

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12

### เรื่อง ภาษีเงินได้

#### บทนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ ประเด็นหลักของการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้อยู่ที่การรับรู้ผลกระทบทางภาษีทั้งในงวดปัจจุบันและอนาคตจาก

- ก. การได้รับประโยชน์ในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และการจ่ายชำระในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ และ
- ข. รายการและเหตุการณ์อื่นของงวดปัจจุบันที่รับรู้ในงบการเงินของกิจการ

#### ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับภาษีเงินได้เท่านั้น ภาษีเงินได้ หมายถึง ภาษีที่คำนวณจากกำไรทางภาษี ซึ่งประกอบด้วยภาษีเงินได้ในงวดปัจจุบัน (ภาษีที่คำนวณจากกำไรสุทธิ) และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (คำนวณจากผลแตกชั่วคราว)

#### คำนิยาม

**กำไรทางบัญชี** หมายถึง กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ก่อนหักค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้

**กำไร (ขาดทุน) ทางภาษี** หมายถึง กำไร (ขาดทุน) สำหรับงวดซึ่งคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อใช้คำนวณภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ (หรือได้รับคืน)

**ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้** หมายถึง ผลรวมของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

**ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน** หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระหรือสามารถขอคืนได้ ซึ่งเกิดจากกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวด

**หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี** หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการต้องจ่ายในอนาคตซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี

**สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี** หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการสามารถขอคืนได้ในอนาคตซึ่งเกิดจาก

- ก. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี
- ข. ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไป
- ค. เครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไป

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ผลแตกต่างชั่วคราว หมายถึง ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน กับฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินนั้น ผลแตกต่างชั่วคราวอาจจัดเป็นประเภทใดประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

ก. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี หมายถึง ผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการต้องนำไปรวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

ข. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี หมายถึง ผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินทางภาษีอากร

### การรับรู้และการวัดมูลค่าหนี้สินภาษีเงินได้และสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน

ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันที่คำนวณจากกำไรสุทธิสำหรับงวดปัจจุบันและงวดที่ผ่านมา (ที่ถูกประเมินโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม) ที่ยังไม่ได้จ่ายชำระต้องรับรู้เป็นหนี้สิน แต่หากจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในงวดปัจจุบันและงวดที่ผ่านมามากกว่าภาษีที่ต้องชำระสำหรับงวดนั้น ๆ ให้รับรู้ส่วนเกินนั้นเป็นสินทรัพย์ โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่บังคับใช้อยู่หรือที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน

### การรับรู้และการวัดมูลค่าหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ขั้นตอนการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีประกอบด้วย

1. พิจารณามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการของหน่วยงานที่เสียภาษีตามหลักการบัญชีของหน่วยงานที่ออกรายงาน เช่น

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก เป็นกิจการที่ออกรายงานการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย มีบริษัทย่อย ข อยู่ประเทศสิงคโปร์ซึ่งจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินประเทศสิงคโปร์ บริษัท ก จะต้องมีการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการของบริษัทย่อย ข ให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย เพื่อพิจารณาภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

2. พิจารณาฐานภาษี ซึ่งก็คือสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการของหน่วยงานที่เสียภาษีที่รับรู้ตามหลักการ กฎเกณฑ์ และนโยบายทางภาษีอากรที่หน่วยงานนั้นถือปฏิบัติอยู่

ตัวอย่างที่ 2 จากตัวอย่างที่ 1 ฐานภาษีของบริษัทย่อย ข คือมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการของบริษัทย่อย ข ที่รับรู้ตามหลักการ กฎเกณฑ์ และนโยบายทางภาษีอากรที่บริษัทย่อย ข



## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ถือปฏิบัติในการนำส่งภาษีเงินได้ในงวดปัจจุบัน (ในตัวอย่างนี้สมมติว่าบริษัทย่อย ข ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ทางภาษีตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์)

3. เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการตามข้อ 1 และ ฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการตามข้อ 2 ความแตกต่างดังกล่าวเรียกว่าผลแตกต่าง
  4. พิจารณาผลแตกต่างที่เกิดขึ้นตามข้อ 3 ว่าเป็นผลแตกต่างชั่วคราวหรือ ผลแตกต่างถาวร โดยพิจารณาว่า หากผลแตกต่างนั้นมีการกลับรายการในอนาคต (มีผลกระทบต่อค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ในอนาคต) จะเป็นผลแตกต่างชั่วคราว แต่ถ้าไม่มีการกลับรายการจะเป็นผลแตกต่างถาวร
- ตัวอย่างที่ 3 บริษัท ก มีการตั้งค่าเพื่อการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ 100 บาท แต่ตามหลักภาษีอากร ค่าเพื่อการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามหลักเกณฑ์ทางภาษี แต่จะเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อผลขาดทุนนั้นเกิดขึ้นจริง ดังนั้นผลแตกต่างนี้จึงเป็นผลแตกต่างชั่วคราว เนื่องจากในอนาคตเมื่อกิจการมีการจำหน่ายสินค้าดังกล่าว ผลขาดทุนจากค่าเพื่อการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือจะถูกกลับรายการ

ตัวอย่างที่ 4 บริษัทย่อย ข ประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัท ก ซึ่งบริษัท ก ได้บันทึกบัญชีเป็นเงินปันผลค้างรับในงบการเงิน แต่ตามหลักการภาษีอากรที่บริษัท ก ปฏิบัติใช้นั้น เงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทย่อย ข ซึ่งบริษัท ก ถือหุ้นทั้งหมด ไม่ถือเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้ผลแตกต่างดังกล่าวเป็นผลแตกต่างถาวร

### ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราว

- รายจ่ายจากการตั้งสำรอง (เช่น ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ, ค่าเผื่อสินค้าเสื่อมสภาพ, ผลประโยชน์ของพนักงานค้างจ่าย เป็นต้น)
- สัญญาเช่าทางการเงิน (เงินงวดที่จ่าย, ค่าเสื่อมราคา, ดอกเบี้ยจ่าย)
- เงินรับล่วงหน้ากรณีถือเป็นรายได้ทางภาษีอากรเมื่อได้รับเงิน
- กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศที่เกิดจากความแตกต่างของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินที่ใช้ในการนำส่งภาษี

### ตัวอย่างของผลแตกต่างถาวร

- ค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี ของประมวลรัษฎากร
  - ค่าเช่ารถส่วนที่เกิน 36,000 บาทต่อเดือน
  - ค่าเสื่อมราคารถยนต์ส่วนที่เกินจากมูลค่าต้นทุน 1 ล้านบาท
  - ค่าเลี้ยงรับรองที่เกินอัตราที่กฎหมายกำหนด
  - ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับธุรกิจ (เช่น รายจ่ายส่วนตัว, รายจ่ายที่ไม่มีภาระผูกพันที่ต้องจ่าย)
  - รายจ่ายที่ไม่มีเอกสารหลักฐาน



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- รายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล
- ค่าใช้จ่ายทางภาษี (เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล, ค่าปรับทางภาษีอากร)

	สินทรัพย์	หนี้สิน
กรณีที่มีมูลค่าตามบัญชี มากกว่า ฐานภาษี	ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสีย ภาษี – หนี้สินภาษีเงินได้รอ การตัดบัญชี	ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หัก ภาษี – สินทรัพย์ภาษีเงินได้ รอการตัดบัญชี
กรณีที่มีมูลค่าตามบัญชี น้อยกว่า ฐานภาษี	ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หัก ภาษี – สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอ การตัดบัญชี	ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้อง เสียภาษี – หนี้สินภาษีเงินได้ รอการตัดบัญชี

5. รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากเฉพาะผลแตกต่างชั่วคราวโดยใช้อัตราภาษีสำหรับงวดที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือในงวดที่กิจการคาดว่าจะจ่ายชำระหนี้สินภาษี โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่มีผลบังคับใช้อยู่หรือที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน หากกิจการต้องเสียภาษีในอัตราภาษีที่ต่างกันไปสำหรับกำไรในแต่ละระดับ กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยใช้อัตราภาษีเฉลี่ยที่คาดว่าจะต้องใช้กับกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี ในงวดที่กิจการคาดว่าจะมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราว

ตัวอย่างที่ 5 การพิจารณาอัตราภาษีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน

บริษัท ก ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจำนวน 1 โครงการ โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้ตั้งแต่ 1 มกราคม 2551 ถึง 31 ธันวาคม 2558 (อัตราภาษี สำหรับกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับ การส่งเสริม ร้อยละ 0) และได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 50 ของอัตรากกติ ตั้งแต่ 1 มกราคม 2559 ถึง 31 ธันวาคม 2563 (อัตราภาษี สำหรับกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับ การส่งเสริม ร้อยละ 10) อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลปกติ ร้อยละ 20

สมมติว่าบริษัท ก มีผลแตกต่างชั่วคราวที่สามารถใช้หักภาษีได้ในอนาคต (สินทรัพย์ภาษีเงินได้) ในเรื่องของสำรองผลประโยชน์ตอบแทนภายหลังเกษียณอายุ เพียงอย่างเดียว ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 จำนวน 5 ล้านบาท โดยผู้บริหารของบริษัท ก ประมาณการว่าจะมีการจ่ายผลตอบแทนภายหลังเกษียณอายุ ดังต่อไปนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

(พันบาท)

	ปีที่จ่ายผลตอบแทนภายหลังเกษียณอายุ							
	2558	2559	2560	2561	2562	2563	หลัง 2563	รวม
BOI	50	200	250	750	600	450	700	3,000
Non-BOI	100	100	200	150	400	550	500	2,000
รวม	150	300	450	900	1,000	1,000	1,200	5,000

การพิจารณาใช้อัตราภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี นั้นจะพิจารณาใช้อัตราภาษีสำหรับงวดที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือในงวดที่กิจการคาดว่าจะจ่ายชำระหนี้สินภาษี โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่มีผลบังคับใช้อยู่หรือที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน ซึ่งตามกรณีตัวอย่าง อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่มีผลบังคับใช้อยู่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 มีอัตรา ร้อยละ 0 ร้อยละ 15 และร้อยละ 20 สำหรับธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (BOI) และอัตราร้อยละ 20 สำหรับธุรกิจที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (Non-BOI)

การพิจารณาใช้อัตราภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี จะต้องมีการทำประมาณการการกลับรายการของสำรองผลประโยชน์ตอบแทนภายหลังเกษียณอายุจำนวน 5 ล้านบาท (การจ่ายเงินเกษียณอายุ) โดยกิจการจะต้องมีการประมาณการการกลับรายการออกเป็น ธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (BOI) และธุรกิจที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (Non-BOI) เนื่องจากอัตราภาษีของแต่ละประเภทไม่เท่ากัน

ตารางการคำนวณภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ของกิจการ BOI แสดงถึงอัตราภาษีที่ใช้ในแต่ละช่วงเวลาของการกลับรายการของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

(พันบาท)

ตารางการคำนวณภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ของกิจการ BOI	ปีที่จ่ายผลตอบแทนภายหลังเกษียณอายุ							
	2558	2559	2560	2561	2562	2563	หลัง 2563	รวม
ค่าใช้จ่ายทางบัญชี (ก)	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายทางภาษี (ข)	(50)	(200)	(250)	(750)	(600)	(450)	(700)	(3,000)



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายการปรับปรุง (ผลแตกต่างชั่วคราว) (ค) = (ก)-(ข)	(50)	(200)	(250)	(750)	(600)	(450)	(700)	(3,000)
อัตรภาษี (ง)	0%	10%	10%	10%	10%	10%	20%	
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ค)*(ง)	-	20	25	75	60	45	140	365



ตารางการคำนวณภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ของกิจการ Non-BOI แสดงถึงอัตราภาษีที่ใช้ในแต่ละช่วงเวลาของการกลับรายการของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

(พันบาท)

ตารางการคำนวณภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ของกิจการ Non-BOI	ปีที่จ่ายผลตอบแทนภายหลังเกษียณอายุ							
	2558	2559	2560	2561	2562	2563	หลัง 2563	รวม
ค่าใช้จ่ายทางบัญชี (ก)	-	-	-	-	-	-	-	-
ค่าใช้จ่ายทางภาษี (ข)	(100)	(100)	(200)	(150)	(400)	(550)	(500)	(2,000)
รายการปรับปรุง (ผลแตกต่างชั่วคราว) (ค) = (ก)-(ข)	(100)	(100)	(200)	(150)	(400)	(550)	(500)	(2,000)
อัตรภาษี (ง)	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ค)*(ง)	20	20	40	30	80	110	100	400
---	----	----	----	----	----	-----	-----	-----

ตารางรวมสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับสำรองผลประโยชน์ตอบแทนภายหลังเกษียณอายุสำหรับ BOI และ Non-BOI

(พันบาท)

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	ปีที่จ่ายผลตอบแทนภายหลังเกษียณอายุ							
	2558	2559	2560	2561	2562	2563	หลัง 2563	รวม
BOI	-	20	25	75	60	45	140	365
Non-BOI	20	20	40	30	80	110	100	400
รวม	20	40	65	105	140	155	240	765

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557 บริษัท ก มีสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 765,000 บาท

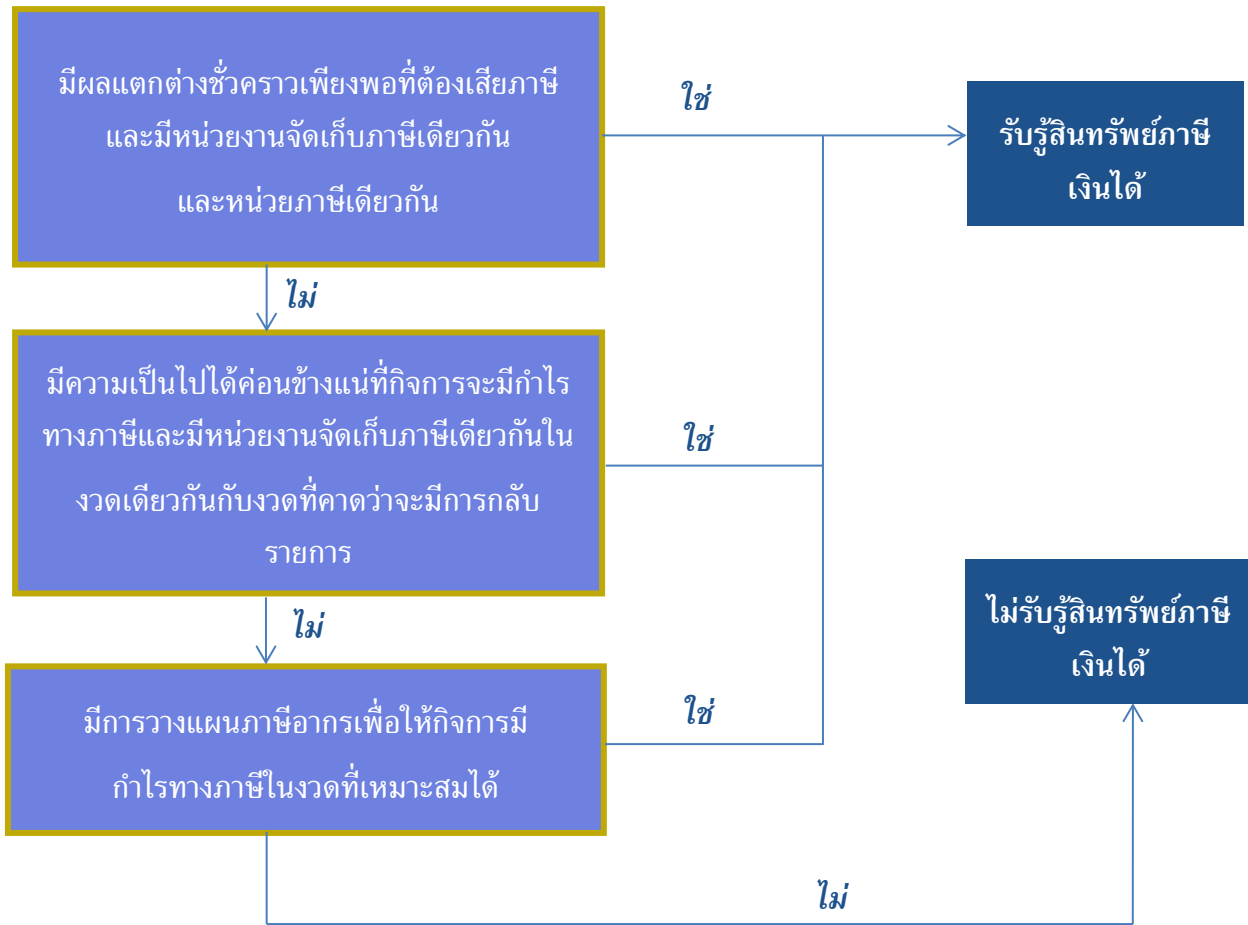
6. กิจการต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การรับรู้รายการดังต่อไปนี้

เกณฑ์การพิจารณาสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Deferred Tax Asset “DTA”)

กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการ โดยให้รับรู้เท่ากับจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอต่อการนำผลแตกต่างชั่วคราวนั้นมาใช้ประโยชน์ ซึ่งกิจการต้องพิจารณาทั้งเงื่อนไขในด้านระยะเวลาของการกลับรายการของผลแตกต่างและกำไรทางภาษีที่จะเกิดขึ้น โดยสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเกิดขึ้นได้ดังต่อไปนี้



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน





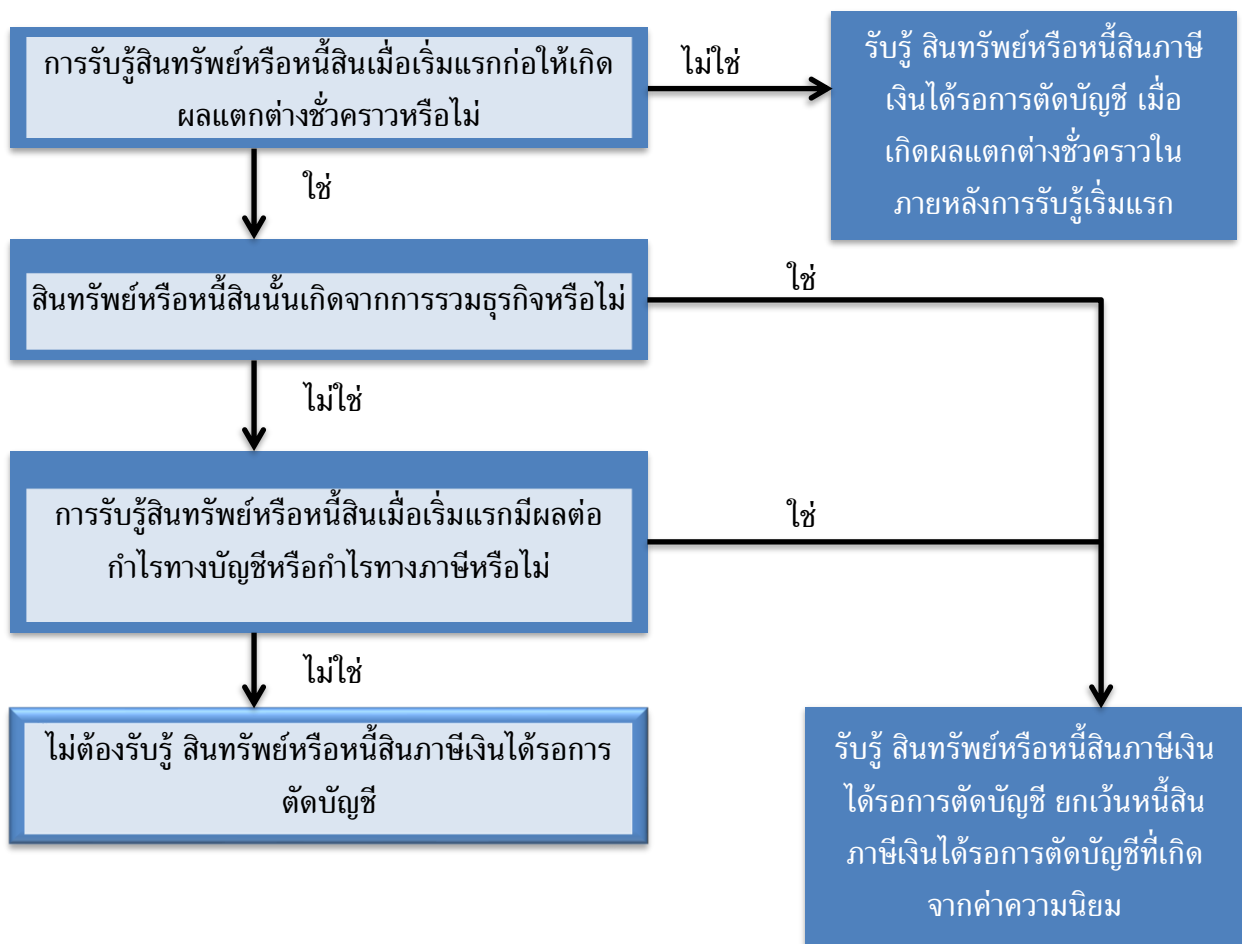
คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์การพิจารณาหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Deferred Tax Liability “DTL”)

กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี  
ทุกรายการ ยกเว้นรายการดังต่อไปนี้

ข้อยกเว้นในการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

- ต้องไม่รับรู้ หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากค่าความนิยม เนื่องจากค่าความนิยมเป็นเพียงมูลค่าคงเหลือ (จากผลต่างของต้นทุนการซื้อกับมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่ซื้อ) และหากมีการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจะทำให้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมเพิ่มขึ้น
- ต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเมื่อเริ่มแรก ยกเว้นการรับรู้เริ่มแรกจากการรวมธุรกิจ ได้แก่ การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินโดยใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair value uplift) หรือการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้ เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการรวมธุรกิจ หรือ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ เป็นต้น



ตัวอย่างที่ 6: การรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากการรวมธุรกิจ

ณ วันที่ 1 มกราคม 2557 บริษัท ก ซื้อเงินลงทุนในบริษัท ข เป็นเงิน 2,000 ล้านบาท มูลค่าตามบัญชี มูลค่ายุติธรรม และฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัท ข แสดงในตารางด้านล่าง ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้อัตราภาษีของบริษัท ก และบริษัท ข เป็นร้อยละ 20 และ 10 ตามลำดับ

(หน่วย: ล้านบาท)

สินทรัพย์สุทธิของบริษัท ข	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	มูลค่ายุติธรรม
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	100	100	100
ลูกหนี้การค้า	200	200	200
สินค้าคงเหลือ	300	300	150
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	1,000	800	1,400
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>1,600</b>	<b>1,400</b>	<b>1,850</b>
เจ้าหนี้การค้า	(100)	(100)	(100)
ภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงาน	(250)	=	(250)
<b>สินทรัพย์สุทธิ ก่อน DTA</b>	<b>1,250</b>	<b>1,300</b>	<b>1,500</b>
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (= 50 (ผลรวมของผลแตกต่างชั่วคราว) x 10%***)*	5		
<b>สินทรัพย์สุทธิ ณ วันรวมธุรกิจ</b>	<b><u>1,255</u></b>	<b><u>1,300</u></b>	<b><u>1,500</u></b>

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัท ข (ไม่รวมสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี)	1,500
หัก: ฐานภาษี	(1,300)
ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดจากการรวมธุรกิจ	200
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสุทธิที่เกิดจากการรวมธุรกิจ (= 200 x 10%***)	20
สิ่งตอบแทนที่จ่ายในการรวมธุรกิจ	2,000
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัท ข (ไม่รวมสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี)	1,500
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสุทธิที่เกิดจากการรวมธุรกิจ	(20)
<b>ค่าความนิยม</b>	<b><u>520</u></b>

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

\*\*\* ใช้อัตราภาษีเงินได้ของบริษัท ข เนื่องจากสินทรัพย์สุทธิจากการรวมธุรกิจจะมีการกลับรายการจากรายการทางบัญชีของบริษัท ข เช่น กลับรายการในรูปของค่าเสื่อมราคา การจำหน่ายสินทรัพย์หรือการจ่ายชำระหนี้สิน เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 7 การรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากการรวมธุรกิจกรณีมีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจ

ข้อมูลเหมือนตัวอย่างที่ 6 แต่มีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้จากการซื้อธุรกิจซึ่งไม่ได้บันทึกในงบการเงินของบริษัท ข และมีมูลค่ายุติธรรมจำนวน 200 ล้านบาท สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนี้ตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ 10 ปี

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัท ข (ไม่รวมสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี) จากตัวอย่างที่ 5	1,500	
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่สามารถระบุได้แยกต่างหากจากค่าความนิยม	200	
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัท ข ณ วันรวมธุรกิจ	1,700	
หัก: ฐานภาษี → จากตัวอย่างที่ 5	(1,300)	
ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดจากการรวมธุรกิจ	400	
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสุทธิที่เกิดจากการรวมธุรกิจ (= 400 x 10%***)	40	
สิ่งตอบแทนที่จ่ายในการรวมธุรกิจ	2,000	
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัท ข (ไม่รวมสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี)	1,700	
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสุทธิที่เกิดจากการรวมธุรกิจ	(40)	1,660
<b>ค่าความนิยม</b>	<b>340</b>	

\*\*\* ใช้อัตราภาษีเงินได้ของบริษัท ข เนื่องจากสินทรัพย์สุทธิจากการรวมธุรกิจจะมีการกลับรายการจากรายการทางบัญชีของบริษัท ข เช่น กลับรายการในรูปของค่าเสื่อมราคา การจำหน่ายสินทรัพย์หรือการจ่ายชำระหนี้สิน เป็นต้น

- การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วมและส่วนได้เสียในการร่วมกิจการงาน  
ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมกิจการงาน  
กำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร (Undistributed profits)



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (กรณีที่บริษัทใหญ่ และบริษัทย่อย ไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศเดียวกัน) จะเกิดขึ้นในกรณีที่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ในงวดปัจจุบัน
- การลดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมลงให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการที่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมการงานก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า

- จะมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้ และ
- จะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวมาใช้ประโยชน์ได้

กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาและบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า ยกเว้นเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อ ดังต่อไปนี้

- บริษัทใหญ่ ผู้ลงทุนหรือผู้ร่วมค้า สามารถควบคุมระยะเวลาในการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราว และ
- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าจะไม่มีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้

แก้ไขเพื่อให้สอดคล้องกับ TFRS 16 คือ ย่อหน้า ที่ 20 ที่กล่าวเกี่ยวกับภาษีของสินทรัพย์ที่วัดหรือตีมูลค่า ยุติธรรม และแก้ไขย่อหน้าที่ 98 ซ ว่ามีผลบังคับใช้เมื่อ TFRS 16 มีผลบังคับใช้

## 7. การรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

รับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน ในรายการค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ ยกเว้นภาษีเงินได้ที่เกิดจากรายการที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หรือรายการที่บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น ให้รับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ในรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หรือรายการส่วนของผู้ถือหุ้นนั้น ๆ

ตัวอย่างการรับรู้รายการที่ไม่ผ่าน กำไรหรือขาดทุน

- ส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
- กำไรหรือขาดทุนจากการวัดมูลค่ายุติธรรมของหลักทรัพย์เพื่อขาย
- กำไรหรือขาดทุนจากการคำนวณตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยของผลประโยชน์หลังออกจากงาน (ประเภทโครงการผลประโยชน์) ที่รับรู้เข้ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- การปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสมซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ต้องปรับงบการเงินย้อนหลังหรือการแก้ไขข้อผิดพลาด

นอกจากนี้การรับรู้สินทรัพย์ หรือ หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรวมธุรกิจ ให้รับรู้เป็นการปรับปรุงมูลค่าของค่าความนิยม

### การรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในงบการเงินรวม

สิ่งที่ต้องพิจารณาการรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในงบการเงินรวมนั้น ต้องพิจารณาในเรื่องหน่วยภาษีด้วย เนื่องจากในบางประเทศ สามารถนำส่งภาษีเงินได้จากงบการเงินรวม แต่บางประเทศนำส่งภาษีเงินได้จากงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งประเทศไทยด้วย ซึ่งทำให้การพิจารณามูลค่าตามบัญชีและ ฐานภาษี จึงมีความแตกต่างกัน

ในกรณีของประเทศไทย ที่หน่วยภาษีจะพิจารณาแยกแต่ละกิจการในกลุ่มบริษัท ดังนั้นการพิจารณาการรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี จะพิจารณาจากการรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในแต่ละกิจการในกลุ่มบริษัทก่อน และพิจารณาปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปจากการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งฐานภาษีนั้นจะไม่เปลี่ยนแปลงในระดับงบการเงินรวม

การเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามบัญชีในระดับงบการเงินรวมที่เปลี่ยนแปลงมูลค่าจากงบการเงินของแต่ละกิจการที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม มีตัวอย่างดังต่อไปนี้

ในงบการเงินเฉพาะของผู้ลงทุน:  
เปรียบเทียบกับมูลค่าเงินลงทุนตามฐานภาษี

ผลแตกต่างชั่วคราวเกิดจาก:

- การเพิ่มขึ้นของการปรับมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน
- การลดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ในงบการเงินรวม:

เปรียบเทียบกับมูลค่าเงินลงทุนของกลุ่มกิจการตามฐานภาษี

ผลแตกต่างชั่วคราวเกิดจาก:

- การปรับปรุงความแตกต่างของนโยบายบัญชีในระดับงบการเงินรวม (GAAP differences)
- การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมจากการรวมธุรกิจ
- สินทรัพย์และหนี้สินจากการรวมธุรกิจ
- การตัดรายการระหว่างกัน
- การด้อยค่าของค่าความนิยม
- การบันทึกเงินลงทุนด้วยวิธีส่วนได้เสีย หรือ กำไรที่ยังไม่ได้จัดสรรของบริษัทที่ถูกลงทุน
- การเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ



**ตัวอย่างที่ 8 การรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากการตัดรายการระหว่างกันในงบการเงินรวม**

ในเดือนธันวาคม 2557 บริษัท ก ขายสินค้าให้กับบริษัทย่อย ข จำนวน 1,000,000 บาท ซึ่งมีกำไรระหว่างกัน จำนวน 100,000 บาท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน 31 ธันวาคม 2557 บริษัทย่อย ข ยังไม่ได้ขายสินค้าดังกล่าว โดยถือเป็นสินค้าคงเหลือ อัตราภาษีเงินได้ บริษัท ก ร้อยละ 20 บริษัท ข ร้อยละ 15

ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทย่อย ข และงบการเงินรวมบริษัท ก แสดงผลกระทบของภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังนี้

	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	ผลแตกต่าง	สินทรัพย์ (หนี้สิน) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
งบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท ข	1,000,000	1,000,000	-	-
งบการเงินรวมของบริษัท ก	900,000	1,000,000	100,000	15,000

\*\*\* ใช้อัตราภาษีเงินได้ของบริษัท ข เนื่องจากกำไรในสินค้าคงเหลือซึ่งเป็นผลแตกต่างชั่วคราวได้บันทึกไว้เป็นสินทรัพย์ในบริษัท ซึ่งจะมีการกลับรายการจากรายการทางบัญชีของบริษัท ข เช่นกลับรายการในรูปของการจำหน่ายสินค้าคงเหลือไปยังบุคคลที่สาม เป็นต้น

**ตัวอย่างที่ 9 การรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจ**

จากตัวอย่างที่ 6 และ 7 ในตัวอย่างนี้พิจารณาภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเฉพาะรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจ โดยมีมูลค่ายุติธรรม ณ วันรวมธุรกิจ จำนวน 1,400 ล้านบาท และ 200 ล้านบาท ตามลำดับ นับจากวันซื้อธุรกิจ ที่ดินอาคารและอุปกรณ์มีอายุคงเหลือทางบัญชี 10 ปี ทางภาษี 8 ปี และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการให้ประโยชน์คงเหลือ 10 ปีเท่ากันทั้งทางบัญชี และทางภาษี อัตราภาษีของบริษัท ก และบริษัท ข เป็นร้อยละ 20 และ 10 ตามลำดับ การรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจรับรู้ได้ดังนี้

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การพิจารณาภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทย่อย ข ณ วันที่บริษัท ก ซื้อธุรกิจบริษัท ข

สินทรัพย์สุทธิ	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	สินทรัพย์ (หนี้สิน) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	1,000	800	(20)
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจ	-	-	-

การพิจารณาภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากงบการเงินรวมของบริษัท ก ณ วันซื้อธุรกิจ

สินทรัพย์สุทธิ	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	สินทรัพย์ (หนี้สิน) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	1,400	800	(60)
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนระบุได้จากการรวมธุรกิจ	200	-	(20)
			(80)

การพิจารณาภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทย่อย ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557

สินทรัพย์สุทธิ	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	สินทรัพย์ (หนี้สิน) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	900	700	(20)
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้จากการ	-	-	-

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รวมธุรกิจ			
-----------	--	--	--

การพิจารณาภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากงบการเงินรวมของบริษัท ก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557

สินทรัพย์สุทธิ	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	สินทรัพย์ (หนี้สิน) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	1,260	700	(56)
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจ	180	-	(18)
			(74)

การพิจารณาใช้อัตราภาษีในการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี นั้นให้พิจารณาใช้อัตราภาษีของกิจการที่มีการกลับรายการสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าว

### ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีกับอัตราแลกเปลี่ยน

ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจะถูกรับรู้จากผลกระทบของอัตราแลกเปลี่ยน (ผลแตกต่างชั่วคราว) ในกรณีดังต่อไปนี้

- มีความแตกต่างระหว่างสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน กับสกุลเงินที่ใช้ในการเสียภาษี
- มีความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินที่เกี่ยวกับการแปลงค่ารายการสกุลเงินต่างประเทศ กับหลักการทางภาษีเงินได้ เช่น ในกรณีของเงินมัดจำรับที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศ นั้น ในหลักการบัญชี จะใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการในการบันทึกบัญชีเมื่อเงินมัดจำรับนั้นเข้าเกณฑ์รับรู้รายได้ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ แต่ทางภาษีอากรในบางกรณี ให้รับรู้เงินมัดจำรับเป็นรายได้ ณ วันที่ได้รับเงิน ซึ่งต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับเงินในการแปลงอัตราแลกเปลี่ยนในทางภาษีอากร ซึ่งจะทำให้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทางหลักการบัญชีและหลักการภาษีอากรเป็นผลแตกต่างชั่วคราว

แต่ความแตกต่างของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ไม่ก่อให้เกิดการรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เนื่องจาก ความแตกต่างดังกล่าวเป็นการแปลงค่าสินทรัพย์สุทธิตามสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งรวมการรับรู้ภาษีเงินได้รอการการตัดบัญชีแล้ว ให้เป็นมูลค่าตามสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน เท่านั้น



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

## ตัวอย่างที่ 10 การรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากความแตกต่างในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินที่นำส่งภาษีเงินได้

บริษัท ก มีสกุลเงินดอลลาร์ เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และมีสกุลเงินที่ใช้ในการเสียภาษี เป็นสกุลเงินบาท พิจารณาภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเฉพาะลูกหนี้การค้า และอุปกรณ์ ดังนี้

การแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

	การรับรู้เริ่มแรก	การรับรู้ภายหลัง (ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน)
รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน แสดงด้วยราคาทุน	อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ	อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม	อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ	อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ปรับมูลค่า
รายการที่เป็นตัวเงิน	อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ	อัตราปิด ณ วันที่รายงาน

การแปลงค่ารายการสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงิน

	ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
สินทรัพย์และหนี้สิน	อัตราปิด ณ วันที่รายงาน
งบกำไรขาดทุน	อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ หรืออัตราถัวเฉลี่ย (หากอัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ ใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ)

เพิ่มย่อหน้า 57ก ว่า ให้รับรู้ภาษีเงินได้เมื่อรับรู้หนี้สินเงินปันผล โดยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน กำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น หรือส่วนของผู้ถือหุ้น เพื่อให้สอดคล้องกับรายการที่เป็นเหตุให้รับรู้ภาษีเงินได้ดังกล่าว และมีผลบังคับใช้ 1 ม.ค.63 ให้รับรู้ภาษีจากเงินปันผลที่รับรู้ในหรือหลังวันที่ต้นงวดของงบการเงินงวดแรกที่มาเปรียบเทียบ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

	สกุลเงินเสียภาษี (บาท)	อัตราแลกเปลี่ยน (1 ดอลลาร์: บาท)	สกุลเงินที่ใช้ในการ ดำเนินงาน (ดอลลาร์)
<b>มูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้การค้า</b>			
ลูกหนี้การค้า	3,000,000	32	\$93,750
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	(300,000)		\$(9,375)
มูลค่าตามบัญชี	2,700,000		\$84,375
<b>ฐานภาษีของลูกหนี้การค้า</b>			
ฐานภาษี	3,000,000	***32	\$93,750
ผลแตกต่างชั่วคราว			\$9,375
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (อัตราภาษี ร้อยละ 20)			\$1,875
อัตราปิด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557			32
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน (บาท)			60,000

\*\*\* อัตราปิดจะใช้วัดมูลค่าของฐานภาษีที่ใช้จ่ายภาษีในอนาคตได้ดีที่สุด



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

	สกุลเงินเสียดังกล่าว (บาท)	อัตราแลกเปลี่ยน (1 ดอลลาร์: บาท)	สกุลเงินที่ใช้ในการ ดำเนินงาน (ดอลลาร์)
<b>มูลค่าตามบัญชีของอุปกรณ์</b>			
ราคาทุน	3,000,000	30	\$100,000
ค่าเสื่อมราคาทางบัญชี (อายุการให้ประโยชน์ 10 ปี โดยเริ่มต้นคิดค่าเสื่อม ราคาวันที่ 1 มกราคม 2557)	(300,000)		\$(10,000)
มูลค่าตามบัญชี	2,700,000		\$90,000
<b>ฐานภาษีของอุปกรณ์</b>			
ราคาทุน	3,000,000		
ค่าเสื่อมราคาทางภาษี (อายุการให้ประโยชน์ 5 ปี โดยเริ่มต้นคิดค่าเสื่อม ราคาวันที่ 1 มกราคม 2557)	(600,000)		
ฐานภาษี	2,400,000	***32	\$75,000
ผลแตกต่างชั่วคราว			\$15,000
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (อัตราภาษี ร้อยละ 20)			\$3,000
อัตราปิด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2557			32
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน (บาท)			96,000

\*\*\* อัตราปิดจะใช้วัดมูลค่าของฐานภาษีที่ใช้จ่ายภาษีในอนาคตได้ดีที่สุด



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างที่ 11 การรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากกรณีขาดทุนทางภาษียกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี

บริษัท ก มีผลขาดทุนทางภาษีจำนวน 100 ล้านบาทซึ่งจะใช้ประโยชน์ทางภาษีได้ภายใน 5 ปีนับจากปี 2XX1 และบริษัทมีผลแตกต่างชั่วคราวที่หักภาษีได้ ที่เกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาที่เราคาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้ใน 12 ปีข้างหน้าปีละ 2 ล้านบาท โดยผู้บริหารของบริษัท ก ได้ประมาณการกำไรทางภาษีก่อนหักผลแตกต่างชั่วคราวที่หักภาษีได้ ใน 12 ปีข้างหน้าโดยปี 2XX1 ถึงปี 2XX5 ปีละ 10 ล้านบาท และปี 2XX6 ถึงปี 2X12 เป็นประมาณการผลขาดทุนทางภาษีทุกปี

การพิจารณารับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้จากผลขาดทุนทางภาษีและผลแตกต่างชั่วคราวที่หักภาษีได้ที่เกี่ยวกับค่าเสื่อมราคานั้นสามารถพิจารณาได้ดังนี้

	(ล้านบาท)		
	ปี 2XX0	ปี 2XX1-ปี 2XX5	ปี 2XX6-ปี 2X12
ประมาณการกำไรทางภาษีในอนาคต (ไม่รวมผลแตกต่างทางภาษีที่หักภาษีได้)	50	50	-30
<u>ปรับปรุงด้วย</u>			
ค่าเสื่อมราคาที่หักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี	(24)	10	14
 ผลขาดทุนทางภาษีที่สามารถรับรู้เป็น สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ใช้ได้ภายใน 5 ปีข้างหน้า)	 26		

การพิจารณารับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับขาดทุนทางภาษียกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีนั้น จะต้องปรับปรุงด้วย ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีโดยไม่พิจารณาว่าผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอที่จะรับรู้จำนวนผลแตกต่างชั่วคราวดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือไม่ จากตารางข้างต้น จะเห็นได้ว่าบริษัท ก สามารถรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากขาดทุนทางภาษียกมาได้เพียง 26 ล้านบาท ในขณะที่รับรู้จากผลแตกต่างชั่วคราวของค่าเสื่อมราคาได้เพียง 10 ล้านบาท เนื่องจากประมาณกำไรทางภาษีไม่เพียงพอในปีที่ 2XX6-2X12



### การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

- กิจการต้องไม่คิดลดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เนื่องจากในหลายกรณี กิจการไม่สามารถจัดทำตารางแสดงรายละเอียดของจังหวะเวลาที่จะเกิดการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวแต่ละรายการ หรือมีความซับซ้อนมากเกินไป
- กิจการต้องทบทวนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ ทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และกิจการต้องลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีลงเมื่อเห็นว่าไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
- กิจการต้องแสดงสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนและหนี้สินไม่หมุนเวียน
- มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอาจเปลี่ยนแปลงได้แม้ว่าจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นได้ดังต่อไปนี้
  - การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือกฎหมายภาษีอากร
  - การประเมินประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีใหม่ หรือ
  - การเปลี่ยนแปลงลักษณะการได้รับประโยชน์ที่คาดไว้จากสินทรัพย์

### การหักกลบ

กิจการต้องนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน ไปหักกลบกับรายการหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันได้ ก็ต่อเมื่อ

- กิจการมีสิทธิตามกฎหมายในการนำสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวมาหักกลบกัน และ
- กิจการตั้งใจจะชำระรายการดังกล่าวด้วยยอดสุทธิ หรือตั้งใจจะรับคืนสินทรัพย์และจ่ายชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน

กิจการต้องนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ไปหักกลบกับหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีได้ก็ต่อเมื่อ

- กิจการมีสิทธิตามกฎหมายที่จะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน มาหักกลบกับหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และ
- ทั้งสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ที่ประเมินโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีหน่วยงานเดียวกันโดยการเรียกเก็บ เป็นไปตามลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้
  - หน่วยภาษีเดียวกัน

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- หน่วยภาษีต่างกัน ซึ่งตั้งใจจะจ่ายหนี้สินและสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันด้วยยอดสุทธิหรือตั้งใจจะรับคืนสินทรัพย์และจ่ายชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน ในงวดอนาคตแต่ละงวดกิจการคาดว่าจะจ่ายหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือรับชำระสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

กิจการต้องเปิดเผยส่วนประกอบที่สำคัญของค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้แยกกัน

- ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน
- รายการปรับปรุงภาษีเงินได้ของงวดก่อนที่รับรู้ในงวดปัจจุบัน
- ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้น หรือที่กลับรายการ
- ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี หรือการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีอากรใหม่
- จำนวนผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากขาดทุนทางภาษี เครดิตภาษี หรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ยังไม่ได้บันทึกในงวดก่อนแต่กิจการนำมาใช้เพื่อลดค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน
- จำนวนผลประโยชน์จากขาดทุนทางภาษี เครดิตภาษี หรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ยังไม่ได้บันทึกในงวดก่อนแต่กิจการนำมาใช้เพื่อลดค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
- จำนวนรวมของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการที่บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น
- จำนวนภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบแต่ละส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

\*\*\*\*\*