exclusive rights fee) เป็นการให้ประโยชน์แก่บริษัทประกันภัยโดยประเมินมูลค่าตามราคาตลาดเป็นลักษณะสิทธิไม่มีตัวตนในข้อกำหนดของบริษัทประกันภัย โดยสำนักงานจัดเก็บ

⁶² EY-Turkey. Bancassurance exclusivity rights and tax implications in Turkey [ออนไลน์], 25 กรกฎาคม 2560. แหล่งที่มา http://en.vergidegundem.com/documents/15002/1594089/december_makale2.pdf

ภาษีอากรของประเทศตุรกี (Turkish Revenue Administration) วินิจฉัยให้ถือปฏิบัติในการรับรู้เป็นรายจ่ายตามสัญญาที่กำหนดไว้ 15 ปี

ประกอบกับข้อกำหนดเกี่ยวกับมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ (Immovable assets) ซึ่งใช้ในกิจการในรอบระยะเวลามากกว่า 1 ปี⁶³ ต้องคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมูลค่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอสังหาริมทรัพย์โดยอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจและอัตราค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกำหนดไว้ 15 ปีหรือในอัตราร้อยละ 6.66%⁶⁴ และทรัพย์สินอื่น ๆ เช่น เครื่องมือ อุปกรณ์ เฟอร์นิเจอร์ สินค้าคงคลัง และภาพยนตร์⁶⁵ เป็นต้น ซึ่งต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายโดยคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคากำหนดไว้ 5 ปีหรือในอัตราร้อยละ 20%

กล่าวโดยสรุป คือ สัญญาที่เกี่ยวข้องกับสิทธิที่จะจำหน่ายผลิตภัณฑ์แต่เพียงผู้เดียว (Exclusivity agreement) ซึ่งมีการกำหนดอายุของสัญญา 15 ปีหรือมากกว่า 15 ปี ให้ถือปฏิบัติในการรับรู้เป็นรายจ่ายโดยทยอยรับรู้ตามอายุของสัญญาแต่ไม่เกิน 15 ปี

3.3.2 หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ⁶⁶

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้และผลกำไรที่ได้รับจากบริษัทและนิติบุคคลซึ่งบทยัญญัติและหลักเกณฑ์ที่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น เงินได้เป็นผลมาจากกิจกรรมของบริษัทและนิติบุคคล ตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะพิจารณาการมีหลักถิ่นที่อยู่ในประเทศตุรกีตามหลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งสำนักงานใหญ่ที่ตั้งอยู่ในประเทศตุรกี (Place of Incorporation) หรือเป็นศูนย์กลางของการดำเนินธุรกิจในประเทศตุรกี (Place of Management and control) โดยมีการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั่วโลก (World-wide income) หรือเรียกว่า ภาระการเสียภาษีโดยไม่จำกัด

ด้วยกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลมุ่งหมายป้องกันปัญหาบางประการซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงมีการกำหนดลักษณะเฉพาะ 2 เงื่อนไขนั้นคือ เงื่อนไขของการจดทะเบียนจัดตั้งสำนักงานใหญ่ โดยปฏิบัติตามบทยัญญัติของกฎหมายเงินได้นิติบุคคลซึ่งหมายความว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของสำนักงานใหญ่ตามกฎหมายและกฎเกณฑ์เกี่ยวกับสถานประกอบการหรือข้อบังคับบริษัท อย่างไรก็ตามลักษณะธุรกิจของสำนักงานใหญ่ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า มีลักษณะเป็นศูนย์กลางของการจัดการธุรกรรมทางธุรกิจในประเทศตุรกีทั้งหมดตามการบริหารจัดการที่เกิดขึ้นอย่างแท้จริง

⁶³ Article 313 of the Tax Procedures Law

⁶⁴ Tax Procedures Law General Communiqué series no. 333

⁶⁵ Article 269 of the Tax Procedures Law

⁶⁶ Law No. 5520, Official Gazette No. 26205 dated 21.06.2006

โดยทั่วไปหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิในประเทศตุรกี ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลมาจาก รายได้หักด้วยรายจ่ายจากการประกอบธุรกิจและคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศตุรกีที่บังคับใช้ในปัจจุบันคือ ร้อยละ 20 สำหรับเงินได้จากธุรกิจเชิงพาณิชย์และการเกษตรกรรมเท่านั้นตามหลักการที่ก่อให้เกิดภาระการเสียภาษีโดยจำกัด เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและจะต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าตามไตรมาสในระหว่างปีภาษี

การชำระภาษีก่อนหน้าดังกล่าวคำนวณได้เท่ากับร้อยละ 20 ของรายได้ทางภาษีตามไตรมาส ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าสามารถนำมาเครดิตภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีได้ อย่างไรก็ตามหากภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าตามไตรมาสในระหว่างปีภาษี มีจำนวนมากกว่าภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี ทั้งนี้จำนวนดังกล่าวสามารถนำมาเครดิตภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีอื่น ๆ หรือจะขอคืนเงินภาษีอากรก็ได้ นอกจากนี้จะมีลักษณะรายการที่ไม่นำมารวมคำนวณในภาษีเงินได้นิติบุคคลดังนี้

- 1) รายได้ที่ได้รับจากบริษัทรวมถึงบริษัทตามหลักแหล่งเงินได้จากการร่วมลงทุนในบริษัทอื่น ซึ่งได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเต็มจำนวนแล้ว ทั้งนี้ไม่รวมถึงผลกำไรของหน่วยลงทุนจากการลงทุนที่มีใบสำคัญแสดงสิทธิของหน่วยลงทุนของกองทุน
- 2) เงินได้จากการขายหุ้นบุริมสิทธิของบริษัทและผลกำไรจากการขายหุ้นของการร่วมลงทุนของบริษัทในขณะที่ตั้งบริษัทและจากการขายหุ้นในราคาเกินราคาตามใบหุ้นเมื่อมีการเพิ่มเงินลงทุนดังกล่าว
- 3) การได้รับเงินได้ในอัตราร้อยละ 75 ของผลกำไรที่ได้รับจากการขายหุ้นสามัญหุ้นบุริมสิทธิ สิทธิในการจองหุ้น หุ้นที่ถือครองหรือเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ โดยมีระยะเวลาอย่างน้อย 2 ปีเมื่อผลกำไรดังกล่าวบันทึกอยู่ในสำรองทางบัญชีและไม่ได้มีการจำหน่ายภายใน 5 ปี

การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชี โดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องยื่นต่อสำนักงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศตุรกี (Turkish Revenue Administration) ภายในวันที่ 25 นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี 4 เดือน ซึ่งแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน และเอกสารอื่น ๆ ตามที่กำหนด สำหรับการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องชำระภาษีภายในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป 4 เดือน

บทที่ 4

ปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาโดยการรวบรวมข้อมูลหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญาเกิน 10 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเมื่อทำสัญญา โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ข้อ 1 (ก) วรรคสอง ประกอบกับเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 พบว่าหลักแนวทางปฏิบัติดังกล่าวมีประเด็นปัญหา 3 ประการ ซึ่งงานวิจัยฉบับนี้สามารถวิเคราะห์ปัญหาได้ดังต่อไปนี้

4.1 ปัญหาความไม่สอดคล้องสำหรับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเมื่อทำสัญญาด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับข้อ 2 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 และ

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 74/2541 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 ข้อ 1 (ก) วรรคสอง ได้วางแนวทางปฏิบัติในการพิจารณาการรับรู้รายได้ของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร โดยผู้ประกอบการต้องนำรายได้ที่ได้รับซึ่งมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการโดยการผ่อนชำระหรือชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา รวมถึงเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจองหรือเงินอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการหรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการ

ผู้เขียนได้ทำการศึกษาถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นของการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญาเกิน 10 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเมื่อทำสัญญา โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาดังต่อไปนี้

การรับรู้รายได้สำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามแนวทางปฏิบัติดังกล่าว พบว่ามีหลักพิจารณาการรับรู้รายได้อยู่ 2 แนวทาง จะเห็นได้ว่า หลักเกณฑ์การพิจารณาการรับรู้รายได้ดังกล่าวมีการจำกัดจำนวนระยะเวลาไว้ไม่เกิน 10 ปี รวมถึงทางเลือกที่ให้ผู้ประกอบการสามารถรับรู้

รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากมีการให้บริการซึ่งได้ปฏิบัติตามกิจกรรมตามที่ระบุเงื่อนไขไว้ในสัญญาอย่างต่อเนื่องตลอดอายุของสัญญา ย่อมส่งผลให้เกิดความไม่สอดคล้องกับลักษณะการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างแท้จริง สามารถวิเคราะห์ปัญหาของการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวแบ่งออกเป็น 2 กรณีดังนี้

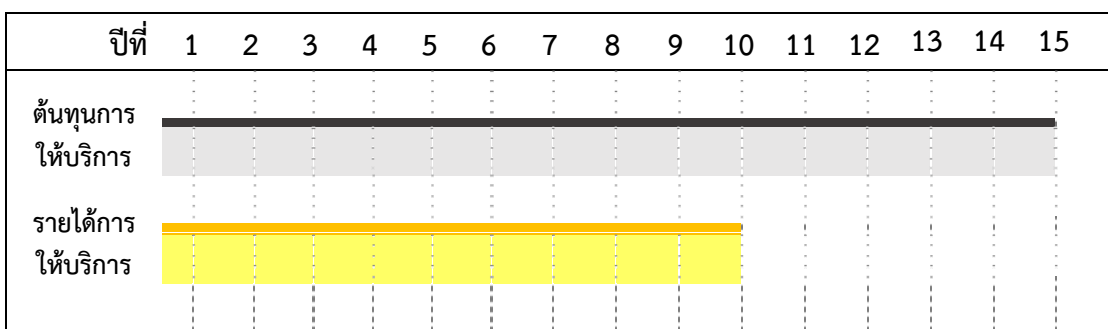
ตัวอย่างกรณีศึกษา

บริษัทประกอบกิจการผลิตและซ่อมเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในโรงงานไฟฟ้า ครอบคลุมการซ่อมแซม ดูแลรักษาและปรับปรุงเครื่องยนต์กังหันก๊าซ การจัดหาอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกั กังหันก๊าซเพื่อเปลี่ยนทดแทนอุปกรณ์ที่ถึงกำหนดระยะเวลาหรือหมดอายุการใช้งาน

บริษัทได้เข้าทำสัญญาระยะยาวเพื่อให้บริการซ่อมแซมและบำรุงรักษากับโรงไฟฟ้าแห่งหนึ่ง โดยมีกำหนดระยะเวลาของสัญญา 15 ปี ได้รับค่าธรรมเนียมเริ่มแรกเป็นเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาและไม่มีสิทธิเรียกคืนไม่ว่าด้วยเหตุใด ๆ

4.1.1 กรณีการรับรู้รายได้เฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี

หากพิจารณาการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการให้บริการตามสัญญาระยะยาวในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 ประกอบกับเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 โดยผู้ประกอบการเลือกนำรายได้ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเป็นเงินจ่ายล่วงหน้า โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา ทั้งนี้การรับรู้รายได้ดังกล่าวจะรับรู้โดยการเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการนั้น



ภาพที่ 2 การรับรู้รายได้จากการให้บริการเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี

เมื่อวิเคราะห์จากตัวอย่างกรณีศึกษาข้างต้นประกอบกับภาพที่ 2 พบว่ามีการรับรู้รายได้จากการให้บริการตามสัญญาระยะยาวซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญา 15 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา โดยเลือกการรับรู้รายได้ดังกล่าวเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

ประกอบกับมีต้นทุนการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสัญญาซึ่งเกิดขึ้นตลอดอายุสัญญาดังกล่าว จะเห็นได้ว่า เมื่อมีการปฏิบัติตามแนวทางในการพิจารณาการรับรู้รายได้ดังกล่าวตามทางเลือกนี้ รายได้จะต้องรับรู้เฉลี่ยตามอายุสัญญาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีแต่ไม่เกิน 10 ปีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการนั้น

จากกรณีศึกษาข้างต้นมีการให้บริการเริ่มตั้งแต่ปีแรกซึ่งได้มีการปฏิบัติกิจกรรมตามที่ระบุเงื่อนไขไว้ในสัญญาอย่างต่อเนื่อง ในช่วงปีที่ 1 – 10 จะไม่พบประเด็นปัญหาในเรื่องความไม่สอดคล้องสำหรับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย เนื่องจากรายได้จากการให้บริการและต้นทุนการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสัญญา ซึ่งมีความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกันและเป็นไปตามกรอบแนวคิดของการใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร แต่ไม่มีความสอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายได้ในการจัดสรรสัดส่วนอย่างเป็นระบบตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลของอายุสัญญา ส่งผลให้การรับรู้รายได้จากการให้บริการรับรู้รายการเกินควรในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีในช่วงปีที่ 1 – 10 แทนที่จะรับรู้รายได้จากการให้บริการตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาตามอายุของสัญญา 15 ปี

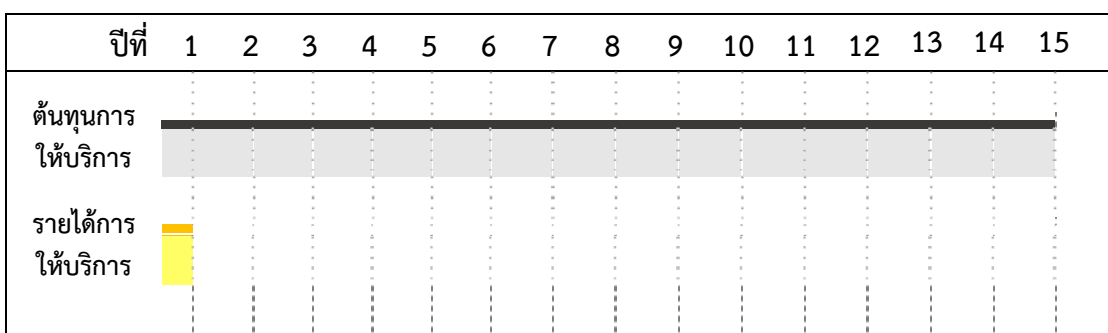
นอกจากนี้ในช่วงปีที่ 11 – 15 จะพบประเด็นปัญหาในเรื่องความไม่สอดคล้องสำหรับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และขัดกับหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย (Matching Concept) ซึ่งไม่มีความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกัน และเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากมีการรับรู้รายได้จากการให้บริการครบ 10 ปีแรกของสัญญาตามเงินก้อนที่ชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 นั้นแล้ว แต่ต้นทุนการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสัญญายังคงเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องจนครบอายุของสัญญา 15 ปี รวมทั้งมีความไม่สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ซึ่งจะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ข้างต้นไม่มีหลักงวดเวลาในการรับรู้ตามอายุสัญญาอย่างเป็นระบบตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผล เป็นผลให้ไม่สะท้อนตามลักษณะการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาของอายุสัญญาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างแท้จริง

ดังนั้นจากการศึกษาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้จากการให้บริการเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี ผู้เขียนมีความเห็นว่า มีความไม่เหมาะสมในการจำกัดจำนวนระยะเวลาไว้ไม่เกิน 10 ปี ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ขาดหลักการในการพิจารณาระยะเวลาที่เหมาะสมของอายุสัญญาโดยไม่มีที่มาของหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน ซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่ามาจากหลักการของสาขาวิชาใดในการสร้างหลักเกณฑ์ของแนวทางปฏิบัติในการพิจารณาการรับรู้รายได้จากการให้บริการตามสัญญาระยะยาวและไม่ได้คำนึงถึงลักษณะของสัญญาที่มีระยะเวลาเกิน 10 ปีขึ้นไป รวมทั้งขัดกับหลักเสรีภาพในการทำสัญญา เนื่องจากคู่สัญญามีเสรีภาพในการกำหนดเงื่อนไขในสัญญาให้มีอายุสัญญาเท่าไรก็ได้

แต่แนวทางปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ได้เปลี่ยนแปลงระยะเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาดังกล่าว

4.1.2 กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ

หากพิจารณาการรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการให้บริการตามสัญญาระยะเวลาในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 ประกอบกับเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 โดยผู้ประกอบการเลือกนำรายได้ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเป็นเงินจ่ายล่วงหน้า โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา ทั้งนี้การรับรู้รายได้ดังกล่าวจะรับรู้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการนั้น



ภาพที่ 3 การรับรู้รายได้จากการให้บริการทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ

เมื่อวิเคราะห์จากตัวอย่างกรณีศึกษาข้างต้นประกอบกับภาพที่ 3 พบว่ามีการรับรู้รายได้จากการให้บริการตามสัญญาระยะเวลาซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญา 15 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา โดยเลือกการรับรู้รายได้ดังกล่าวทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการในปีที่ 1 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ประกอบกับมีต้นทุนการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสัญญาซึ่งเกิดขึ้นตลอดอายุสัญญาดังกล่าว จะเห็นได้ว่า เมื่อมีการปฏิบัติตามแนวทางในการพิจารณาการรับรู้รายได้ดังกล่าวตามทางเลือกนี้ รายได้จะต้องรับรู้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการในปีที่ 1

จากกรณีศึกษาข้างต้นมีการให้บริการเริ่มตั้งแต่ปีแรกซึ่งได้มีการปฏิบัติกิจกรรมตามที่ระบุเงื่อนไขไว้ในสัญญาอย่างต่อเนื่อง ในช่วงปีที่ 1 จะรับรู้รายได้จากการให้บริการทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการและในช่วงปีที่ 2 - 15 จะพบประเด็นปัญหาในเรื่องความไม่สอดคล้องสำหรับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และขัดกับหลักการจับคู่รายได้และรายจ่าย (Matching Concept) ซึ่งไม่มีความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกัน และเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากมีการรับรู้รายได้จากการให้บริการทั้งจำนวนในปีแรกตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 นั้น

ในขณะที่ต้นทุนการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับสัญญายังคงเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องจนครบอายุของสัญญา 15 ปี จะเห็นได้ว่า หลักเกณฑ์ข้างต้นไม่มีหลักงวดเวลาในการรับรู้ตามอายุสัญญาอย่างเป็นระบบตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผล เป็นผลให้ไม่สะท้อนตามลักษณะการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างแท้จริง

อย่างไรก็ตามการรับรู้รายได้จากการให้บริการทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการในเรื่องของระยะเวลา (Timing) ในการรับรู้รายได้จากการให้บริการที่จะวัดผลการดำเนินงานของนิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีผลขาดทุนสะสมสุทธิตั้งแต่ไม่เกิน 5 ปีตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร อาจนำไปสู่การวางแผนภาษีอากรโดยพยายามลดภาระภาษีอากรของตน และอาจเข้าข่ายการหลบหลีกภาษีอากร (Tax avoidance) ทั้งนี้ผู้ประกอบการอาจเลือกใช้วิธีการรับรู้รายได้ดังกล่าวโดยทำนิติกรรมหรือสัญญาระยะยาวเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยลง แม้การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับ⁶⁷ (Acceptable tax avoidance) จะเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมายแต่อาจจะขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือจริยธรรม เนื่องจากเป็นผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรเป็นจำนวนมาก

นอกจากนี้การรับรู้รายได้ตามแนวปฏิบัติดังกล่าวข้างต้น อาจส่งผลกระทบต่อสภาพคล่องทางการเงินของกิจการ ซึ่งผู้ประกอบการอาจหาวิธีการบริหารกิจการด้วยการเพิ่มค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อให้กิจการได้รับผลกำไรสูงสุดจึงได้มีการวางแผนภาษีรูปแบบต่าง ๆ เพื่อให้กลุ่มกิจการของตนมีต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด โดยการถ่ายโอนกำไรจากประเทศที่มีอัตราสูงไปยังประเทศที่มีอัตราต่ำกว่า เช่น การตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization)⁶⁸ และกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)⁶⁹ เป็นต้น รวมทั้งการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีที่ไม่สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสัญญาระยะยาว ย่อมส่งผลกระทบต่อจำนวนผลขาดทุนสะสมสุทธิตั้งแต่ไม่เกิน 5 ปีตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร ในภาษีถัดไปนั้นไม่เหมาะสมตามไปด้วย

ดังนั้นจากการศึกษาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้จากการให้บริการทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ ผู้เขียนมีความเห็นว่า มีความไม่สอดคล้องสำหรับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวไม่มีหลักงวด

⁶⁷ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา). หน้า 792.

⁶⁸ การตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) คือ เงินทุนที่ใช้ในการประกอบกิจการมาจากการกู้ยืมเงินหรือหาเจ้าหนี้หรือสร้างหนี้สินขึ้น (Debt Financing) โดยมีผลตอบแทนที่ได้รับจากการลงทุนนี้ คือ ดอกเบี้ย ในทางกฎหมายภาษีอากรถือเป็นรายจ่ายในกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งกำไรสุทธิของกิจการ จึงสามารถนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ (สรรพากรสาสน์, 2551 : ออนไลน์)

⁶⁹ กำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) คือ การที่คู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยอาจมีการกำหนดราคาซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด (Arm's Length Price) (กรมสรรพากร, 2549 : ออนไลน์)

เวลาในการรับรู้ตามอายุสัญญาอย่างเป็นระบบตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผล เป็นผลให้ไม่สะท้อนตามลักษณะการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างแท้จริง

กล่าวโดยสรุปของผลการศึกษาลงถึงประเด็นปัญหาการรับรู้รายได้สำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญาเกิน 10 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการโดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 ข้อ 1 (ก) วรรคสองนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่มี 2 แนวทางปฏิบัติดังกล่าวนี้ มีความไม่สอดคล้องสำหรับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่ จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจและเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร เมื่อมีการให้บริการซึ่งได้ปฏิบัติกิจกรรมตามที่ระบุเงื่อนไขไว้ในสัญญาอย่างต่อเนื่องตลอดอายุของสัญญา นอกจากนี้ ผู้ประกอบการอาจอาศัยช่องทางที่แนวทางปฏิบัติดังกล่าวเปิดโอกาสให้เลือกปฏิบัติโดยใช้ในการวางแผนภาษีอากรเพื่อเพิ่มรายจ่ายอื่น ๆ รวมถึงผลขาดทุนสะสมทางภาษีอากรมาหักกลับกับรายได้ตามแนวทางปฏิบัติดังกล่าวก็เป็นได้ ดังนั้นการรับรู้รายได้ดังกล่าวควรรับรู้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีของอายุสัญญา เพื่อส่งผลให้สะท้อนตามลักษณะการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างแท้จริงในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักการที่ถูกต้อง

เมื่อศึกษามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ ประกอบกับกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินนั้น สำหรับการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับสัญญาระยะยาวที่มีการให้บริการอื่นระบุมรวมในสัญญานั้น ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา กิจกรรมต้องรับรู้รายได้และรายจ่ายจะทยอยรับรู้ตามอายุของสัญญาด้วยวิธีการตัดจำหน่ายตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยมีแนวคิดและแนวปฏิบัติทางการบัญชีเหมือนกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) บทที่ 18 เรื่อง รายได้ เช่น การวัดมูลค่าของรายได้ และการรับรู้รายการของรายได้จากการให้บริการ เป็นต้น และ

จากการศึกษากฎหมายภาษีของต่างประเทศ อาทิ กฎหมายของประเทศออสเตรเลีย ได้กำหนดหลักการภาษีอากรต้องรับรู้รายการเมื่อได้รับรายได้และรายจ่ายเมื่อเกิดขึ้นแล้ว สำหรับเงินจ่ายล่วงหน้าหรือการรับเงินล่วงหน้าของราคาตามสัญญาซึ่งประเมินค่าเป็นรายได้นั้น ต้องบันทึบส่วนอย่างเหมาะสมตลอดอายุของสัญญา (Over the whole period of the contract) โดยไม่คำนึงการปรับใช้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (AASB 15: Revenue from Contracts with Customers) ในการรับรู้รายได้ตามหลักการภาษีอากร

กฎหมายของประเทศตุรกี จะรับรู้ตามข้อกำหนดของกำไรทางธุรกิจตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Principle) การคำนวณกำไรทางธุรกิจที่เกี่ยวกับสัญญาการให้บริการระยะยาว ซึ่งรับรู้รายได้และรายจ่ายตามข้อกำหนดของจำนวนเงินและลักษณะของสัญญาตามอายุของสัญญา และ

กฎหมายของประเทศสิงคโปร์ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณฐานกำไรสุทธิมาจากกำไรสุทธิทางบัญชีที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงินที่จัดทำภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้นจึงรับรู้รายการของรายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าเป็นพื้นฐานในการรับรู้รายการเมื่อกิจการให้ปฏิบัติการเสร็จสิ้น ซึ่งแบบการรับรู้รายได้แบ่งออกเป็น 2 แบบคือ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) และตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) เช่นเดียวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าของประเทศไทย แต่หลักการภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์จะไม่ยอมรับการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว ซึ่งจะต้งนำรายการดังกล่าวมาปรับปรุงในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

ผู้เขียนเห็นว่า การที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรวางแนวทางปฏิบัติดังกล่าวไว้นั้น มีหลักการไม่ถูกต้องและไม่เหมาะสม เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการบัญชีและกฎหมายต่างประเทศในการรับรู้รายได้ของสัญญาการให้บริการระยะยาว ย่อมก่อให้เกิดภาระทางบัญชีและทางภาษีอากรในการปรับปรุงรายการทางบัญชีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย

อย่างไรก็ตามเพื่อให้การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรมีความสอดคล้องกันตามลักษณะของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอายุสัญญา และมีความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกันตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่ายและเกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากรอย่างแท้จริง ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรควรรับรู้รายได้และรายจ่ายตามอายุของสัญญาเช่นเดียวกับแนวทางปฏิบัติของประเทศออสเตรเลียและประเทศตุรกี ซึ่งเป็นหลักการรับรู้รายได้จากการให้บริการตามขั้นความสำเร็จของรายการและเหมาะสมกับลักษณะธุรกิจขนาดเล็ก ขนาดกลาง และขนาดใหญ่ในประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีอากรอย่างเสมอภาค

นอกจากนี้หากผู้ประกอบการมีรายได้จากการให้บริการตามสัญญาระยะยาวที่ไม่เท่ากันในแต่ละปีหรือมีรายได้ที่ไม่คงที่ และได้รับเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเมื่อทำสัญญา โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา เพื่อให้สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ผู้เขียนเห็นว่า ควรรับรู้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีของอายุสัญญาโดยไม่พิจารณาตามความเปลี่ยนแปลงของรายได้ที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาการให้บริการดังกล่าว

อนึ่ง งานวิจัยฉบับนี้ไม่ใช่แนวปฏิบัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในการแนะนำแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวในการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับสัญญาระยะยาวมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรเหมือนกับประเทศสิงคโปร์ เนื่องจาก

มาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวมีการรับรู้รายได้อยู่ 2 แบบคือ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) และตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) แม้ว่ากฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์ มีการนำมืองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวมาปรับปรุงในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ตาม

ทั้งนี้อาจไม่ใช่แนวทางที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยที่จะนำมาปรับใช้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว เนื่องจากกิจการจะต้องทำการพิจารณาการมืองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา ส่งผลทำให้ผู้ประกอบการที่มีกิจการขนาดกลางและขนาดเล็กล้วนไม่มีศักยภาพเพียงพอที่จะกำหนดอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามราคาตลาดที่เหมาะสม อาจก่อให้เกิดภาระต้นทุนทางภาษีของกิจการสูงเกินควรในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในช่วงระยะเวลาดังกล่าว รวมทั้งปัจจัยการพิจารณาการมืองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาดังกล่าวเป็นลักษณะการคำนวณที่ต้องใช้ประมาณการระยะเวลานับตั้งแต่วันที่กิจการได้ออกรับสินค้าหรือบริการที่ได้ตกลงไว้ให้แก่ลูกค้าและวันที่ลูกค้าจ่ายชำระสำหรับสินค้าหรือบริการเข้ามาเกี่ยวข้องในการรับรู้ดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่ายในงบกำไรขาดทุน ซึ่งอาจเข้าลักษณะรายได้หรือรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการรับหรือจ่ายจริง

4.2 ปัญหาการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา

หากพิจารณาการคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ยังไม่มีข้อกำหนดหลักเกณฑ์โดยเฉพาะเกี่ยวกับการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา กล่าวคือ หากเข้าเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญาฉบับแรก ระยะเวลาในการรับรู้รายได้และรายจ่ายมีการขยายออกไปนอกเหนือจากระยะเวลาตามสัญญาฉบับแรก ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากมีการให้บริการซึ่งได้ปฏิบัติกิจกรรมตามที่ระบุเงื่อนไขไว้ในสัญญาอย่างต่อเนื่องตลอดอายุของสัญญาย่อมส่งผลให้เกิดความไม่สอดคล้องกับลักษณะการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างแท้จริง ดังนั้นงานวิจัยฉบับนี้จึงแบ่งประเด็นปัญหาออกเป็น 2 กรณีดังนี้

4.2.1 กรณีมีการพิจารณาขยายระยะเวลาของสัญญาก่อนครบอายุสัญญา

หากพิจารณาประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นของการรับรู้รายได้สำหรับการให้บริการตามสัญญา ระยะยาวซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญาเกิน 10 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเมื่อทำสัญญา โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ย่อมส่งผลกระทบต่อกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายที่เคยรับรู้ไปแล้วในอดีต เนื่องจากไม่มีข้อกำหนดหลักเกณฑ์โดยเฉพาะเกี่ยวกับการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา และความไม่แน่นอนของเงื่อนไขและเหตุการณ์ในอนาคตของธุรกรรมจากการดำเนินธุรกิจ เช่น

กิจการได้รับค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญาจำนวน 20 ล้านบาท เพื่อให้บริการนายหน้าขายผลิตภัณฑ์ให้แก่ลูกค้าทั่วไป มีอายุสัญญา 12 ปี ซึ่งในสัญญา

ระบุงการขยายอายุสัญญาออกไปอีก 3 ปี โดยมีเงื่อนไขหากกิจการมียอดขายผลิตภัณฑ์สะสมไม่ถึงเป้าหมายที่กำหนดไว้ในสัญญาจะมีการพิจารณาการขยายอายุของสัญญาออกไปนอกเหนือจากระยะเวลาตามสัญญาฉบับแรกในปีที่ 8 ทั้งนี้ปรากฏว่าในปีที่ 8 ยอดขายผลิตภัณฑ์สะสมไม่ถึงเป้าหมายที่กำหนดไว้ในสัญญาจึงขยายอายุสัญญาออกไปอีก 3 ปี

เมื่อวิเคราะห์ปัญหาจากตัวอย่างกรณีศึกษาข้างต้นเกี่ยวกับการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา เนื่องจากความไม่แน่นอนของเงื่อนไขและเหตุการณ์ในอนาคตของธุรกรรมจากการดำเนินธุรกิจจึงมีความจำเป็นที่ผู้ประกอบการต้องทบทวนรายการหรือเหตุการณ์ของธุรกรรมอย่างสม่ำเสมอ การรับรู้รายการสำหรับแนวปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ดังกล่าว จะพบประเด็นปัญหาเช่นเดียวกับที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4.1

จะเห็นได้ว่า แนวปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ไม่ได้มีข้อกำหนดของหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา ประกอบกับแนวปฏิบัติดังกล่าวไม่สามารถวัดมูลค่าการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามหลักงวดเวลาและหลักการดำเนินงานต่อเนื่องได้

4.2.2 กรณีมีการพิจารณาขยายระยะเวลาของสัญญาเมื่อครบอายุสัญญา

หากมีการพิจารณาทบทวนรายการหรือเหตุการณ์ของธุรกรรมตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาเมื่อครบอายุของสัญญาตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง จะเห็นได้ว่า ลักษณะของธุรกรรมมีวัตถุประสงค์จะต่ออายุสัญญาขณะที่ทำสัญญา จากการศึกษาพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 เรื่อง ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า กรณีมีสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัด พบว่าหลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายดังกล่าวสามารถเฉลี่ยตามจำนวนปีของสัญญาฉบับแรกและอายุของการขยายสัญญารวมกัน จะเห็นได้ว่า มีความสอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวที่มีอายุสัญญาเกิน 10 ปี อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาตามแนวปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 พบว่าไม่มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว ประกอบกับไม่มีข้อกำหนดของหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาอีกด้วย

ตัวอย่างแนววินิจฉัยกรมสรรพากร

บริษัท ก ประกอบกิจการเกี่ยวกับการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ในเขตกรุงเทพมหานคร โดยมีบริษัทในเครือของบริษัท ก จะทำการเช่าที่ดินของบริษัท ก เป็นระยะเวลา 103 ปี เพื่อพัฒนาโครงการก่อสร้างอาคารแบบผสมผสาน ซึ่งมีข้อเท็จจริงดังนี้

- 1) บริษัทในเครือประกอบกิจการให้เช่าห้องชุดที่อยู่อาศัย โดยจัดทำสัญญาให้เช่าเพื่ออยู่อาศัยแก่ผู้เช่ามีกำหนดระยะเวลารวมทั้งหมด 99 ปี โดยแบ่งระยะเวลาตามสัญญาเช่าออกเป็น 4 ครั้ง ได้แก่ ครั้งที่ 1 - 3 ครั้งละ 30 ปี และครั้งสุดท้าย 9 ปี ตามลำดับ
- 2) ผู้เช่าต้องชำระค่าเช่าทั้งจำนวนล่วงหน้าตามสัญญาเช่าแต่ละครั้งแบ่งออกเป็น 3 งวด โดยงวดแรก เมื่อผู้เช่าเช่าทำสัญญาเช่าต้องชำระร้อยละ 10 งวดที่ 2 ชำระเป็นรายเดือนถึงวันก่อสร้างอาคารเสร็จร้อยละ 25 และงวดที่ 3 ชำระเมื่อผู้เช่าเช่าครอบครองห้องชุดที่เช่าอาศัยร้อยละ 65 และหากบริษัทในเครือดำเนินการต่อสัญญาเช่าหรือไม่ต่อสัญญาเช่าให้แก่ผู้เช่าครั้งต่อไป บริษัทในเครือต้องคืนเงินค่าเช่าที่ได้รับล่วงหน้าตามสัญญาเช่าแต่ละครั้งให้แก่ผู้เช่า

ดังนั้นบริษัท ก และบริษัทในเครือต้องนำเงินค่าเช่าที่ได้รับล่วงหน้าจากการให้เช่าทรัพย์สินนั้น มารวมคำนวณรายได้และรายจ่ายจากประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินโดยใช้เกณฑ์สิทธิ ซึ่งต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สินตามข้อ 3.4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528⁷⁰

เมื่อพิจารณาตามหนังสือตอบข้อหารือข้างต้นนั้นไม่ได้มีการพิจารณาการขยายอายุของสัญญาเมื่อครบอายุสัญญา จะเห็นได้ว่า แนววินิจฉัยดังกล่าวเป็นการพิจารณาตามรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว⁷¹ ซึ่งขัดกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริง

กล่าวโดยสรุปของผลการศึกษาดังประเด็นปัญหาการรับรู้รายได้สำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญาเกิน 10 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการโดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 ข้อ 1 (ก) วรรคสองนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า แนวปฏิบัติดังกล่าวและประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา ด้วยเหตุที่ความไม่แน่นอนของเงื่อนไขและเหตุการณ์ในอนาคตของธุรกรรมจากการดำเนินธุรกิจ ทำให้ผู้ประกอบการต้องอาศัยดุลยพินิจในการตีความ อีกทั้งยังขาดหลักปฏิบัติที่ชัดเจนแน่นอนในการพิจารณาการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ซึ่งปัญหาเหล่านี้ย่อมส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการในแง่ของการนำไปปฏิบัติในการรับรู้รายได้เชิงเศรษฐกิจ

⁷⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/5531 ลงวันที่ 22 กรกฎาคม 2553

⁷¹ มาตรา 540 แห่งประมวลประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ วางหลักไว้ว่า สัญญาเช่าทรัพย์สินกำหนดระยะเวลาการเช่าทรัพย์สินได้สูงสุดไม่เกิน 30 ปี

อนึ่ง สำหรับกรณีไม่เข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาฉบับแรก จะพบว่าปัญหาเช่นเดียวกับที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4.1 และไม่มีปัญหาเกี่ยวกับการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา

เมื่อศึกษามาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ กำหนดให้การรับรู้รายได้จากการให้บริการตามสัญญาระยะยาว กิจการต้องรับรู้ค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้รอการรับรู้ และทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการ ประกอบกับกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน กิจการต้องรับรู้ค่าบริการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายรอการรับรู้และทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดระยะเวลาที่ให้บริการเมื่อกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการซึ่งจะเกิดขึ้นในหลายรอบระยะเวลาบัญชีและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสัมพันธ์กับรายได้ และมีการทบทวนนโยบายการบัญชีใหม่มาใช้กับรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีนับตั้งแต่วันที่ที่มีการเปลี่ยนแปลงเป็นต้นไป โดยไม่ต้องทำการปรับปรุงใด ๆ ที่เกี่ยวกับงวดบัญชีก่อนกับกำไรสะสมต้นงวด⁷² และ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กำหนดให้ในกรณีที่ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกเป็นเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าหรือบริการที่จะโอนในอนาคต ซึ่งจะรับรู้เป็นรายได้เมื่อมีการโอนสินค้าหรือบริการในอนาคต ระยะเวลาในการรับรู้รายได้อาจขยายออกไปนอกเหนือจากระยะเวลาตามสัญญาฉบับแรก หากมีการให้สิทธิแก่ลูกค้าในการทำสัญญาใหม่และสิทธิที่ให้แก่ลูกค้าดังกล่าวมีสาระสำคัญ สามารถรับรู้รายได้ดังกล่าวเมื่อโอนสินค้าหรือบริการในอนาคตให้ลูกค้าหรือรับรู้เมื่อสิทธิในการเลือกครบอายุสัญญา

จากการศึกษากฎหมายภาษีของต่างประเทศ อาทิ กฎหมายของประเทศตุรกี พบว่ามีการพิจารณาการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์คงค้างโดยรับรู้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาตามจำนวนเงินและลักษณะของสัญญา และกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ พบว่าการคำนวณกำไรสุทธิในประเทศสิงคโปร์ จัดทำภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าของประเทศไทย เนื่องจากมาตรฐานฉบับดังกล่าวมีการพัฒนามาจากคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีสากล (IASB: International Accounting Standards Board)

ผู้เขียนเห็นว่า การที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรวางแนวทางปฏิบัติดังกล่าวไว้นั้น มีหลักการไม่ถูกต้องและไม่เหมาะสมและไม่คำนึงถึงการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาเมื่อเปรียบเทียบกับหลักการบัญชีและกฎหมายต่างประเทศในการรับรู้รายได้ของสัญญาการให้บริการระยะยาว ย่อมส่งผลให้เกิดความไม่ชัดเจนในการตีความและการรับรู้รายการตามลักษณะ

⁷² มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

การก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอีกด้วย

เพื่อกำหนดการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามสัญญาระยะยาวโดยพิจารณาจากอายุของสัญญาฉบับแรกตามแนวทางปฏิบัติของประเทศตุรกี และหากต่อมาได้มีการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาฉบับแรก ให้มีการทบทวนรายการหรือเหตุการณ์ของธุรกรรมตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา ทั้งนี้เมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาฉบับแรกให้พิจารณาการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการจากมูลค่าคงเหลือซึ่งเคยรับรู้รายการมาแล้วในอดีตตามสัญญาฉบับแรกโดยเฉลี่ยตามจำนวนปีของสัญญาฉบับแรกคงเหลือและอายุของการขยายสัญญารวมกันนับตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเป็นต้นไป

ในทางกลับกันการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา หากมีการพิจารณาทบทวนรายการหรือเหตุการณ์ของธุรกรรมตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาในปีสุดท้ายของสัญญาฉบับแรกตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง จะเห็นได้ว่า ลักษณะของธุรกรรมมีวัตถุประสงค์จะต่ออายุสัญญา ดังนั้นควรรับรู้รายการในปีที่เริ่มให้บริการโดยเฉลี่ยตามจำนวนปีของสัญญาฉบับแรกและอายุของการขยายสัญญารวมกันตามแนวทางของพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 เรื่อง ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า ในการรับรู้รายการดังกล่าว

อย่างไรก็ตามงานวิจัยฉบับนี้ไม่ใช่แนวปฏิบัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ในการแนะแนวทางแก้ไขปัญหาการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา เนื่องจากมาตรฐานดังกล่าวกำหนดให้เงินจ่ายล่วงหน้าที่มีการขยายอายุของสัญญาออกไปนอกเหนือจากระยะเวลาตามสัญญาฉบับแรก โดยมีการให้สิทธิแก่ลูกค้าในการทำสัญญาใหม่ที่มีสาระสำคัญ สามารถรับรู้รายการดังกล่าวเมื่อโอนสินค้าหรือบริการในอนาคตให้ลูกค้าหรือรับรู้เมื่อสิทธิในการเลือกครบอายุสัญญา จะเป็นผลทำให้ภาครัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในระหว่างระยะเวลาที่มีการขยายอายุของสัญญาออกไป

4.3 ปัญหาการตีความเกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว

ในปัจจุบันสัญญาการให้บริการบางฉบับไม่มีการกำหนดอายุของสัญญาไว้ ซึ่งคู่สัญญามีสิทธิบอกเลิกสัญญาในขณะเมื่อสุดระยะเวลาอันเป็นกำหนดชำระค่าบริการก็ได้ทุกระยะ แสดงให้เห็นว่าการให้บริการที่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่แน่นอนเอาไว้ก็มีเวลาสิ้นสุดเช่นกัน เช่น

กิจการได้รับค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่ไม่สามารถเรียกคืนได้ ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญาพร้อมกับค่าบริการทำความสะอาดจำนวน 120,000 บาท โดยคู่สัญญาตกลงกำหนดชำระค่าบริการทำความสะอาดปีละ 100,000 บาทและค่าธรรมเนียมเริ่มแรกไม่สามารถเรียกคืนได้จำนวน 20,000 บาท โดยไม่ได้กำหนดอายุของสัญญาไว้และคู่สัญญามีสิทธิบอกเลิกสัญญาเมื่อคู่สัญญาผิดเงื่อนไขสัญญาตามที่ระบุไว้

หากพิจารณาตัวอย่างข้างต้น การที่ไม่มีการกำหนดอายุของสัญญาแต่มีการให้บริการต่อเนื่องย่อมส่งผลให้เกิดปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามลักษณะการก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต (Future economic benefit) ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีของงวดก่อน ๆ เนื่องจากลักษณะรายการดังกล่าวอาจมีการรับรู้ทั้งจำนวนในปีที่มีการให้บริการไปซึ่งมีเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการโดยการชำระเพียงครั้งเดียวแฝงรวมอยู่ก็ตาม จะพบว่า มีปัญหาเช่นเดียวกับกรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการได้ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 4.1.2

การที่ประมวลรัษฎากรไม่มีการกำหนดค่านิยมของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวและแนวทางปฏิบัติทางภาษีอากรไว้ชัดเจนเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการพิจารณาถึงลักษณะองค์ประกอบของสัญญาระยะยาวที่ไม่ได้กำหนดอายุของสัญญาไว้ แต่มีการให้บริการต่อเนื่องนอกเหนือจากระยะเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญา

ในกรณีนี้ก่อให้เกิดข้อสังเกตที่ว่า การรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาที่ไม่มีการกำหนดอายุของสัญญาไว้นั้น อาจมีการรับรู้รายได้สูงเกินควรกว่ารอบระยะเวลาบัญชีอื่น ๆ ซึ่งขัดกับหลักงวดเวลาในการวัดมูลค่าของธุรกรรมที่สะท้อนการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ นอกจากนี้ผู้ประกอบการจำเป็นหรือไม่ที่ต้องทำการปรับปรุงเกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายงวดก่อนกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมเพื่อปรับปรุงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีย้อนหลัง เนื่องจากความไม่ชัดเจนของสัญญาดังกล่าว ทำให้ผู้ประกอบการต้องอาศัยดุลยพินิจในการตีความเพื่อพิจารณาลักษณะของรายการในการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวดังกล่าว

จากการศึกษามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า มีการกำหนดหลักการขั้นตอนการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (Five-Step Model) ในการแยกองค์ประกอบของสัญญาไว้อย่างชัดเจน และมีการพิจารณาการปันส่วนราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาและรับรู้รายการตามรูปแบบความสำเร็จของภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวตามเนื้อหาเชิงพาณิชย์ของสัญญาตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หากได้นำแนวทางดังกล่าวมากำหนดค่านิยมของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวโดยการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขของการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร จะเป็นการช่วยให้แนวทางการจัดเก็บภาษีอากรมีความชัดเจนและแน่นอนมากยิ่งขึ้นและช่วยลดความเสี่ยงและข้อโต้แย้งจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวอีกด้วย

จะเห็นได้ว่า การตีความเกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวย่อมส่งผลให้เกิดความไม่ชัดเจนในการรับรู้รายการตามลักษณะการก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

ผู้เขียนเห็นว่า ควรมีการกำหนดค่านิยามของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาถึงลักษณะองค์ประกอบของสัญญาระยะยาวที่ไม่ได้กำหนดอายุของสัญญาไว้ แต่มีการให้บริการต่อเนื่องนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในสัญญาฉบับแรก โดยพิจารณาการรับรู้รายการของรายได้จากลักษณะของสัญญาตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เช่นเดียวกับประเทศสิงคโปร์ เป็นต้น

4.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร

แนวทางการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญาเกิน 10 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเมื่อทำสัญญา โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 และเกณฑ์สิทธินั้น ไม่เพียงแต่จะก่อให้เกิดความแตกต่างในประเด็นการรับรู้รายได้ที่มี 2 แนวทางปฏิบัติ นั้น แต่ยังก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิทางภาษีอากร⁷³ และกำไรสุทธิทางบัญชี ดังนั้นงานวิจัยฉบับนี้จึงทำการเปรียบเทียบหลักการบัญชีออกเป็น 2 มาตรฐานการบัญชีดังนี้

4.4.1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ กำหนดให้ในกรณีที่มีการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา กิจการต้องรับรู้เป็นรายได้รอการรับรู้และทยอยรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่ให้บริการประกอบกับกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการให้บริการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายรอการรับรู้และทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดระยะเวลาที่ให้บริการ

ตัวอย่างกรณีศึกษา

บริษัทได้เข้าทำสัญญาระยะยาวเพื่อให้บริการซ่อมแซมและบำรุงรักษากับโรงไฟฟ้าแห่งหนึ่ง โดยมีกำหนดระยะเวลาของสัญญา 12 ปี ได้รับค่าธรรมเนียมนำเป็นเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาและไม่มีสิทธิเรียกคืนไม่ว่าด้วยเหตุใด ๆ จำนวน 1,200,000 บาท สำหรับการให้บริการดังกล่าวบริษัทคาดว่าจะมีต้นทุนการให้บริการเกิดขึ้นตลอดอายุสัญญาปีละ 50,000 บาท

⁷³ กำไรสุทธิทางภาษีอากร คือ การคำนวณรายได้ทางภาษีและรายจ่ายทางภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากตัวอย่างกรณีศึกษาข้างต้นประกอบกับการคำนวณเปรียบเทียบตามตารางที่ 6 พบว่าในปีที่ 1 รายได้จากการให้บริการทางภาษีตามแนวทางดังกล่าวคือ 120,000 บาท⁷⁴ และ 1,200,000 บาท⁷⁵ตามลำดับ ในขณะที่รายได้จากการให้บริการทางบัญชีต่อปี คือ 100,000 บาท ความแตกต่างระหว่างรายได้นี้ทำให้กำไรจากการดำเนินงานทางภาษีสูงกว่ากำไรจากการดำเนินงานทางบัญชีในทางตรงกันข้ามในปีที่ 11 - 12 รายได้จากการให้บริการทางภาษีทั้งสองแนวทางปฏิบัติดังกล่าวคือ 0 บาท ในขณะที่รายได้จากการให้บริการทางบัญชีต่อปี คือ 100,000 บาท จะเห็นได้ว่าบริษัทถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นไม่สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะยาว

นอกจากนี้แนวทางการรับรู้รายได้จากการให้บริการทางภาษีที่จะก่อให้เกิดภาวะภาษีหนักที่สุดคือ กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ ซึ่งมีต้นทุนภาษีอากรตลอดอายุสัญญาเท่ากับ 230,000 บาท ในขณะที่มีต้นทุนภาษีอากรตลอดอายุสัญญาทางบัญชีคือ 120,000 บาท และแม้ว่ายอดรวมรายได้จากการให้บริการทั้งสิ้นเท่ากับ 1,200,000 บาททั้งด้านบัญชีและภาษีอากรจะเท่ากัน ย่อมส่งผลให้การเติบโตทางเศรษฐกิจลดลงเนื่องจากผู้ประกอบการต้องนำเงินได้รับมาชำระภาษีให้แก่ภาครัฐก่อนเวลาอันสมควรและพบว่ามีปัญหาเช่นเดียวกับที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4.1

อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ เป็นมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for PAEs) ซึ่งจะไม่มีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป ทั้งนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) บทที่ 18 เรื่อง รายได้นั้นไม่ได้ถูกยกเลิกการบังคับใช้แต่อย่างใด ดังนั้นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 จึงไม่สะท้อนการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวที่มีอายุสัญญาเกิน 10 ปี

⁷⁴ กรณีการรับรู้รายได้เฉลี่ยตามส่วนแบ่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

⁷⁵ กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

(หน่วย: บาท)

งบกำไรขาดทุน	ปีที่	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	รวม
มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้														
รายได้จากการให้บริการ		100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	1,200,000
หัก ต้นทุนการให้บริการ		50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	600,000
กำไรจากการดำเนินงาน		50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	600,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)		10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	120,000
กำไรสุทธิ		40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	480,000
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 กรณีการรับรู้รายได้เฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี														
รายได้จากการให้บริการ		120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	-	-	1,200,000
หัก ต้นทุนการให้บริการ		50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	600,000
กำไรจากการดำเนินงาน		70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	(50,000)	(50,000)	600,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)		14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	-	-	140,000
กำไรสุทธิ		56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	(50,000)	(50,000)	460,000
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ														
รายได้จากการให้บริการ		1,200,000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,200,000
หัก ต้นทุนการให้บริการ		50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	600,000
กำไรจากการดำเนินงาน		1,150,000	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	600,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)		230,000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	230,000
กำไรสุทธิ		920,000	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	370,000

ตารางที่ 6 ตัวอย่างการคำนวณเปรียบเทียบกำไรสุทธิตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ และกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

4.4.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า มีการกำหนดหลักการขั้นตอนการรับรู้รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (Five-Step Model) ในการแยกองค์ประกอบของสัญญาไว้อย่างชัดเจน และมีการพิจารณาการบันทึกราคาของรายการให้กับแต่ละภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาและรับรู้รายการตามรูปแบบความสำเร็จภาระที่ต้องปฏิบัติดังกล่าวตามเนื้อหาเชิงพาณิชย์ของสัญญาดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2

สำหรับสัญญาระยะยาวที่มีเงื่อนไขชำระราคามีระยะเวลาการจ่ายชำระเงินที่นานเกิน 1 ปี อาจต้องแยกองค์ประกอบของดอกเบี้ยจากการรับรู้รายได้ปกติ โดยต้องพิจารณาการมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา ประกอบกับการรับรู้รายการของต้นทุนของสัญญาสามารถบันทึกเป็นสินทรัพย์และทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายอย่างเป็นระบบสอดคล้องกับรูปแบบการรับรู้รายได้ ดังนั้นงานวิจัยฉบับนี้จึงแบ่งการรับรู้รายได้ออกเป็น 2 แบบดังนี้

4.4.2.1 การรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time)

ตัวอย่างกรณีศึกษา

บริษัทได้เข้าทำสัญญาระยะยาวเพื่อให้บริการซ่อมแซมและบำรุงรักษากับโรงไฟฟ้าแห่งหนึ่ง โดยมีกำหนดระยะเวลาของสัญญา 12 ปี ได้รับค่าธรรมเนียมเริ่มแรกเป็นเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาและไม่มีสิทธิเรียกคืนไม่ว่าด้วยเหตุใด ๆ จำนวน 1,200,000 บาท สำหรับการให้บริการดังกล่าวบริษัทคาดว่าจะมีต้นทุนการให้บริการเกิดขึ้นตลอดอายุสัญญาปีละ 50,000 บาท และอัตราดอกเบี้ยกู้ยืมส่วนเพิ่มคือ ร้อยละ 4 ต่อปี

จากตัวอย่างกรณีศึกษาข้างต้นซึ่งมีการรับรู้รายได้จากการให้บริการแบบตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) ดังนั้นการรับรู้รายการของรายได้จึงต้องพิจารณาขั้นตอนการวัดมูลค่าในการกำหนดราคาของรายการโดยต้องพิจารณาองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาเนื่องจากเป็นสัญญาระยะยาวเพื่อให้บริการซ่อมแซมและบำรุงรักษาที่มีระยะเวลาการจ่ายชำระเงินที่นานเกิน 1 ปี จึงมีความแตกต่างออกไปจากแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ สามารถอธิบายได้ดังนี้

4.4.2.1.1 กรณีไม่เข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา

จากตัวอย่างกรณีศึกษาข้างต้นประกอบกับการคำนวณเปรียบเทียบตามตารางที่ 7 พบว่าในปีที่ 1 รายได้จากการให้บริการทางภาษีตามแนวทางดังกล่าวจำนวน 120,000 บาท⁷⁶ และ

⁷⁶ กรณีการรับรู้รายได้เฉลี่ยตามส่วนแบ่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

1,200,000 บาท⁷⁷ตามลำดับ ในขณะที่รายได้จากการให้บริการทางบัญชีต่อปีจำนวน 100,000 บาท ความแตกต่างระหว่างรายได้นี้ทำให้กำไรจากการดำเนินงานทางภาษีสูงกว่ากำไรจากการดำเนินงานทางบัญชี ในทางตรงกันข้ามในปีที่ 11 - 12 รายได้จากการให้บริการทางภาษีทั้งสองแนวทางดังกล่าวคือ 0 บาท ในขณะที่รายได้จากการให้บริการทางบัญชีต่อปี คือ 100,000 บาท จะเห็นได้ว่าบริษัทถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นไม่สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะยาว

นอกจากนี้แนวทางการรับรู้รายได้จากการให้บริการทางภาษีที่จะก่อให้เกิดภาวะภาษีหนักที่สุดคือ กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ ซึ่งมีต้นทุนภาษีอากรตลอดอายุสัญญาเท่ากับ 230,000 บาท ในขณะที่มีต้นทุนภาษีอากรตลอดอายุสัญญาทางบัญชีคือ 120,000 บาท และแม้ว่ายอดรวมรายได้จากการให้บริการทั้งหมดจำนวน 1,200,000 บาททั้งด้านบัญชีและภาษีอากรจะเท่ากัน ย่อมส่งผลให้การเติบโตทางเศรษฐกิจลดลงเนื่องจากผู้ประกอบการต้องนำเงินได้รับมาชำระภาษีให้แก่ภาครัฐก่อนเวลาอันสมควรและพบว่ามีปัญหาเช่นเดียวกับที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4.1

กล่าวโดยสรุปพบว่า มีประเด็นปัญหาเช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4.4.1

4.4.2.1.2 กรณีเข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา

จากตัวอย่างกรณีศึกษาข้างต้นประกอบกับการคำนวณเปรียบเทียบตามตารางที่ 7 พบว่าในปีที่ 1 รายได้จากการให้บริการทางภาษีตามแนวทางดังกล่าวจำนวน 120,000 บาท⁷⁸ และ 1,200,000 บาท⁷⁹ตามลำดับ ในขณะที่รายได้จากการให้บริการทางบัญชีต่อปีจำนวน 107,495 บาท และดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อปีจำนวน 7,495 บาท เมื่อนำมาหักกลบเป็นรายได้จากการให้บริการสุทธิจะมีจำนวนเท่ากับ 100,000 บาท ความแตกต่างระหว่างรายได้นี้ทำให้กำไรจากการดำเนินงานทางภาษีสูงกว่ากำไรจากการดำเนินงานทางบัญชี

ในทางตรงกันข้ามในปีที่ 11 - 12 รายได้จากการให้บริการทางภาษีทั้งสองแนวทางดังกล่าวคือ 0 บาท ในขณะที่รายได้จากการให้บริการทางบัญชีต่อปีคือ ปีที่ 11 จำนวน 110,290 บาท และปีที่ 12 จำนวน 110,579 บาทและดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อปีคือ ปีที่ 11 จำนวน 10,290 บาทและปีที่ 12 จำนวน 10,579 บาท เมื่อนำมาหักกลบเป็นรายได้จากการให้บริการสุทธิจะมีจำนวนเท่ากับ 100,000 บาทต่อปี จะเห็นได้ว่า บริษัทถูกจัดเก็บภาษีเงินได้

⁷⁷ กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

⁷⁸ กรณีการรับรู้รายได้เฉลี่ยตามส่วนแบ่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

⁷⁹ กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

นิติบุคคลนั้นไม่สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะยาว

ความแตกต่างของยอดรวมรายได้จากการให้บริการทางบัญชีทั้งสิ้นจำนวน 1,308,252 บาท และมียอดรวมดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญทั้งสิ้นจำนวน 108,252 บาท เมื่อนำมาหักกลบเป็นรายได้จากการให้บริการสุทธิจะมีจำนวนเท่ากับ 1,200,000 บาท จะเห็นได้ว่า ยอดรวมสุทธิจะไม่แตกต่างไปจากแบบการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) กรณีไม่เข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาและมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ ดังนั้นหลักการดังกล่าวจะไม่กระทบต่อภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใดเมื่อพิจารณาการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนทางบัญชีในขั้นสุดท้าย

นอกจากนี้แนวทางการรับรู้รายได้จากการให้บริการทางภาษีที่จะก่อให้เกิดภาระภาษีหนักที่สุดคือ กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ ซึ่งมีต้นทุนภาษีอากรตลอดอายุสัญญาเท่ากับ 230,000 บาท ในขณะที่มีต้นทุนภาษีอากรตลอดอายุสัญญาทางบัญชีคือ 120,000 บาท และแม้ว่ายอดรวมรายได้จากการให้บริการจำนวนสุทธิเท่ากับ 1,200,000 บาททั้งด้านบัญชี⁸⁰และภาษีอากรจะเท่ากัน ย่อมส่งผลให้การเติบโตทางเศรษฐกิจลดลงเนื่องจากผู้ประกอบการต้องนำเงินได้รับมาชำระภาษีให้แก่ภาครัฐก่อนเวลาอันสมควรและพบว่ามีปัญหาเช่นเดียวกับที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4.1

4.4.2.2 การรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time)

ตัวอย่างกรณีศึกษา

ในปี 25X1 บริษัทได้เข้าทำสัญญาระยะยาวเพื่อให้บริการซ่อมแซมและบำรุงรักษากับโรงไฟฟ้าแห่งหนึ่ง โดยมีกำหนดระยะเวลาของสัญญา 11 ปี ได้รับค่าธรรมเนียมนั้นเป็นเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับการให้บริการด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา และไม่มีสิทธิเรียกคืนไม่ว่าด้วยเหตุใด ๆ จำนวน 1,100,000 บาท สำหรับการให้บริการดังกล่าวบริษัทคาดว่าจะมีต้นทุนการให้บริการเกิดขึ้นตลอดอายุสัญญาปีละ 50,000 บาท และอัตราดอกเบี้ยก็มีส่วนเพิ่มคือร้อยละ 4 ต่อปี ทั้งนี้บริษัทจะเริ่มให้บริการซ่อมแซมและบำรุงรักษากับโรงไฟฟ้าแห่งหนึ่งในปี 25X2

จากตัวอย่างกรณีศึกษาข้างต้นการรับรู้รายได้จากการให้บริการแบบ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) ดังนั้นการรับรู้รายได้ของรายได้จึงต้องพิจารณาขั้นตอนการวัดมูลค่าในการกำหนดราคาของรายการโดยต้องพิจารณาองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาเนื่องจากเป็นสัญญาระยะยาวเพื่อให้บริการซ่อมแซมและบำรุงรักษาที่มีระยะเวลาการจ่าย

⁸⁰ ยอดรวมรายได้จากการให้บริการจำนวนสุทธิทางบัญชี คือ รายได้จากการให้บริการหักกลบด้วยดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญตามหลักการบันทึกบัญชี

ชำระเงินที่นานเกิน 1 ปี จึงมีความแตกต่างออกไปจากแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ สามารถอธิบายได้ดังนี้

4.4.2.2.1 กรณีไม่เข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา

จากตัวอย่างกรณีศึกษาข้างต้นประกอบกับการคำนวณเปรียบเทียบตามตารางที่ 8 พบว่ามีปัญหาเช่นเดียวกับแบบการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) กรณีไม่เข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาและมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ เนื่องจากกิจการจะเริ่มรับรู้เมื่อมีการให้บริการตั้งแต่ปี 25X2 เป็นต้นไปตามอายุของสัญญาและไม่มีผลกระทบต่อการรับรู้รายการดังกล่าวในปี 25X1

ในปีที่ (1) รายได้จากบริการทางภาษีแนวทางดังกล่าวจำนวน 110,000 บาท⁸¹ และ 1,100,000 บาท⁸²ตามลำดับ ในขณะที่รายได้จากการให้บริการทางบัญชีต่อปีจำนวน 100,000 บาท ความแตกต่างระหว่างรายได้นี้ทำให้กำไรจากการดำเนินงานทางภาษีสูงกว่ากำไรจากการดำเนินงานทางบัญชี ในทางตรงกันข้ามในปีที่ (11) รายได้จากบริการทางภาษีทั้งสองแนวทางดังกล่าวคือ 0 บาท ในขณะที่รายได้จากการให้บริการทางบัญชีต่อปี คือ 100,000 บาท จะเห็นได้ว่าบริษัทถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นไม่สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะยาว

นอกจากนี้แนวทางการรับรู้รายได้จากการให้บริการทางภาษีที่จะก่อให้เกิดภาวะภาษีหนักที่สุดคือ กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ ซึ่งมีต้นทุนภาษีอากรตลอดอายุสัญญาเท่ากับ 210,000 บาท ในขณะที่มีต้นทุนภาษีอากรตลอดอายุสัญญาทางบัญชีคือ 110,000 บาท และแม้ว่าย่อรวมรายได้จากการให้บริการทั้งหมดจำนวน 1,100,000 บาททั้งด้านบัญชีและภาษีอากรจะเท่ากัน ย่อมส่งผลให้การเติบโตทางเศรษฐกิจลดลงเนื่องจากผู้ประกอบการต้องนำเงินได้รับมาชำระภาษีให้แก่ภาครัฐก่อนเวลาอันสมควรและพบว่ามีปัญหาเช่นเดียวกับที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4.1

4.4.2.2.2 กรณีเข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา

จากตัวอย่างกรณีศึกษาข้างต้นประกอบกับการคำนวณเปรียบเทียบตามตารางที่ 8 พบว่ามีผลกระทบต่อรับรู้รายการดังกล่าวในปี 25X1 เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวกำหนดให้ต้องมีการพิจารณาองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้

⁸¹ กรณีการรับรู้รายได้เฉลี่ยตามส่วนแบ่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

⁸² กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

ดังนั้น ปี 25X1 จะต้องคำนวณดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อปีจำนวน 7,495 บาท ก่อให้เกิดผลขาดทุนจากการดำเนินงานในปี 25X1 จำนวน 7,495 บาท ต่อมาเมื่อกิจการเริ่มรับรู้รายได้เมื่อมีการให้บริการตั้งแต่ปี 25X2 ถือเป็นปีที่ (1) ของสัญญาดังกล่าว นั้น มีความแตกต่างของรายได้จากการให้บริการทางบัญชีต่อปีจำนวน 115,243 บาท⁸³ และดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อปีจำนวน 7,748 บาท ซึ่งหลักการดังกล่าวกระทบต่อภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในช่วงปีที่ (1) และ (2) อย่างไรก็ตามภาครัฐยังไม่มีแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาดังกล่าวในปัจจุบัน

อย่างไรก็ตามในช่วงปีที่ (1) รายได้จากการให้บริการทางภาษีแนวทางดังกล่าวจำนวน 110,000 บาท⁸⁴ และ 1,100,000 บาท⁸⁵ตามลำดับ ความแตกต่างระหว่างรายได้นี้ทำให้กำไรจากการดำเนินงานทางภาษีสูงกว่ากำไรจากการดำเนินงานทางบัญชี

ในทางตรงกันข้ามในปีที่ (11) รายได้จากการให้บริการทางภาษีทั้งสองแนวทางดังกล่าวคือ 0 บาท ในขณะที่รายได้จากการให้บริการทางบัญชีต่อปี คือ 110,366 บาท และดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อปี คือ 10,366 บาท เมื่อนำมาหักกลับเป็นรายได้จากการให้บริการสุทธิจะมีจำนวนเท่ากับ 100,000 บาท จะเห็นได้ว่า บริษัทถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นไม่สอดคล้องกับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะยาว

ความแตกต่างของยอดรวมรายได้จากการให้บริการทางบัญชีทั้งสิ้นจำนวน 1,206,988 บาท และมียอดรวมดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญทั้งสิ้นจำนวน 106,988 บาท เมื่อนำมาหักกลับเป็นรายได้จากการให้บริการสุทธิจะมีจำนวนเท่ากับ 1,100,000 บาท จะเห็นได้ว่า ยอดรวมสุทธิจะไม่แตกต่างไปจากแบบการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลานึง (Over time) และการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) กรณีไม่เข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาและมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ ดังนั้นหลักการดังกล่าวจะไม่กระทบต่อภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใดเมื่อพิจารณาการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนทางบัญชีในขั้นสุดท้าย

⁸³ รายได้จากการให้บริการคำนวณได้จาก =

$$\left(\frac{1,100,000}{11 \text{ ปี}} \right) + (\text{ดอกเบี้ยจ่ายปีที่ } 1 = 7,495) + (\text{ดอกเบี้ยจ่ายปีที่ } 2 = 7,748) \text{ กล่าวคือเป็นการกลับรายการของ}$$

บัญชีหนี้สินจากสัญญาการให้บริการ เพื่อรับรู้รายได้จากการให้บริการเมื่อปฏิบัติภารกิจเสร็จสิ้นในแต่ละปี ณ จุดการให้บริการนั้น

⁸⁴ กรณีการรับรู้รายได้เฉลี่ยตามส่วนแบ่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

⁸⁵ กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

นอกจากนี้แนวทางการรับรู้รายได้จากการให้บริการทางภาษีที่จะก่อให้เกิดภาระภาษีหนักที่สุดคือ กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ ซึ่งมีต้นทุนภาษีอากรตลอดอายุสัญญาเท่ากับ 210,000 บาท ในขณะที่มีต้นทุนภาษีอากรตลอดอายุสัญญาทางบัญชีคือ 111,499 บาท และแม้ว่ายอดรวมรายได้จากการให้บริการจำนวนสุทธิเท่ากับ 1,100,000 บาททั้งด้านบัญชี⁸⁶และภาษีอากรจะเท่ากัน ย่อมส่งผลให้การเติบโตทางเศรษฐกิจลดลงเนื่องจากผู้ประกอบการต้องนำเงินได้รับมาชำระภาษีให้แก่ภาครัฐก่อนเวลาอันสมควรและพบว่ามีปัญหาเช่นเดียวกับที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4.1

ดังนั้นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 จึงไม่สะท้อนการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวที่มีอายุสัญญาเกิน 10 ปี เช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้

กล่าวโดยสรุปคือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า มีความแตกต่างไปจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ สำหรับสัญญาระยะยาวซึ่งมีระยะเวลาการจ่ายชำระเงินที่นานเกิน 1 ปี ในเรื่องการแยกองค์ประกอบของดอกเบี้ยจากการรับรู้รายได้ปกติ โดยพิจารณาการมีองค์ประกอบเกี่ยวกับการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญาดังกล่าว

อนึ่ง ตัวอย่างข้างต้นเป็นเพียงภาพรวมประกอบความเข้าใจในการทำการวิจัยผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นเมื่อมีการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งคาดว่าจะกระทบต่อลักษณะของสัญญาการให้บริการระยะยาวอันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเมื่อทำสัญญา โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาในมุมมองด้านภาษีอากรเท่านั้น

อย่างไรก็ตามหลักการบัญชีไม่ได้มีหลักการที่ใช้ในการควบคุมธุรกรรมที่ผู้ประกอบการจงใจหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือวางแผนการทำสัญญาการให้บริการระยะยาวเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีโดยเสรีภาพนั้น แต่มีเพียงการกำหนดให้ข้อมูลทางการเงินจะต้องแสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ (Substance Over Form) แทนที่จะเป็นรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว

⁸⁶ ยอดรวมรายได้จากการให้บริการจำนวนสุทธิทางบัญชี คือ รายได้จากการให้บริการหักลบด้วยดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญตามหลักการบันทึกบัญชี

(หน่วย: บาท)

งบกำไรขาดทุน	ปีที่	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	รวม
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กรณีไม่เข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา														
รายได้จากการให้บริการ		100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	1,200,000
หัก ต้นทุนการให้บริการ		50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	600,000
กำไรจากการดำเนินงาน		50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	600,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)		10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	120,000
กำไรสุทธิ		40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	480,000
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กรณีเข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา														
รายได้จากการให้บริการ ⁸⁷		107,495	107,767	108,040	108,315	108,592	108,871	109,151	109,433	109,717	110,002	110,290	110,579	1,308,252
หัก ต้นทุนการให้บริการ		50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	600,000
ดอกเบี้ยจ่าย ⁸⁸		7,495	7,767	8,040	8,315	8,592	8,871	9,151	9,433	9,717	10,002	10,290	10,579	108,252
กำไรจากการดำเนินงาน		50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	600,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)		10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	120,000
กำไรสุทธิ		40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	480,000
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 กรณีการรับรู้รายได้เฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี														
รายได้จากการให้บริการ		120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	120,000	-	-	1,200,000
หัก ต้นทุนการให้บริการ		50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	600,000
กำไรจากการดำเนินงาน		70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	70,000	(50,000)	(50,000)	600,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)		14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	14,000	-	-	140,000
กำไรสุทธิ		56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	56,000	(50,000)	(50,000)	460,000

งบกำไรขาดทุน	ปีที่	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	รวม
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ														
รายได้จากการให้บริการ	1,200,000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,200,000
หัก ต้นทุนการให้บริการ	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	600,000
กำไรจากการดำเนินงาน	1,150,000	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	600,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)	230,000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	230,000
กำไรสุทธิ	920,000	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	370,000

ตารางที่ 7 ตัวอย่างการคำนวณเปรียบเทียบกำไรสุทธิตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
แบบการรับรู้รายได้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง (Over time) และกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

$$^{87} \text{ รายได้จากการให้บริการคำนวณได้จาก } = \left(\frac{\text{เงินจ่ายล่วงหน้า}}{\text{อายุสัญญา}} \right) + \text{ดอกเบี้ยจ่าย}$$

$$^{88} \text{ ดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา คำนวณได้จากวิธีดอกเบี้ยอัตราที่แท้จริง } \left(PV = \left(\frac{1+i}{1} \right)^n \right) = 0.62460 \text{ อัตราดอกเบี้ยกู้ยืมส่วนเพิ่มคือ ร้อยละ 4 ต่อปี}$$

(หน่วย: บาท)

งบกำไรขาดทุน	ปีที่	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	รวม
			(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กรณีไม่เข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา														
รายได้จากการให้บริการ	-	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	1,100,000
หัก ต้นทุนการให้บริการ	-	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	550,000
กำไรจากการดำเนินงาน	-	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	550,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)	-	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	110,000
กำไรสุทธิ	-	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	440,000
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า กรณีเข้าเงื่อนไขการมีองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา														
รายได้จากการให้บริการ ⁸⁹	-	115,243	108,003	108,259	108,516	108,776	109,037	109,299	109,563	109,829	110,097	110,366	110,366	1,206,988
หัก ต้นทุนการให้บริการ	-	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	550,000
ดอกเบี้ยจ่าย ⁹⁰	7,495	7,748	8,003	8,259	8,516	8,776	9,037	9,299	9,563	9,829	10,097	10,366	10,366	106,988
กำไรจากการดำเนินงาน	(7,495)	57,495	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	550,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)	-	11,499	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	111,499
กำไรสุทธิ	(7,495)	45,996	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	40,000	438,501
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 กรณีการรับรู้รายได้เฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี														
รายได้จากการให้บริการ	-	110,000	110,000	110,000	110,000	110,000	110,000	110,000	110,000	110,000	110,000	110,000	-	1,100,000
หัก ต้นทุนการให้บริการ	-	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	550,000
กำไรจากการดำเนินงาน	-	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000	(50,000)	550,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)	-	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000	-	120,000
กำไรสุทธิ	-	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	48,000	(50,000)	430,000

งบกำไรขาดทุน	ปีที่	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	รวม
			(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 กรณีการรับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ														
รายได้จากการให้บริการ	-	1,100,000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,100,000
หัก ต้นทุนการให้บริการ	-	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	550,000
กำไรจากการดำเนินงาน	-	1,050,000	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	550,000
หัก ภาษีเงินได้ (20%)	-	210,000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	210,000
กำไรสุทธิ	-	840,000	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	(50,000)	340,000

ตารางที่ 8 ตัวอย่างการคำนวณเปรียบเทียบกำไรสุทธิตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า
แบบการรับรู้รายได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (A point in time) และกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

$$^{89} \text{ รายได้จากการให้บริการคำนวณได้จาก } = \left(\frac{\text{เงินจ่ายล่วงหน้า}}{\text{อายุสัญญา}} \right) + \text{ดอกเบี้ยยจ่าย}$$

$$^{90} \text{ ดอกเบี้ยจ่ายจากองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา คำนวณได้จากวิธีดอกเบี้ยอัตราที่แท้จริง } \left(PV = \left(\frac{1+i}{1} \right)^n \right) = 0.62460 \text{ อัตราดอกเบี้ยกู้ยืมส่วนเพิ่มคือ ร้อยละ 4 ต่อปี}$$

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในเบื้องต้น พบว่าหลักการทางภาษีอากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 มีความแตกต่างในเรื่องการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวเมื่อเปรียบเทียบกับหลักการบัญชี และกฎหมายต่างประเทศ ในประเด็นที่ไม่สะท้อนการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวดเวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจตามลักษณะของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวที่มีอายุสัญญาเกิน 10 ปี สามารถสรุปได้ดังนี้

เปรียบเทียบ ประเด็นปัญหา	หลักการทางบัญชี	หลักการทางภาษีอากร	ประเทศสิงคโปร์	ประเทศออสเตรเลีย	ประเทศตุรกี
1. การรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเมื่อทำสัญญา ด้วยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญา	การรับรู้รายได้และรายจ่ายจะทยอยรับรู้ตามอายุของสัญญา ⁹¹	การรับรู้รายได้มี 2 แนวทาง ⁹² คือ 1) รับรู้รายได้ทั้งจำนวนในปีที่เริ่มให้บริการ 2) รับรู้รายได้เฉลี่ยตามจำนวนปีแห่งสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี นับแต่ปีที่เริ่มให้บริการ และรายจ่ายรับรู้ตามเกณฑ์สิทธิ	การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 115 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า และปรับปรุงรายการทางภาษีอากรในส่วนของกรมืองค์ประกอบของการจัดหาเงินที่มีนัยสำคัญต่อสัญญา	การรับรู้รายได้เมื่อได้รับรายได้และรายจ่ายเมื่อเกิดขึ้นแล้ว สำหรับเงินจ่ายล่วงหน้าหรือการรับเงินล่วงหน้าของราคาตามสัญญาซึ่งประเมินค่าเป็นรายได้ ต้องปันส่วนอย่างเหมาะสมตลอดอายุของสัญญา (Over the whole period of the contract)	การรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักเกณฑ์คงค้างโดยรับรู้ตามเงื่อนไขแรกที่กำหนดไว้ในสัญญาตามจำนวนเงินและลักษณะของสัญญาตามอายุสัญญา

⁹¹ มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2560) ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ ประกอบกับกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

⁹² คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ประกอบกับเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528

เปรียบเทียบ ประเด็นปัญหา	หลักการทางบัญชี	หลักการทางภาษีอากร	ประเทศสิงคโปร์	ประเทศออสเตรเลีย	ประเทศตุรกี
2. การขยายอายุสัญญาเมื่อ เข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ในสัญญา	การรับรู้รายได้เมื่อโอน สินค้าหรือบริการในอนาคต ให้ลูกค้าหรือรับรู้เมื่อสิทธิใน การเลือกครบอายุสัญญา ⁹³	ไม่มีหลักเกณฑ์กำหนดไว้			
3. การตีความเกี่ยวกับการ ให้บริการตามสัญญา ระยะยาว	การรับรู้รายได้พิจารณาจาก สัญญาที่ทำกับลูกค้ามี 5 ขั้นตอน ⁹⁴ (Five-Step Model)	ไม่มีหลักเกณฑ์กำหนดไว้			

ตารางที่ 9 การเปรียบเทียบความแตกต่างการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวเปรียบเทียบกับหลักการบัญชี หลักการทางภาษีอากร และกฎหมายต่างประเทศ

⁹³ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

⁹⁴ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งประกอบด้วยการพิจารณาการรับรู้รายได้ 5 ขั้นตอน ได้แก่ การระบุสัญญาที่ทำกับลูกค้า การระบุภาระที่กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญา การกำหนดราคาของรายการ การปันส่วนราคาของรายการให้กับภาระที่ต้องปฏิบัติตามสัญญา และการรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระเสร็จสิ้น

อย่างไรก็ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 นั้นออกโดยไม่ได้อาศัยอำนาจตามความในประมวลรัษฎากร ไม่ถือเป็นอนุบัญญัติและไม่มีสภาพเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไป⁹⁵ แต่เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการปฏิบัติงานการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากอธิบดีกรมสรรพากรไม่มีอำนาจตามกฎหมายที่จะออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ใช้บังคับเป็นการทั่วไป แต่มีอำนาจสั่งผู้โต้แย้งข้อบัญญัติให้ถือปฏิบัติ

ในทางกลับกันหากผู้ประกอบการไม่ปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ก็อาจมีข้อโต้แย้งกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเกี่ยวกับการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรไปยังผู้ประกอบการ หากผู้ประกอบการไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ก็มีสิทธิที่จะคัดค้านการประเมินนั้นได้ แต่ในทางปฏิบัติผู้ประกอบการส่วนใหญ่จะปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541

อนึ่ง ผู้เขียนเห็นว่า ไม่ควรนำหลักการการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับสัญญาระยะยาวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้ามาปรับใช้กับกฎหมายภาษีอากรอย่างเต็มรูปแบบเช่นเดียวกับประเทศสิงคโปร์ เนื่องจากมาตรฐานดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และมีความซับซ้อนของธุรกรรมจากการใช้แนวคิดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เป็นหลักในการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งจะเป็นภาระและก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดทำรายงานทางการเงินและการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก ดังนั้นอาจไม่ใช่แนวทางที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย

⁹⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 3691/2545

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

จากการศึกษาเกี่ยวกับลักษณะทั่วไปของสัญญาการให้บริการระยะยาว และการรับรู้รายได้ และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามหลักการบัญชีและตามประมวลรัษฎากร สำหรับประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นของการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญา ระยะยาว ซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญาเกิน 10 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการ โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ดังที่กล่าวมาแล้ว ในบทที่ 4 สามารถสรุปประเด็นปัญหาดังกล่าวได้ดังนี้

1) ปัญหาความไม่สอดคล้องสำหรับการเกิดขึ้นของรายได้และรายจ่ายตามหลักงวด เวลาที่จะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เมื่อพิจารณาการรับรู้รายได้จากการให้บริการตามสัญญา ระยะยาวในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ข้อ 1 (ก) วรรคสองนั้นมีอยู่ 2 แนวทาง จะเห็นได้ว่า หลักเกณฑ์ในการพิจารณาการรับรู้รายได้ นั้น ไม่เหมาะสมมีการจำกัดจำนวนระยะเวลาไว้ไม่เกิน 10 ปี และหลักเกณฑ์ดังกล่าวขาดหลักการในการพิจารณาระยะเวลาที่เหมาะสมของอายุสัญญาและไม่ได้คำนึงถึงลักษณะของสัญญาที่มีระยะเวลา เกิน 10 ปีขึ้นไป ซึ่งขัดกับหลักเสรีภาพในการทำสัญญารวมถึงทางเลือกที่ให้ผู้ประกอบการสามารถ รับรู้รายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการนั้น

ประกอบกับไม่มีความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการ เดียวกันตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่ายและเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ย่อมส่งผลให้ไม่สะท้อนตามลักษณะการได้รับประโยชน์ เชิงเศรษฐกิจตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอย่างแท้จริง และไม่สอดคล้อง กับหลักการบัญชีรวมทั้งยังเป็นการเปิดโอกาสให้เลือกปฏิบัติในการวางแผนภาษีอากรอีกด้วย

2) ปัญหาการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา เนื่องจากความ ไม่แน่นอนของเงื่อนไขและเหตุการณ์ในอนาคตจากการดำเนินธุรกิจ ในทางภาษีอากรตามประมวล รัษฎากรไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายและแนวทางปฏิบัติทางภาษีอากรไว้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับการขยายอายุสัญญาออกไปนอกเหนือจากอายุของสัญญาฉบับแรกเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน สัญญา เมื่อพิจารณาการรับรู้รายได้และรายจ่ายของการให้บริการตามสัญญา ระยะยาวในการคำนวณ กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ย่อมส่งผลให้เกิดความไม่ชัดเจนในการตีความและการรับรู้ รายการตามลักษณะการก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าของรายการดังกล่าว

3) ปัญหาการตีความเกี่ยวกับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ในทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไม่มีการกำหนดค่านิยมของการให้บริการตามสัญญาระยะยาวและแนวทางปฏิบัติทางภาษีอากรที่ชัดเจนเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามแนวทางปฏิบัติสำหรับการพิจารณาถึงลักษณะองค์ประกอบของสัญญาระยะยาวที่ไม่ได้กำหนดอายุของสัญญาไว้ แต่มีการให้บริการต่อเนื่องนอกเหนือจากระยะเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญา ย่อมส่งผลให้เกิดความไม่ชัดเจนในการตีความและการรับรู้รายการตามลักษณะการก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าของรายการดังกล่าว

5.2 ข้อเสนอแนะ

การรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวซึ่งมีระยะเวลาแห่งสัญญาเกิน 10 ปี อันมีลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการเมื่อทำสัญญา โดยการชำระเพียงครั้งเดียวตลอดอายุสัญญาตามหลักการและเงื่อนไขในการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 4 มีความไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่มีพื้นฐานแนวคิดมาจากหลักงวดเวลาและหลักการรับรู้รายได้กับค่าใช้จ่ายนั้น ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามหลักการบัญชีและภาษีอากรให้มีความสอดคล้องกันมากขึ้น จึงควรมีการปฏิบัติดังต่อไปนี้

1) เสนอให้มีการพิจารณาออกบทบัญญัติเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการให้บริการที่ได้มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันในประมวลรัษฎากร รวมทั้งยกเลิกแนวทางปฏิบัติของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541 เพื่อก่อให้เกิดความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพแก่ผู้ประกอบการ ดังนั้นจึงควรตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขของการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีเนื้อความดังต่อไปนี้

“ในกรณีการให้บริการซึ่งเป็นบริการต่อเนื่องตามสัญญาระยะยาว ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บ และต้องนำรายจ่ายที่ต้องชำระหรือพึงชำระในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่ารายได้และรายจ่ายนั้นจะเกิดจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในปีที่เริ่มให้บริการนั้นโดยเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา”

ทั้งนี้เพื่อให้การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีอากรและทางบัญชีมีความสอดคล้องกันตามลักษณะของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอายุสัญญา และมีความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกันตามหลักการจับคู่รายได้และรายจ่ายและเกณฑ์สิทธิตาม

ประมวลรัษฎากรอย่างแท้จริง ในการรับรู้รายการดังกล่าวตามอายุของสัญญาเช่นเดียวกับแนวทางปฏิบัติของประเทศออสเตรเลียและประเทศตุรกี

2) เสนอให้มีการพิจารณาออกบทบัญญัติเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา ดังนั้นจึงควรตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขของการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว เพื่อใช้เป็นแนวทางในการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาวอันเกี่ยวกับการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา ในกรณีนี้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรอาจกำหนดการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามสัญญาระยะยาวโดยพิจารณาจากอายุของสัญญาฉบับแรกตามแนวทางปฏิบัติของประเทศตุรกี และหากต่อมาได้มีการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาฉบับแรก ให้มีการทบทวนรายการหรือเหตุการณ์ของธุรกรรมตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา

ทั้งนี้เมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาฉบับแรกให้พิจารณาการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการจากมูลค่าคงเหลือซึ่งเคยรับรู้รายการมาแล้วในอดีตตามสัญญาฉบับแรก โดยเฉลี่ยตามจำนวนปีของสัญญาฉบับแรกคงเหลือและอายุของการขยายสัญญารวมกันนับตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเป็นต้นไป โดยไม่ต้องทำการปรับปรุงใด ๆ ที่เกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายงวดก่อนกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่ถือเป็นรายการที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมเพื่อปรับปรุงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีย้อนหลัง

ในทางกลับกันการขยายอายุสัญญาเมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญา หากมีการพิจารณาทบทวนรายการหรือเหตุการณ์ของธุรกรรมตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาในปีสุดท้ายของสัญญาฉบับแรก ตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่องจะเห็นได้ว่า ลักษณะของธุรกรรมมีวัตถุประสงค์จะต่ออายุสัญญาให้รับรู้รายการในปีที่เริ่มให้บริการ โดยเฉลี่ยตามจำนวนปีของสัญญาฉบับแรกและอายุของการขยายสัญญารวมกันตามแนวทางของพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 เรื่อง ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า ในการรับรู้รายการดังกล่าว

3) เสนอให้มีการพิจารณาออกบทบัญญัติกำหนดค่านิยามของการให้บริการตามสัญญาระยะยาว ดังนั้นจึงควรตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขของการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับการให้บริการตามสัญญาระยะยาว เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาถึงลักษณะองค์ประกอบของสัญญาระยะยาวที่ไม่ได้กำหนดอายุของสัญญาไว้ แต่มีการให้บริการต่อเนื่องนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในสัญญาฉบับแรก ในกรณีนี้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรอาจกำหนดการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามสัญญาระยะยาวโดยพิจารณาจากลักษณะของสัญญาตามแนวทางของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า เช่นเดียวกับประเทศสิงคโปร์ เป็นต้น

บรรณานุกรม

หนังสือ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งนิติบัณฑิตยสภา, 2559.

ไชยยศ เหมะรัชตะ. กฎหมายว่าด้วยสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ วาสนา ดวงดารา. การบัญชีภาษีอากร. เสนานิคม: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส, 2554.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. ทฤษฎีการบัญชี. เสนานิคม: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส, 2559.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันเพชร, พจน์ วีรศุทธากร และพิมพ์ใจ วีรศุทธากร. คำอธิบายมาตรฐานบัญชี NPAEs. พิมพ์ครั้งที่ 1. เสนานิคม: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส, 2556.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร. เล่ม 1, กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ) จำกัด, 2553.

ศันนัทภรณ์ โสสถิพันธ์. คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา. กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2559.

สมเดช โรจน์บุรีเสถียร และคณะ. สุดยอดกลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล. กรุงเทพฯ: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2560.

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และ ภิรัตน์ เจียรนัย. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2560. บางกอกน้อย: ห้างหุ้นส่วนเรือนแก้วการพิมพ์, 2560.

สุรพล ไตรเวทย์. หลักการทำสัญญาและตัวอย่างสัญญาต่าง ๆ. เล่มที่ 1, กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2557.

วิทยานิพนธ์

ภารดี เพ็ญเจริญ. สัญญาเฉลี่ยเวลาการใช้สิ่งหาริมทรัพย์ : ศึกษาเฉพาะกรณีการให้ใช้สิทธิ. วิทยานิพนธ์ปริญญาามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/3480.0.html> [20 ธันวาคม 2560]

กรมสรรพากร. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/3580.0.html> [20 ธันวาคม 2560]

กรมสรรพากร. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 74/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/3578.0.html> [20 ธันวาคม 2560]

กรมสรรพากร. ภาษีเงินได้นิติบุคคล. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/308.0.html> [20 ธันวาคม 2560]

กุลยา จันทะเดช. การรับรู้รายได้จากสัญญาเกี่ยวกับลูกค้า : โมเดลใหม่ในการรับรู้รายได้. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.jap.tbs.tu.ac.th/files/Article/Jap27/Full/Jap27Kulaya.pdf> [2 มีนาคม 2561]

พรทิพย์ ตันติฤทธิศักดิ์. TFRS 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.fap.or.th/upload/9414/c72pC3NFy6.pdf> [14 พฤษภาคม 2561]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558). [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : http://www.fap.or.th/images/column_1412565962/framework%20revised%202558+.pdf [20 ธันวาคม 2560]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : http://www.fap.or.th/images/column_1450929703/11%20manual%20TAS%2018%20up%2020_03_60.pdf [23 ธันวาคม 2560]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.fap.or.th/index.php?lay=show&ac=article&id=540028656&Ntype=58> [20 ธันวาคม 2560]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.fap.or.th/Article/Detail/67220> [23 มีนาคม 2561]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.fap.or.th/upload/9414/e8cXTzUL59.pdf> [11 พฤษภาคม 2561]

Thailand cover news Insurance. ทิศทางและยุทธศาสตร์ BANCACC ในประเทศไทย. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : http://libdcms.nida.ac.th/ejournalpni2/pni00/TCNI/TCNI_003_032_2545/TCNI_003_032_P024-050.pdf [19 ตุลาคม 2560]

Accounting Standards Council of Singapore. FRS 115 Revenue from Contracts with Customers. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : https://www.asc.gov.sg/Portals/0/attachments/Pronouncements/CEPafter2014/FRS_115_%28Nov_2014%29.pdf [5 กุมภาพันธ์ 2561]

Australian Taxation Office. Draft Taxation Ruling TR 2017/D8. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=DTR/TR2017D8/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958> [13 พฤษภาคม 2561]

Ernst & Young Global Limited. Worldwide Corporate Tax Guide 2016. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2016/\\$FILE/2016%20Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2016/$FILE/2016%20Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide.pdf) [25 ตุลาคม 2560]

EY-Turkey. Bancassurance exclusivity rights and tax implications in Turkey. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : http://en.vergidegundem.com/documents/15002/1594089/december_makale2.pdf [25 กรกฎาคม 2560]

Inland Revenue Authority of Singapore. Income Tax Act (CHAPTER 134). [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <https://sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947#pr10-> [24 กุมภาพันธ์ 2561]

Inland Revenue Authority of Singapore. Income Tax implications arising from the adoption of Financial Reporting Standard 115 – Revenue from Contracts with Customers. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : https://www.iras.gov.sg/irashome/uploaded/Files/IRASHome/About_Us/Public_Engagement/Public_Feedback/pconsult_CIT_Tax%20Implications%20from%20Adoption%20of%20FRS%20115%20-%20Revenue%20from%20Contracts%20with%20Customers.pdf [26 มกราคม 2561]

Inland Revenue Authority of Singapore. Overview of Corporate Income Tax. [ออนไลน์].
แหล่งที่มา : <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Learning-the-basics-of-Corporate-Income-Tax/Overview-of-Corporate-Income-Tax/> [26 มกราคม 2561]

The republic of Turkey ministry of Finance revenue administration. Turkish Taxation System 2016. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/taxation_system2016.pdf [2 ตุลาคม 2560]

ภาคผนวก

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 74/2541

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า
เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง

เพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการที่ได้มีการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกความใน (1) (ก) ของข้อ 2 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(ก) การคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้เช่าทรัพย์สินทั้งจำนวน ไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกัน มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สิน หรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญา และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้เช่าทรัพย์สินก็ได้

ในกรณีการให้บริการอื่นซึ่งเป็นบริการตามสัญญาระยะยาว ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวน ไม่ว่ารายได้นั้นจะเกิดจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการหรือจะนำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่ปีที่เริ่มให้บริการก็ได้

ในกรณีการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการได้กระทำในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี หรือสัญญาการให้เช่าทรัพย์สินหรือให้บริการเป็นสัญญาสิ้นสุดในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้เฉลี่ยเงินรายได้ตามส่วนของเดือนหรือจำนวนวันที่ให้เช่าหรือให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชานั้น”

ข้อ 2 ให้ยกเลิกความใน (2) ของข้อ 3 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(2) การประกอบกิจการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ ซึ่ง

(ก) โดยขนบธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจได้มีการเรียกเก็บเงินประกันหรือเงินมัดจำ

(ข) ต้องมีการคืนเงินประกัน หรือเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข แต่กรณีเกิดความเสียหาย ผู้ให้เช่ามีสิทธิหักกลบหนี้ได้

(ค) เงินประกัน หรือเงินมัดจำที่เรียกเก็บต้องไม่เกิน 3-6 เท่าของค่าเช่ารายเดือน และ

(ง) สัญญาให้เช่าทรัพย์สินมีอายุสัญญาไม่เกิน 3 ปี”

สั่ง ณ วันที่ 28 กรกฎาคม พ.ศ. 2541

ร้อยเอก สุชาติ เชาววิศิษฐ

อธิบดีกรมสรรพากร

เลขที่หนังสือ : กค 0702/5531

วันที่ : 22 กรกฎาคม 2553

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเงินค่าเช่ารับล่วงหน้า

ข้อกฎหมาย : มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ

บริษัทฯ ประกอบกิจการเกี่ยวกับการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ในเขตกรุงเทพมหานคร มีบริษัทในเครือ ซึ่งจดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2551 สองบริษัทคือ บริษัท พ. และบริษัท ว. จำกัด (บริษัทในเครือฯ) โดยบริษัทในเครือฯ จะเช่าที่ดินของบริษัทฯ เป็นระยะเวลา 103 ปี เพื่อพัฒนาโครงการก่อสร้างอาคารแบบผสมผสาน โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

1. การก่อสร้างอาคารแบบผสมผสาน บริษัทในเครือฯ จะแบ่งการใช้อาคารออกเป็นสองส่วน โดยส่วนที่ 1 เป็นห้องชุดที่อยู่อาศัย ส่วนที่ 2 เป็นกิจการโรงแรมซึ่งในการประกอบกิจการตามส่วนที่ 1 นั้น บริษัทในเครือฯ จะทำสัญญาให้เช่าเพื่ออยู่อาศัยแก่ผู้เช่ามีกำหนดระยะเวลารวมทั้งหมด 99 ปี โดยแบ่งระยะเวลาตามสัญญาเช่าออกเป็น 4 ครั้ง ครั้งที่ 1 - 3 ครั้งละ 30 ปี และครั้งสุดท้าย 9 ปี ตามลำดับ

2. การชำระค่าเช่าตาม 1. ผู้เช่าต้องชำระค่าเช่าทั้งจำนวนล่วงหน้าตามสัญญาเช่าแต่ละครั้ง ออกเป็น 3 งวด โดยงวดแรกเมื่อผู้เช่าทำสัญญาเช่าต้องชำระร้อยละ 10 งวดที่ 2 ชำระเป็นรายเดือนถึงวันก่อสร้างอาคารเสร็จร้อยละ 25 และงวดที่ 3 ชำระเมื่อผู้เช่าเข้าครอบครองห้องชุดที่เช่าอาศัยร้อยละ 65 ซึ่งหากบริษัทในเครือฯ ดำเนินการต่อสัญญาเช่าหรือไม่ต่อสัญญาเช่า ให้แก่ผู้เช่าครั้งต่อไป บริษัทในเครือฯ ต้องคืนเงินค่าเช่าที่ได้รับล่วงหน้าตามสัญญาเช่าแต่ละครั้งให้แก่ผู้เช่า

3. จากข้อเท็จจริงตามข้อ 1. และข้อ 2. บริษัทฯ จึงขอทราบว่าจะ

3.1. บริษัทในเครือฯ ต้องนำเงินค่าเช่าที่ได้รับล่วงหน้าตลอดระยะเวลาการเช่าแต่ละครั้งมาเฉลี่ยตามจำนวนปีตามสัญญาและต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละปีหรือไม่อย่างไร และหากบริษัทในเครือฯ ผู้ให้เช่าถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย บริษัทในเครือฯ สามารถนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่อย่างไร

3.2. บริษัทในเครือฯ สามารถนำต้นทุนการก่อสร้างอาคารในส่วนที่พัฒนาเพื่อใช้ประกอบกิจการตาม ข้อ 1. ส่วนที่ 1. คือส่วนที่พัฒนาเป็นห้องชุดที่อยู่อาศัย และส่วนที่ 2. คือส่วนที่พัฒนาเป็นกิจการโรงแรมมาคำนวณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้นทุนตามระยะเวลาของสัญญาให้เช่าในแต่ละครั้งได้หรือไม่อย่างไร

แนววินิจฉัย

1. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สิน การคำนวณรายได้รายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องนำรายได้ค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการให้เช่าทรัพย์สินตามข้อ 3.4 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528

สำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกหักและนำส่งไว้แล้วย่อมมีสิทธินำมาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้นั้นได้ทั้งจำนวน

2. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ก่อสร้างอาคารเพื่อให้เช่าเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ซึ่งเป็นรายจ่ายต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตี (5) แห่งประมวลรัษฎากร แต่มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่า ด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

เลขตู้ : 73/37420

Public Consultation on Income Tax Implications Arising from the Adoption of Financial Reporting Standard 115 – Revenue from Contracts with Customers

1 Invitation to comment

- 1.1 IRAS has examined the income tax implications that would arise from entities adopting the new Financial Reporting Standard on *Revenue from Contracts with Customers* (“FRS 115”).
- 1.2 This consultation paper sets out the guidance on IRAS’ proposed positions on the income tax implications arising from the adoption of FRS 115.
- 1.3 We seek your comments on the guidance, particularly on the following:
- a) We have provided guidance under paragraphs 6 to 8 on IRAS’ proposed positions on the income tax implications arising from the adoption of FRS 115.
 - Are there tax implications relating to FRS 115 that have not been addressed in the paper? If so, please indicate those implications (including examples where possible) and your recommendation.
 - b) Paragraph 8 of the consultation paper sets out the transitional tax rules relating to the adoption of FRS 115.
 - Are the transitional rules sufficient to address the tax impact arising from the adoption of FRS115?
 - What other transitional tax rules would be necessary?
 - What other challenges do you anticipate in regard to the tax adjustments that an entity would have to make as a result of the transitional rules?
 - c) For entities that may experience cash flow issues arising from the upfront recognition of revenue as required under FRS 115, we assess that the impact on cash flow is likely to be in the year of transition and would even out in the steady state.
 - Do you agree with this assessment? If otherwise, please elaborate the extent to which the upfront recognition of revenue might impact you?

2 Submission

- 2.1 To facilitate our review of your comments, please use examples to illustrate your basis and rationale where possible. Please also indicate the specific section of the consultation paper to which your comments relate. Your response should preferably not be more than four pages long.
- 2.2 We reserve the right to make public all or parts of any written submission made in response to this consultation paper and to disclose the identity of the contributor. We may also contact the contributor if we need further clarification on any comments provided. All comments received will be considered.
- 2.3 The closing date to submit your comments is 11 November 2015. Your submission should include your name, the organisation you work for or represent, your email address and telephone number. Please address your submission to:

Comptroller of Income Tax
Inland Revenue Authority of Singapore
Tax Policy & Ruling Branch
55 Newton Road
Singapore 307987

Or Email to: public_consultation@iras.gov.sg

3 Aim

- 3.1 This consultation paper provides guidance on IRAS' proposed positions on the income tax implications arising from the adoption of FRS 115 – Revenue from Contracts with Customers.
- 3.2 It will be relevant to you if you are a business entity that has contracts with customers within the scope of FRS 115¹.

4 At a glance

- 4.1 The Accounting Standards Council issued FRS 115 – Revenue from Contracts with Customers on 19 November 2014. FRS 115 applies to contracts which an entity has with its customers. It applies to entities with effect from annual periods beginning on or after 1 January 2018². Earlier application is permitted.
- 4.2 For tax purposes, the accounting changes arising from FRS 115 are relevant because:
- a) financial statements are relied on for tax purposes (i.e. accounting figures serve as the starting point for the computation of tax liabilities); and
 - b) the impact would be pervasive given that revenue recognition is a fundamental step in the preparation of financial statements, and applicable to all businesses across all industries.
- 4.3 IRAS has examined the income tax implications arising from the adoption of the FRS 115 and takes the following proposed positions:
- a) To accept the accounting revenue as determined in accordance with FRS 115 as the revenue figure for tax purposes except where specific tax treatment has been established through case law or provided under the law and where accounting treatment deviates significantly from tax principles;
 - b) To require tax adjustments for the significant financing components recognised as interest income/expenses; and
 - c) To treat the profit/loss arising from transitional adjustments as income/loss subject to tax under section 10(1)(a) of the Income Tax Act (“ITA”) in the Year of Assessment (“YA”) relating to the year in which FRS 115 is first adopted where the income is derived from a trade, business, profession or vocation.

¹ FRS 115 shall be applied to all contracts with customers, except the following:

- a) Lease contracts within the scope of FRS 17 *Leases*;
- b) Insurance contracts within the scope of FRS 104 *Insurance Contracts*;
- c) Financial instruments and other contractual rights or obligations within the scope of FRS 110 *Consolidated Financial Statements*, FRS 111 *Joint Arrangements*, FRS 27 *Separate Financial Statements*, FRS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures* and FRS 39 *Financial Instruments, Recognition and Measurement*; and
- d) Non-monetary exchanges between entities in the same line of business to facilitate sales to customers or potential customers.

² The mandatory effective date for FRS 115 has been deferred for one year to 1 January 2018.

PART I – Fundamentals and principles of FRS 115

5 Background

- 5.1 FRS 115 establishes principles for reporting useful information to users of financial statements about the nature, amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows arising from an entity's contracts with customers. It applies to entities with effect from annual periods beginning on or after 1 January 2018. Earlier application is permitted.
- 5.2 The core principle of FRS 115 is that an entity is required to recognise revenue to depict the transfer of promised goods or services to customers in an amount that reflects the consideration to which the entity expects to be entitled in exchange for those goods or services.
- 5.3 In this respect, in determining the amount of revenue to be recognised, an entity should apply the following steps:
- Step 1: Identify the contract(s) with a customer;
 - Step 2: Identify the performance obligations in the contract;
 - Step 3: Determine the transaction price;
 - Step 4: Allocate the transaction price to the performance obligations in the contract; and
 - Step 5: Recognise revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation.
- 5.4 For more details on FRS 115, please refer to the Financial Reporting Standard - *FRS 115: Revenue from Contracts with Customers*. This is available on the Accounting Standards Council website on www.asc.gov.sg.

PART II – IRAS’ proposed positions on income tax implications arising from the adoption of FRS 115

6 Acceptance of accounting revenue as determined in accordance with FRS 115 as revenue figure for tax purposes

6.1 The recognition of revenue under FRS 115 is based on the satisfaction of performance obligations by the entity. This means that revenue should be recognised by the entity when it has performed the necessary performance obligations.

6.2 It is recognised that the timing of revenue recognition under FRS 115 would differ from existing accounting practices under certain circumstances. These differences are detailed in the table below.

S/N	Circumstances	Existing practices	Requirements in FRS 115	Impact
1	Where the sales contract includes incidental obligations and sales incentives	Some entities may not separately recognise revenue for the transfer to the customer of goods or services that are considered to be sales incentives or otherwise incidental or ancillary to the other promised goods or services in the contract.	Entities are required to assess whether such incidental obligations and sales incentives are goods or services that are distinct. If so, the entity has to recognise revenue when (or as) each distinct good or service is transferred to the customer, even if the transfer is effected within the same transaction.	Revenue from bundling contracts or contracts which provide warranties may be recognised later.
2	Where there is no observable evidence of the stand-alone selling prices of each of the goods or services promised in the contract	An entity may be precluded from recognising revenue on the transfer of a good or service to a customer if there is no observable evidence of the stand-alone selling prices of each of the goods or services promised in the contract.	An entity is required to allocate the transaction price on the basis of estimated stand-alone selling prices of those goods or services.	Estimates of revenue are required; Revenue may be recognised earlier.

S/N	Circumstances	Existing practices	Requirements in FRS 115	Impact
3	Where revenue may be recognised at a point in time or over time	Lack of clear and comprehensive guidance on whether an entity should recognise revenue at a point in time or over time.	An entity will be able to recognise revenue over time only if the criteria specified in FRS 115 are met. Otherwise, the entity will recognise revenue at a point in time when the customer obtains control of the promised good.	Timing of revenue recognition may change for affected entities.

- 6.3 Tax principles provide for income to be subject to tax when it is accrued to the entity. In other words, income is subject to tax based on an “entitlement to income” principle. To the extent that under FRS 115, revenue is recognised when the entity has performed its obligations even though it might not be entitled to the income yet, the adoption of FRS 115 for tax purpose might represent a shift away from the “entitlement to income” principle. For instance, in a case where the contract does not provide for any milestone payments, the entity may be required to recognise the revenue attributable to the work it has done even if it is not able to request for payment from the customer yet. Accepting such revenue amount for tax purposes means that the income could be subject to tax earlier, as compared to under the current rules.
- 6.4 Nevertheless, in most cases, an entity generally would be entitled to its income once the service is performed/goods are transferred. On this basis, FRS 115 is unlikely to have a major tax impact on revenue recognition for most businesses.
- 6.5 It is also observed that FRS 115 requires more judgment and results in more subjectivity with the stipulation of the use of estimates in various circumstances. One example would be where the consideration from the customer is variable. Under FRS 115, entities are required to estimate the revenue using either the “expected value” or the “most likely amount”, depending on which amount better predicts the amount of consideration to which the entity will be entitled.
- 6.6 Notwithstanding, IRAS’ assessment is that for most cases, the difference in the amount of revenue recognised arising from adopting FRS 115 is a mere timing difference and the entire amount of revenue from a contract would eventually be subject to tax. As such, to avoid creating unnecessary complexities in tax rules and to minimize compliance burden on entities, IRAS will accept the revenue as determined in accordance with FRS 115 as the revenue figure for tax purposes.

7 Exceptions to accepting the accounting revenue as determined in accordance with FRS 115 as the revenue figure for tax purposes

7.1 There are exceptions whereby the general tax treatment in paragraph 6.6 will not apply and IRAS will **not** accept the accounting revenue as determined in accordance with FRS 115 as the revenue for tax purposes. These exceptions are:

- a) where specific tax treatment has been established through case law or provided under the law³; and
- b) in exceptional circumstances where the accounting treatment deviates significantly from tax principles, for example, contracts with significant financing components which is further elaborated in paragraphs 7.4 – 7.7.

7.2 Property developers and construction companies

The profits of a property developer are recognised for tax purposes when a property development project is substantially completed, that is when the Temporary Occupation Permit is granted⁴. This is regardless of the revenue recognition method adopted for accounting purposes under current accounting standards. With the adoption of FRS 115, the existing tax treatment for property developers will be retained⁵. For construction companies, IRAS generally accepts the accounting treatment under FRS 11 *Construction Contracts* which requires the use of the percentage of completion method when the outcome of a construction contract can be estimated reliably. As the application of revenue recognition criteria under FRS 115 should similarly result in the recognition of revenue over time for construction companies, IRAS assesses that there is unlikely to be a significant change in the way such companies recognise revenue.

7.3 Estimated expenses

Under FRS 115, there could be situations where revenue may be recognised upfront based on estimates. In these situations, some entities may request for the deduction of “estimated expenses” against their FRS 115 estimated revenue (i.e. based on the accounting matching principle). However, notwithstanding the accounting treatment, if such “estimated expenses” are expenses that have not been incurred by the entity, tax principles should prevail and a tax deduction would **not** be allowed for such expenses.

³ For example, Section 10F of the ITA on the ascertainment of income from certain public-private partnership arrangements.

⁴ MPD Pte Ltd v Comptroller of Income Tax (1998) MSTC 5,249

⁵ For more details of the income tax treatment for property developers, please refer to the IRAS e-Tax Guide “Income Tax: Taxation of Property Developers” published on 6 March 2013.

7.4 Tax adjustments for significant financing components recognised as interest income/expenses

Under the existing practice, if a customer pays for goods or services in advance or in arrears, some entities may not consider the effect of any financing component in the contract when determining the amount of revenue to be recognised. However, FRS 115 requires an entity to consider the effect of any significant financing component in the determination of the transaction price. This is particularly relevant to long term contracts in which payment by the customer and performance by the entity occur at significantly different times.

7.5 To elaborate, under the requirements of FRS 115, an entity is required to present the effect of financing (interest revenue or interest expense) separately from the revenue from contracts with customers under certain circumstances. For example, where a customer makes an upfront payment for a product that would be delivered two years later, the entity would be required to recognise an interest expense during the two years from contract inception until the transfer of the product and a higher quantum of sales revenue at the end of two years (i.e. the revenue recognised upon the transfer of the product) in their accounts. Conversely, where a customer makes a deferred payment for a product already delivered, the entity will recognise a lower quantum of revenue upfront (i.e. upon delivery of the product) and an interest income during the two years from contract inception until the receipt of the cash payment.

7.6 As this is a significant departure from the “entitlement to income” principle, where contracts with significant financing components are concerned, IRAS will **not** accept, for tax purposes, the revenue figures as recognised in the accounts. This means an entity accounting for contracts with significant financing component will have to make the necessary tax adjustments to bring the full amount of revenue (i.e. the full payment from customer) to be taxed as income in the year it is earned, and to disclose the information relating to those adjustments in its tax computation. In addition, for tracking purposes, the entity will be required to record interest income/expenses arising from the existence of significant financing component separately from other interest income/expenses. Such interest income/expenses will not be taxable/deductible for tax purposes.

7.7 Annex A provides examples on the relevant journal entries in the entity’s accounts and the necessary tax adjustments that the entity should make when preparing its tax computation.

8 Transitional tax adjustments

- 8.1 FRS 115 is effective for annual periods beginning on or after 1 January 2018. If an entity applies FRS 115 earlier, it has to disclose the fact and apply FRS 115 retrospectively with transitional reliefs.
- 8.2 According to FRS 115, an entity shall apply FRS 115 using one of the following two methods:
- a) retrospectively to each prior reporting period presented in accordance with FRS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*; or
 - b) retrospectively with the cumulative effect of initially applying the Standard recognised at the date of initial application (i.e. the start of the reporting period in which an entity first applies the Standard).
- 8.3 To minimise tracking difficulties and compliance burden of entities, regardless of the method adopted for accounting purposes, IRAS will treat the profit/loss arising from transitional adjustments as income/loss subject to tax under section 10(1)(a) of the ITA in the YA relating to the year in which FRS 115 is first adopted where the income is derived from a trade, business, profession or vocation. Such income/loss will be subject to tax at the same tax rate(s) that apply to the trade income derived during the basis period for that YA. This is notwithstanding that the adjustments may pertain to a prior year in which the entity was enjoying incentives.
- 8.4 To elaborate, the tax rates that would apply for each instance in the relevant YA will be:

Where the entity is	Applicable tax rate
Not enjoying any tax exemption or concessionary tax rate on its trade income	Taxed at the applicable normal tax rate ("NTR") in the year of change
Enjoying concessionary tax rate ("CTR") or tax exemption on its trade income	Taxed at the applicable CTR or exempt from tax in the year of change
Enjoying multiple CTR, tax exemption and/or NTR on its trade income	Apportionment to the different applicable tax rates in the year of change based on the respective revenue from the different trades

- 8.5 Examples of the relevant tax adjustments that an entity may need to make in its tax computation can be found in Annex B. Entities are required to furnish details showing how the tax adjustments are arrived at and maintain relevant documents to support the tax adjustments made.

Annex A – Tax treatment for entities with revenue arising from contracts with significant financing components

Example 1: Where an **advance payment** is received by the entity (i.e. the taxpayer)

- Contract to sell Product X, with upfront cash receipts of \$50,000
- Delivery in 2 years
- Taxpayer's incremental borrowing rate is 5%

Applicable journal entries (in taxpayer's books):

Dr Cash \$50,000
 Cr Contract liability \$50,000
[Recognition of contract liability upon cash receipt]

During the 2 years from contract inception until the transfer of Product X:

Dr **Interest expense \$5,125** [$\$50,000 \times (1.05^2 - 1)$]
 Cr Contract liability \$5,125
[Recognition of interest expense on upfront payment]

Tax adjustment:
 Not incurred (i.e. no legal obligation to pay) by taxpayer and therefore, not deductible

Dr Contract liability \$55,125
 Cr **Revenue \$55,125**
[Recognition of revenue for the transfer of Product X at end of 2 years]

Tax adjustment:
 Revenue accrued to the taxpayer (i.e. the amount the taxpayer is entitled) should be \$50,000 and therefore, only \$50,000 should be subject to tax

Example 2: Where a **deferred payment** is received by the entity (i.e. the taxpayer)

- Contract to sell Product Y, with deferred cash payment of \$50,000 2 years later
- Upfront delivery of Product Y
- Entity's incremental borrowing rate is 5%

Applicable journal entries (in taxpayer's books):

Dr Receivable \$45,351
 Cr **Revenue \$45,351**
[Recognition of revenue and contract receivable upon delivery of Product Y]

Tax adjustment:
 Revenue accrued to the taxpayer (i.e. the amount the taxpayer is entitled) is \$50,000 and therefore, full \$50,000 should be subject to tax

During the 2 years from contract inception until the receipt of cash payment:

Dr Receivable \$4,649 [$\$45,351 \times (1.05^2 - 1)$]
 Cr **Interest income \$4,649**
[Recognition of interest income]

Tax adjustment:
 An accounting construct and should not be taxable. Otherwise will lead to double taxation.

Dr Cash \$50,000
 Cr Receivable \$50,000
[Recognition of cash receipt at the end of 2 years]

Annex B –Transitional tax adjustments assessed in the Year of Assessment relating to the year of change

Example 1: Over-recognition of profits in prior years

- Applying FRS 115, assume retained earnings is to be reduced by \$2,000 in the year of change and that this amount will be subsequently recognised as revenue in Year 1.

Retained earnings	Profit & Loss	
Adjustments in Year 0	Revenue recognised in Year 0	Revenue recognised in Year 1
-\$2,000	\$0	\$2,000

Year 0 = Year of change

Tax adjustments to be made:

- Reduction in income of \$2,000 allowed in the YA relating to the year of change
- Subsequently, the income of \$2,000 will be taxed in Year 1 when it is recognised.

Example 2: Under-recognition of profits in prior years

- Applying FRS 115, assume additional income of \$2,000 from prior years recognised in year of change and there is no revenue to be recognised subsequently.

Retained earnings	Profit & Loss	
Adjustments in Year 0	Revenue recognised in Year 0	Revenue recognised in Year 1
+\$2,000	\$0	\$0

Year 0 = Year of change

Tax adjustments to be made:

- \$2,000 subject to tax in the YA relating to the year of change