

บทความทางวิชาการ - การบัญชีภาษีเงินได้

นัฐวุฒิ สุวรรณยั่งยืน*

บทคัดย่อ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้นับเป็นมาตรฐานการบัญชีใหม่ที่กำลังจะนำมาถือปฏิบัติกับงบการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นไป ซึ่งได้มีการกำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ อันเนื่องมาจากความแตกต่างของหลักทางบัญชีและทางภาษีทำให้กำไรที่คำนวณได้ตามหลักบัญชีแตกต่างจากกำไรสุทธิทางภาษี ผลที่ตามมาทำให้กิจการ

จะต้องบันทึกค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ที่กิจการพึงชำระปรับปรุงด้วยผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้น โดยรับรู้เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ซึ่งข้อมูลดังกล่าวจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินรับทราบถึงภาวะผูกพันทางภาษีในปัจจุบัน รวมถึง ผลประโยชน์และภาระผูกพันทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตได้อย่างชัดเจนเพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์งบการเงินต่อไป

คำสำคัญ : ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี



* อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Abstract

Thai Accounting Standard (TAS) No. 12 will be applicable to annual reporting of Publicly accountable entities for periods beginning on or after 1 January 2013. The objective of TAS 12 is to prescribe the accounting treatment for income taxes. Because Thai accounting standard and tax regulations differ in a number of ways,



so do pretax financial income and taxable income. Consequently, corporations have to recognize not only current tax for the period but also all taxable temporary differences as either deferred tax assets or deferred tax liabilities. As a result, the adoption of deferred tax will provide a clear picture of present and potential tax obligations and tax benefits for financial statement users in order to make proper financial statement analysis.

Keywords : Deferred Tax

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้นับเป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับหนึ่งที่กำลังจะนำมาถือปฏิบัติกับงบการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ¹ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นไป ซึ่งวัตถุประสงค์หลักของมาตรฐานฉบับนี้มีขึ้นเพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ อันเนื่องมาจากผลแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างหลักการบัญชีกับหลักปฏิบัติทางภาษี ส่งผลให้เกิดการรับรู้รายการและเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในงบการเงินอย่างไรก็ตาม การนำมาตราฉบับนี้มาปฏิบัติ นักบัญชีจะต้องมีความรู้ความเข้าใจทั้งหลักการทางบัญชีและภาษีเป็นอย่างดี รวมถึง การติดตามการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องในส่วนของกฎหมายภาษีอากร

หลายท่านอาจสงสัยว่ากิจการก็มีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและนำส่งกรมสรรพากรมาเป็นเวลานานแล้วเหตุใดมาตรฐานฉบับนี้กลับถูกนำมาเริ่มถือปฏิบัติในปี พ.ศ. 2556 ซึ่งเมื่อย้อนกลับไป หากพิจารณาแนวทางปฏิบัติสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลจะพบว่า กิจการส่วนใหญ่จะใช้ หลักการบันทึกบัญชีภาษีเงินได้นิติบุคคล ค้างจ่าย (Tax Payable Method) ซึ่งก็คือ การบันทึกภาษีเงินได้นิติบุคคลที่พึงชำระ โดยคำนวณจากกำไรสุทธิทางภาษีที่เกิดขึ้นจริงและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดของกิจการด้วยจำนวนที่คำนวณได้ อย่างไรก็ตาม วิธีดังกล่าวไม่ได้ให้ความสำคัญถึงประโยชน์ที่กิจการพึงได้รับและภาระผูกพันทางภาษีที่อาจเกิดขึ้น จากความแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์ทางบัญชีและข้อกำหนดทางภาษี ซึ่งส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินไม่ได้สะท้อนฐานะการเงินที่แท้จริงของกิจการ

หากพิจารณาแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 พบว่า จะกำหนดให้มีการบันทึกภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยวิธีดังกล่าว ถูกเรียกว่าเป็น **วิธีบันทึกหนี้สินตามงบดุล (The Balance Sheet Liability Method)** เนื่องด้วยวิธีดังกล่าวจะให้ความสำคัญกับผลแตกต่างชั่วคราวอันเกิดจากความแตกต่างระหว่างตัวเลขทางบัญชี และตัวเลขทางภาษีของรายการสินทรัพย์ และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ตามที่กล่าวไปข้างต้น เมื่อประมวลรัษฎากรกำหนดให้กิจการจ่ายภาษีต่างไปจากตัวเลข กำไรทางบัญชีที่กิจการรับรู้ กิจการย่อมต้องพิจารณาผลแตกต่างที่เกิดขึ้นและทำความเข้าใจถึงผลกระทบต่องบการเงิน เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินสะท้อนฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการนั่นเอง

สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีทางตรงที่เรียกเก็บจาก “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามคำนิยามในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ซึ่งรวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทย การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ จะคำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไข ที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าว ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชานั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้น

¹ หากกิจการดังกล่าว อยู่ในกลุ่มกิจการที่ไม่ได้มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเป็นค่าใช้จ่ายโดยใช้วิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย อย่างไรก็ตาม หากกิจการเลือกที่จะรับรู้ภาษีเงินได้ตามวิธีหนี้สินตามงบดุล ก็สามารถทำได้โดยไม่ขัดกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทยแต่อย่างใด

ที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์สิทธิทางภาษี ก็มีข้อแตกต่างจากหลักเกณฑ์คงค้างที่ใช้ในการบันทึกบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับการคำนวณกำไรสุทธิ ส่งผลให้การคำนวณหากำไรสุทธิทางภาษี จึงต้องมีการนำกำไรสุทธิทางบัญชีมาปรับปรุงด้วยรายการที่เป็นเงื่อนไขในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) สุทธิ ตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี โดยผลแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างข้อกำหนดทางบัญชีและทางภาษี สามารถจำแนกตามหลักการทางบัญชีได้เป็น 2 ประเภท คือ ผลแตกต่างถาวร (Permanent Difference) และผลแตกต่างชั่วคราว (Temporary Difference)

ผลแตกต่างถาวร (Permanent Difference) เป็นผลแตกต่างที่เกิดขึ้นและคงอยู่ตลอดไป ไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีได้ เนื่องจากกิจการไม่มีภาระผูกพันที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอนาคตและไม่สามารถนำผลแตกต่างมาใช้หักภาษีได้ในอนาคต หรืออาจกล่าวได้ว่าผลต่างประเภทนี้จะไม่มีการกลับรายการและไม่เข้าหลักเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินตามแม่บทการบัญชี

ตัวอย่างที่ 1

บริษัท ก มีกำไรสุทธิทางบัญชี 100 บาท อย่างไรก็ตาม กิจการได้บันทึกรายการเบี่ยงปรับจากกรมสรรพากร จำนวน 10 บาท เป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชี (แต่ในทางภาษีไม่อนุญาตให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย) ดังนั้น ในการคำนวณภาษีเงินได้ บริษัท ก จะต้องบวกกลับผลกระทบจากเบี่ยงปรับดังกล่าว ส่งผลให้กำไรทางภาษี เท่ากับ 110 บาท

สำหรับตัวอย่างของผลแตกต่างถาวร ได้แก่

ก. **เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล** เช่น เงินปันผลสำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากกิจการร่วมค้า เป็นต้น

ข. **รายได้ที่ถูกประเมินเพิ่มเติมจากเจ้าพนักงานสรรพากร** เช่น การโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจประเมิน รายได้เพิ่มเติมเพื่อคำนวณภาษีได้

ค. **รายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร** เช่น เบี้ยปรับและ/หรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่ารับรองในส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ง. **รายจ่ายที่อนุญาตให้หักได้เพิ่มเติม** เช่น ค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เข้ารับการศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมตามที่กำหนด

สำหรับผลแตกต่างชั่วคราว (Temporary Difference)² คือ ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงินกับฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินนั้น โดยที่ผลแตกต่างชั่วคราวจะเกิดขึ้นและถูกกลับรายการออกไปในอนาคต

หรืออาจกล่าวได้ว่า ผลต่างประเภทนี้เกิดจากเวลาในการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่ไม่ตรงกันระหว่างข้อกำหนดทางบัญชีและทางภาษีนั่นเอง โดยที่ผลแตกต่างชั่วคราวอาจจัดเป็นประเภทใดประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

ก. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี (Taxable Temporary Difference) หมายถึง ผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการต้องนำไปรวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

ตัวอย่างที่ 2

การรับรู้ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรในทางภาษีที่สูงกว่าทางบัญชี อันส่งผลให้ (1) ค่าใช้จ่ายทางภาษีสูงกว่าค่าใช้จ่ายทางบัญชีในช่วงแรกของอายุการใช้งาน และ (2) ฐานภาษีของสินทรัพย์ต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ ซึ่งทำให้จำนวนของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีจะสูงกว่าจำนวนที่สามารถนำมาหักเพื่อคำนวณภาษีเงินได้ ผลต่างนี้ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีและเป็นภาระผูกพันที่กิจการจะต้องจ่ายภาษีเงินได้ในงวดอนาคต ถือเป็นหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ข. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี (Deductible Temporary Difference) หมายถึง ผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

ตัวอย่างที่ 3

การประมาณค่าใช้จ่ายการรับประกันสินค้า ซึ่งไม่สามารถนำมาคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ในปัจจุบัน อันส่งผลให้ (1) ค่าใช้จ่ายทางภาษีต่ำกว่าค่าใช้จ่ายทางบัญชี และ (2) ฐานภาษีของหนี้สินต่ำกว่าราคาตามบัญชีของหนี้สิน อย่างไรก็ตาม สามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาคำนวณได้ในอนาคต เมื่อกิจการจ่ายชำระหนี้สินตามราคาบัญชี ผลต่างนี้ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีได้ในอนาคตและเป็นสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่จะใช้ประโยชน์ได้เมื่อกิจการสามารถนำหนี้สินส่วนนั้น ไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณกำไรทางภาษีในอนาคต

² เดิม มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 พิจารณาผลแตกต่างทางด้านเวลา (Timing Difference) สำหรับการรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยเรียกว่า วิธีบันทึกหนี้สินตามงบกำไรขาดทุน (Income Statement Liability Method) สำหรับวิธีดังกล่าว ให้ความสำคัญต่อความแตกต่างอันเกิดจากการรับรู้รายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ต่างรอบเวลาระหว่างหลักทางบัญชีกับทางภาษีอย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันการพิจารณาภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ให้ยึดวิธีบันทึกหนี้สินตามงบดุลเป็นหลัก

สำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องมีการรับรู้รายการในงบแสดงฐานะการเงิน ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ จะใช้รายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเป็นจุดเริ่มต้น (Balance Sheet Approach) และเปรียบเทียบกับฐานภาษีที่เกี่ยวข้องกับรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นๆ สำหรับการพิจารณาฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สิน มาตรฐานการบัญชีก็ได้มีการให้คำนิยามเอาไว้ดังนี้

ก. ฐานภาษีของสินทรัพย์ หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ที่กฎหมายภาษีอากร ยอมให้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีจากมูลค่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีเมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น แต่หากประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ฐานภาษีของสินทรัพย์จะเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

ข. ฐานภาษีของหนี้สิน หมายถึง มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินหักด้วยมูลค่าของหนี้สินที่กฎหมายภาษีอากร ยอมให้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในอนาคต ในกรณีของรายได้รับล่วงหน้า ฐานภาษีของหนี้สิน คือ มูลค่าตามบัญชีหักด้วยจำนวนรายได้ที่ไม่ต้องนำไปเสียภาษีในอนาคต

ในทางปฏิบัติพบว่า มีรายการค้าที่ก่อให้เกิดผลแตกต่างระหว่างหลักปฏิบัติทางบัญชีและทางภาษีขึ้นมากมาย ตัวอย่าง เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคา การประมาณการหนี้สิน สัญญาเช่า เป็นต้น ซึ่งสาเหตุหลักส่วนใหญ่ก็เกิดขึ้นจากหลักการบัญชีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของงบการเงิน ไม่ว่าจะเป็นหลักความระมัดระวังหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ นั่นเอง อันส่งผลให้เกิดการรับรู้และการวัดมูลค่าที่แตกต่างไปจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดทางภาษีอากร จากนั้นให้เปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับฐานภาษีที่เหมาะสม เพื่อประเมินผลแตกต่างที่เกิดขึ้น ว่าเป็นผลแตกต่างชั่วคราวหรือผลแตกต่างถาวร หากพิจารณาแล้วเป็นผลแตกต่างชั่วคราว จะพบว่า

การเกิดรายการ	สินทรัพย์	หนี้สิน
1. สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี	ฐานภาษี สูงกว่า มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี ต่ำกว่า มูลค่าตามบัญชี
2. หนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี	ฐานภาษี ต่ำกว่า มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี สูงกว่า มูลค่าตามบัญชี

ตารางที่ 1 ตัวอย่างการพิจารณาผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจากความแตกต่างของหลักทางภาษีกับหลักทางบัญชี

รายการ	หลักปฏิบัติทางภาษี	หลักปฏิบัติทางบัญชี
1. ลูกหนี้การค้า	<ol style="list-style-type: none"> เงินกันสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญ หรือหนี้สงสัยจะสูญ ไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี การจำหน่ายหนี้สูญ จะถือเป็นรายจ่ายได้ก็ต่อเมื่อปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ถ้าได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ที่ตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญไปแล้วในภายหลัง ให้ถือว่าเงินที่ได้รับมาเป็นรายได้ในในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี 	<ol style="list-style-type: none"> ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นต้องวัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ กิจการต้องประมาณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ เมื่อคาดว่าจะเก็บชำระไม่ได้ หากมีการทวงถามจนถึงที่สุดแล้ว และคาดว่าจะไม่สามารถเก็บชำระได้ให้ตัดหนี้สูญออกจากบัญชีและปรับลดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้อง ถ้าได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ที่ตัดจำหน่ายเป็นหนี้สูญไปแล้วในภายหลัง ให้ถือว่าเงินที่ได้รับมาเป็นรายได้อื่น
<p>ผลกระทบที่เกิดขึ้น</p> <p>หากมีการประมาณการหนี้สงสัยจะสูญ จะส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ต่ำกว่าฐานภาษี ซึ่งก่อให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี อย่างไรก็ตาม การพิจารณาการตั้งสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัดบัญชีดังกล่าว จะต้องพิจารณาถึงนโยบายด้านสินเชื่อของกิจการด้วย หากกิจการไม่มีนโยบายที่จะติดตามทวงถามตามเงื่อนไขของกรมสรรพากร กิจการก็ไม่สามารถรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ได้</p>		
2. สินค้าคงเหลือ	<ol style="list-style-type: none"> สินค้าคงเหลือ ครอบคลุมถึง หลักทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อค้า ซึ่งสามารถซื้อขายได้ทันที และมีการซื้อขายอย่างสม่ำเสมอ สินค้าคงเหลือ วัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า การทำลายของเสีย สินค้าเสื่อมสภาพ สินค้ามีตำหนิ เศษซาก จะต้องได้รับอนุมัติและมีการร่วมสังเกตการณ์ (ถ้ามี) เพื่อใช้เป็นหลักฐานประกอบการทำลายสินค้า 	<ol style="list-style-type: none"> สินค้าคงเหลือ ประกอบไปด้วย สินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ และวัตถุดิบ การตีราคาสินค้า ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า

รายการ	หลักปฏิบัติทางภาษี	หลักปฏิบัติทางบัญชี
	<p>ผลกระทบที่เกิดขึ้น</p> <p>หากมีการกันสำรองค่าเพื่อสินค้าล้ำสมัย เสื่อมสภาพ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ต่ำกว่าฐานภาษีซึ่งก่อให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี อย่างไรก็ตาม การพิจารณาการตั้ง สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ดังกล่าว จะต้องพิจารณาถึงนโยบายด้านสินค้าคงเหลือของกิจการด้วย หากกิจการไม่มีนโยบายที่จะปฏิบัติตามเงื่อนไขของกรมสรรพากร กิจการก็ไม่สามารถรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ได้</p>	
<p>3. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. ราคาทุนของทรัพย์สิน ถือตามราคาทีหึงซื้อทรัพย์สินตามปกติ รวมถึงรายจ่ายรายจ่ายที่จำเป็นเพือการได้มาซึ่งทรัพย์สิน 2. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาให้หักได้ตามเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 โดยทีจะต้องหักโดยเลือกใช้วิธีการบัญชีที่รับรองทั้วไปได้ ซึ่หากต้องการเปลี่ยนแปลงวิธีการหรืออัตราที่ใช้ในภายหลัง จะต้องได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร 3. การหักค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินไม่ว่าในกรณีใดจะหักจนหมดมูลค่า ต้นทุนของทรัพย์สิน นั้นไม่ได้ 4. การหักค่าเสื่อมราคาจะสิ้นสุดเมื่อตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกไปแล้ว 5. การหักค่าสึกหรอสำหรับรถยนต์โดยสารทีมีที่นั่งไม่เกิน 10 คนหรือรถยนต์นั่งให้หักค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุน เฉพาะส่วนทีไม่เกิน 1 ล้านบาท 6. มิให้นำราคาทีตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ และให้คำนวณค่าเสื่อมราคา โดยอ้างอิงอัตราเดิมทีใช้และมูลค่าต้นทุนก่อนทีจะมีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ราคาทุนของทรัพย์สิน หมายถึงรวมถึง ต้นทุนโดยประมาณสำหรับการซื้อ ขนย้ายและการบูรณะสถานที่ตั้งของทรัพย์สิน 2. กิจการสามารถเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี แต่ต้องเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั้วไป 3. ให้เริ่มคิดค่าเสื่อมราคาเมื่อสินทรัพย์อยู่ในสภาพทีพร้อมใช้งาน โดยเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาทีสะท้อนรูปแบบประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทีคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์ และมีการทบทวนความเหมาะสม อย่างน้อยทุกปี 4. ค่าเสื่อมราคาจะหยุดคิดเมื่อมีการตัดรายการสินทรัพย์นั้น หรือสินทรัพย์ดังกล่าวถูกจัดประเภทสินทรัพย์ทีถือไว้รอการขาย 5. กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ละส่วนแยกต่างหากจากกัน เมื่อส่วนประกอบแต่ละส่วนนั้นมีต้นทุนทีมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนทั้งหมดของสินทรัพย์นั้น 6. กิจการสามารถแสดงทรัพย์สินด้วยราคาทีตีใหม่ หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้ อย่างน่าเชื่อถือ 7. ต้องมีการพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์ หากมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า

รายการ	หลักปฏิบัติทางภาษี	หลักปฏิบัติทางบัญชี
	<p>ผลกระทบที่เกิดขึ้น</p> <p>ความแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างหลักเกณฑ์ทางบัญชีและภาษี ส่งผลให้เกิดความแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่าตามหลักภาษี ดังนั้น กิจการจะต้องมีการคำนวณเพื่อหาผลแตกต่างที่เกิดขึ้น ซึ่งอาจเป็นไปได้ที่จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีหรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี โดยต้องพิจารณาเป็นรายกรณี ตัวอย่างเช่น กิจการมีการพิจารณาการต่ออายุของสินทรัพย์ หรือรับรู้ค่าเสื่อมราคาในอัตราที่มากกว่าที่ภาษีกำหนด จะส่งผลให้มูลค่าตามบัญชี ต่ำกว่า ฐานภาษี และก่อให้เกิด สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี แต่ในทางกลับกัน หากกิจการมีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น หรือรับรู้ค่าเสื่อมราคาในอัตราที่ต่ำกว่าที่ภาษีกำหนด จะส่งผลให้มูลค่าตามบัญชี สูงกว่า ฐานภาษี และก่อให้เกิด หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั่นเอง</p>	
<p>4. การประมาณการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น</p>	<p>1. รายการซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีกรจ่ายจริงหรือรายการซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น จัดเป็นรายการต้องห้าม ดังนั้น เงินสำรองที่กันไว้เป็นประมาณการหนี้สิน ไม่ให้ถือเป็นรายการจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ</p>	<p>1. กิจการจะรับรู้ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ก็ต่อเมื่อ รายการดังกล่าวเป็นไปตามนิยามและเกณฑ์การรับรู้รายการของหนี้สิน</p>
	<p>ผลกระทบที่เกิดขึ้น</p> <p>หากมีการตั้งประมาณการหนี้สินหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ไม่ให้ถือเป็นรายการจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินสูงกว่าฐานภาษี ซึ่งก่อให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีดังกล่าว จะสามารถนำมาใช้หักภาษีได้ก็ต่อเมื่อรายการดังกล่าวเกิดขึ้นจริงแล้วเท่านั้น</p> <p>ตัวอย่างเช่น การประมาณการหนี้สินสำหรับคูปองหรือการแลกของรางวัลสำหรับลูกค้า</p>	
<p>5. สัญญาเช่า</p>	<p>1. ทรัพย์สินภายใต้สัญญาเช่าซึ่ง ไม่ถือเป็นทรัพย์สินของผู้เช่า โดยมองว่าเป็นเพียงการเช่าทรัพย์สินเท่านั้น</p> <p>2. ไม่มีสัญญาเช่าการเงินในทางภาษี</p> <p>3. รับรู้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบเวลาบัญชี</p>	<p>1. จัดประเภทสัญญาเช่าเป็น 2 ประเภท คือ สัญญาเช่าการเงิน และ สัญญาเช่าดำเนินงาน</p> <p>2. ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน: กิจการต้องรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินภายใต้สัญญาเช่าด้วยจำนวนที่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่าหรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า นอกจากนี้ กิจการจะรับรู้ค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี</p>

รายการ	หลักปฏิบัติทางภาษี	หลักปฏิบัติทางบัญชี
	ผลกระทบที่เกิดขึ้น	
	หากสัญญาเช่าดังกล่าว จัดประเภทเป็น สัญญาเช่าการเงิน จะก่อให้เกิดผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและฐานภาษี ทั้งทางด้านสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากทางภาษีมองว่า สัญญาเช่าดังกล่าวเป็นเพียงแค่การเช่าทรัพย์สิน ดังนั้น การพิจารณารายการภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี จึงต้องมองทั้งในฝั่งสินทรัพย์และฝั่งหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน	
6. สัญญาเช่าซื้อ	<ol style="list-style-type: none"> 1. ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อน ให้ถือเป็นทรัพย์สินของผู้เช่า 2. มูลค่าต้นทุน คือ ราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมดตามสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อน โดยค่าเสื่อมราคาที่น่ามาหัก จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลานั้น 	<ol style="list-style-type: none"> 1. สินทรัพย์ที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อน ให้ถือเป็นทรัพย์สินของผู้เช่า 2. มูลค่าต้นทุน คือ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่าหรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้ว แต่จำนวนใดจะต่ำกว่า 3. กิจการจะรับรู้ค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี
	ผลกระทบที่เกิดขึ้น	
	ความแตกต่างที่สำคัญจะอยู่ที่มูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ ส่งผลให้ฐานการคำนวณค่าเสื่อมราคาแตกต่างกัน	

อนึ่ง ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้น จะถูกนำมาคำนวณเพื่อรับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยจำนวนที่บันทึกในงบแสดงฐานะการเงินสามารถคำนวณได้ดังนี้

- (1) สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี = ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี * อัตราภาษีเงินได้
- | | | |
|---------------|---|----|
| เดบิต | สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี | XX |
| เครดิต | ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล/รายการในส่วนทุน ³ | XX |
- (2) หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี = ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี * อัตราภาษีเงินได้
- | | | |
|---------------|--|----|
| เดบิต | ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล/รายการในส่วนทุน | XX |
| เครดิต | หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี | XX |

³ ตัวอย่างรายการที่จะปรับกับส่วนทุนโดยตรง เช่น การตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น เนื่องจากส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ จัดเป็นรายการที่ผ่านไปยังส่วนทุนโดยตรง โดยไม่มีผลกระทบต่อกำไรสุทธิ ดังนั้น การรับรู้รายการภาษีเงินได้รอตัดบัญชี จึงต้องปรับไปที่ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์นั่นเอง

นอกจากผลแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีและฐานภาษี หากกิจการมีผลขาดทุนสุทธิทางภาษี กิจการควรรับรู้ประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี เนื่องจากตามมาตรา 65 ตรี ได้อนุญาตให้นำผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันไปหักจากผลกำไรของ

รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไร อย่างไรก็ตาม การรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบการเงิน จะต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีในงวดอนาคตเพียงพอ มิฉะนั้นก็ไม่ควรที่จะรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบการเงิน

ตัวอย่างที่ 4

บริษัท ก ดำเนินธุรกิจและเกิดผลขาดทุนทางภาษีในปี 25x1 เป็นจำนวน 1 ล้านบาท แต่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า กิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอ ดังนั้น บริษัท ก สามารถรับรู้ผลขาดทุนดังกล่าวขึ้นเป็นสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี เท่ากับ 3 แสนบาท (กำหนดให้อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคล เท่ากับ ร้อยละ 30) โดยการ เดบิต สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี และ เครดิต รายได้/ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ เป็นจำนวน 300,000 บาท โดยหากกิจการมีกำไรทางภาษีเกิดขึ้นในปี 25x2 ก็สามารถนำผลขาดทุนสะสมดังกล่าวไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในทางภาษีในปี 25x2 ได้นั่นเอง

ผลกระทบต่องบการเงินจากการนำมาตรฐานฉบับที่ 12 มาบังคับใช้ในประเทศไทย

หากพิจารณาจากผลกระทบของสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน นอกเหนือจากการที่กิจการจะต้องรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเพิ่มเติมแล้ว จะพบว่า เมื่อมีการบันทึกรายการดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อ “ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล” ซึ่งการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี จะส่งผลให้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลลดลง ซึ่งจะทำให้กำไรสุทธิของกิจการปรับเพิ่มขึ้นในทางกลับกัน การเพิ่มขึ้นของหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี จะส่งผลให้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้น ซึ่งจะทำให้กำไรสุทธิของกิจการปรับลดลง ส่งผลกระทบต่อผลกำไรอย่างหนึ่งของการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 มาใช้ก็คือ การเปลี่ยนแปลงในจำนวนของค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ตามจำนวนที่พึงชำระในแต่ละรอบบัญชี ทำให้กิจการจำเป็นต้องสื่อสารให้กับผู้ใช้งบการเงิน เข้าใจถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการ

เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีต่อกำไรสุทธิของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นไป อนึ่ง เมื่อพิจารณางบการเงินของบริษัทในประเทศไทย พบว่ามีหลายบริษัทที่ได้นำเอามาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาถือปฏิบัติก่อนกำหนด โดยเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และบริษัทย่อยของบริษัทแม่จากต่างประเทศ ส่งผลให้กลุ่มบริษัทดังกล่าวรับรู้ผลกระทบของรายการสินทรัพย์และภาษีเงินได้รอตัดบัญชีบนงบการเงินไปเป็นที่เรียบร้อยแล้ว

สำหรับประเด็นการวัดมูลค่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี มาตรฐานการบัญชีได้มีการกำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าด้วยอัตรากำไรสำหรับงวดที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หรือในงวดที่กิจการคาดว่าจะจ่ายชำระหนี้สินภาษี โดยใช้ อัตรากำไรที่มีผลบังคับใช้หรือที่คาดว่าจะได้ค่อนข้างแน่ว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน ซึ่งหากมีเหตุการณ์ซึ่งส่งผลกระทบต่ออัตรากำไรที่ใช้ในการคำนวณ กิจการจะต้องมีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และ

หนี้สินภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชีใหม่ โดยใช้อัตราภาษีที่สอดคล้องกับลักษณะที่กิจการได้รับประโยชน์หรือจ่ายชำระหนี้สินและรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้ในงบกำไรขาดทุนทั้งจำนวน ดังนั้น การที่รัฐบาลได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554 เพื่อลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นระยะเวลา 3 รอบระยะเวลาบัญชี จากอัตราปกติ ร้อยละ 30 เหลือ ร้อยละ 23 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เพียงหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และลดลงเหลือ ร้อยละ 20 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 อีกสองรอบระยะเวลาบัญชี ตามลำดับ จึงส่งผลกระทบต่อกิจการที่มีการนำมาตราฐานฉบับดังกล่าวมาถือปฏิบัติ ก่อนกำหนด นั่นคือ ประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชีจะลดลง ทำให้กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายทางภาษีที่เพิ่มขึ้นในงบกำไรขาดทุนปีปัจจุบัน ในทางกลับกัน หนี้สินภาษีเงินได้นิติบุคคลจะปรับลดลงส่งผลให้ค่าใช้จ่ายทางภาษีลดลงในงบกำไรขาดทุนปีปัจจุบัน

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว ก็จะเกิดประเด็นคำถามขึ้นต่อมาว่า ภายหลังจาก 3 ปี อัตราภาษีจะกลับไปใช้อัตราร้อยละ 30 หรือรักษาระดับต่อไปที่อัตราร้อยละ 20 ทำให้ต้องมีการย้อนกลับไปพิจารณาถึงเหตุผลของการลดอัตราภาษี โดยมีการ

กล่าวอ้างเหตุผลว่า อัตราภาษีร้อยละ 30 เป็นอัตราภาษีที่สูงมากเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศในกลุ่มอาเซียน อีกทั้ง คณะรัฐมนตรีมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศและจูงใจการลงทุนในด้านต่างๆ ทำให้สภาวิชาชีพบัญชีได้มีการพิจารณาและให้ความเห็นว่า อัตราภาษีที่คาดได้ค่อนข้างแน่ที่ควรนำมาใช้ควรเป็นอัตราตามที่คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบ กล่าวคือ อัตราร้อยละ 23 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2555 และร้อยละ 20 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2556 เป็นต้นไป

การวางแผนภาษี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 ได้มีการอ้างถึงการวางแผนภาษีอากร ซึ่งก็คือ วิธีการปฏิบัติเพื่อสร้างหรือเพิ่มกำไรทางภาษีในงวดใดงวดหนึ่ง ก่อนที่ขาดทุนทางภาษีหรือเครดิตภาษีจะหมดประโยชน์ลง เช่น การขายสินทรัพย์ การขายและเช่ากลับคืนสินทรัพย์ที่มีราคาเพิ่มขึ้น เพื่อรับรู้กำไรที่เกิดขึ้นทางภาษีจากการขายสินทรัพย์ หรือแม้แต่ การชะลอสิทธิเรียกร้องการหักค่าใช้จ่ายบางรายการจากกำไรทางภาษีไปในงวดอื่น เช่น การทำลายสินค้าคงเหลือ จะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้เมื่อมีการเข้าสังเกตุการณ์ของตัวแทนจากกรมสรรพากร เป็นต้น เนื่องจากหากกิจการไม่มีการวางแผนภาษีอย่างเหมาะสม สิทธิประโยชน์ที่กิจการพึงได้รับก็จะหมดประโยชน์ลงไป หรือได้รับน้อยกว่าที่ควรจะเป็น

ตารางที่ 2 ตัวอย่างประเด็นทางภาษีที่มีการนำมาพิจารณาสำหรับการวางแผนภาษี

รายการ	ประเด็นในการพิจารณาวางแผนภาษี
1. ผลขาดทุนสะสม ยกมาไม่เกิน 5 รอบ	<ol style="list-style-type: none"> 1. กิจการต้องรับรู้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีในงวดที่ขาดทุนทางภาษีนั้นเกิดขึ้น หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ดังกล่าวและผลประโยชน์นั้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ 2. ในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี กำหนดให้นิติบุคคลสามารถนำผลขาดทุนสุทธิที่ได้คำนวณขึ้นตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิและ 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน ไปหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อน หากปรากฏว่าเมื่อหักกลับกลับกันแล้วยังมีผลขาดทุนสุทธิอยู่กิจการมีสิทธิจะนำผลขาดทุนสุทธินั้นไปหักจากกำไรปีต่อๆ ไปได้อีก 3. หากกิจการที่มีผลขาดทุนสะสมยกมา จึงควรที่จะวางแผนภาษีเพื่อที่จะสามารถนำสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด โดยไม่ปล่อยให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวหมดไปโดยมิได้ใช้สิทธิดังกล่าว
2. สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล	<ol style="list-style-type: none"> 1. แม้ว่าอัตราภาษีเงินได้สำหรับนิติบุคคล โดยทั่วไป คือ ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตามก็ที่ดีได้มีการลดอัตราภาษีเงินได้ในบางกรณี สำหรับกิจการที่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดขึ้น จะสามารถที่จะขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวได้ 2. ตัวอย่าง เช่น <ol style="list-style-type: none"> ก. การลดอัตราภาษีเพื่อส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท ข. การลดอัตราภาษีสำหรับกิจการที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
3. สิทธิประโยชน์ทางด้านรายได้	<ol style="list-style-type: none"> 1. ประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดให้เงินได้บางประเภท สามารถได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (แม้ว่าทางบัญชีอาจจะถือว่าเป็นรายได้ทางบัญชีก็ตาม ส่งผลให้อาจเกิดรายการผลแตกต่างถาวรขึ้น) ดังนั้น การวางแผนภาษีที่ดีอาจจะช่วยลดภาระภาษีที่ไม่จำเป็นของกิจการได้อีกทางหนึ่ง นั่นเอง 2. ตัวอย่าง เช่น <ol style="list-style-type: none"> ก. เงินปันผลรับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและจดทะเบียนไว้กับตลาดหลักทรัพย์ จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิแต่อย่างใด ข. เงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ค. กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชน ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

รายการ	ประเด็นในการพิจารณาวางแผนภาษี
4. สิทธิประโยชน์ทางด้าน รายจ่าย	<p>1. ประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดให้รายจ่ายบางประเภท สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้เพิ่มขึ้นจากที่เกิดขึ้นจริง ส่งผลให้กำไรทางภาษีปรับลดลง</p> <p>2. ตัวอย่าง เช่น</p> <p>ก. รายจ่ายที่ได้จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของกิจการ เข้ารับการศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมฝีมือแรงงานที่ทางราชการจัดตั้งขึ้นหรือตามที่กำหนดไว้ สามารถหักได้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 100</p> <p>ข. รายจ่ายในการจัดอุปกรณ์ สิ่งอำนวยความสะดวก สถานที่ หรือบริการอื่น ให้แก่คนพิการในการเข้าถึงและใช้ประโยชน์ได้ สามารถหักได้เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 100</p> <p>ค. รายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาให้แก่สถานศึกษา สามารถหักได้ 2 เท่าของรายจ่าย แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ</p> <p>3. นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากร ได้มีการอนุญาตให้กิจการสามารถหักค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ในอัตราเร่ง โดยต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดขึ้น ตัวอย่างเช่น คอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์สำหรับกิจการที่มีสินทรัพย์ถาวรไม่เกิน 200 ล้านบาท และจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน สามารถหักค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นได้ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน และส่วนที่เหลือหักภายใน 3 รอบระยะเวลาบัญชี</p> <p>4. สำหรับรายจ่ายต้องห้ามนั้น บางรายการสามารถหลีกเลี่ยงหรือลดรายการที่อาจเกิดขึ้นได้ เช่น เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือหุ้นส่วนเฉพาะที่จ่ายเกินสมควร เป็นต้น ดังนั้น การวางแผนภาษีที่เหมาะสมจะช่วยลดปัญหาข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้น เมื่อนำส่งภาษีต่อสรรพากร</p>

สำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตถบัญญัติอันเกิดจากขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี กิจการจะรับรู้รายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตถบัญญัติ ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า (1) กิจการจะมีกำไรทางภาษีมากเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีมาหักได้ หรือ (2) มีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีด้วยจำนวนที่เพียงพอและมีหน่วยจัดเก็บภาษีเดียวกัน ทำให้กิจการต้องมีการจัดเตรียมหลักฐานขึ้นมาเพื่อมาพิสูจน์กำไรทางภาษีในอนาคต ตัวอย่าง เช่น การวางแผนที่จะขายสินทรัพย์ระหว่างกิจการในเครือ เป็นต้น ประเด็นต่างๆ เหล่านี้ส่งผลทางอ้อม

ต่อภาคธุรกิจให้ตระหนักถึงความสำคัญของการวางแผนทางภาษีมากขึ้น มิใช่เพียงคำนวณภาวะภาษีที่พึงเสียในแต่ละรอบบัญชี เหมือนเช่นที่เคยปฏิบัติมาในอดีต

มุมมองของผู้ใช้งบการเงินต่อภาษีเงินได้รอดัตถบัญญัติ

จากที่กล่าวไปข้างต้นสำหรับหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ แม้ว่ากิจการจะมีการบันทึกรายการสินทรัพย์หรือภาษีเงินได้รอดัตถบัญญัติเป็นรายการในงบการเงิน แต่หากมองเนื้อหาที่เกิดขึ้นจริง รายการดังกล่าวเป็นการรับรู้ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้นจากหลักปฏิบัติ

ที่แตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี เนื่องจากสินทรัพย์ ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ไม่ใช่สิทธิเรียกร้องที่แท้จริงที่ กิจการจะได้รับเป็นเงินสดจากกรมสรรพากร ในทางกลับกัน หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ก็มีใช้ภาระผูกพันที่แท้จริง ที่กิจการต้องจ่ายเงินสดให้กับกรมสรรพากร เช่นเดียวกับ รายการค้างรับค้างจ่ายอื่น ส่งผลให้ในทางปฏิบัติ นักวิเคราะห์หรือผู้ใช้งบการเงินบางส่วนเลือกที่จะไม่นำ รายการดังกล่าวมาคำนวณเพื่อวิเคราะห์ผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงินของกิจการ

อย่างไรก็ตาม รายการภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ก็สามารถให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน เช่นเดียวกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในแง่ของการพยากรณ์ กระแสเงินสดที่เกิดขึ้นในอนาคต เนื่องจากการใช้อัตรา ภาษีที่กำหนดตามประมวลรัษฎากร แม้จะสามารถให้ ข้อมูลที่สะท้อนรายจ่ายที่เป็นตัวเงินทางภาษีได้ แต่อัตรา ดังกล่าวไม่สามารถสะท้อนค่าใช้จ่ายทางภาษีที่เกิดขึ้นจริง ของกิจการอันเนื่องมาจากผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจากการ วางแผนภาษี ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลการกระทบยอด ระหว่างอัตราภาษีที่แท้จริงถัวเฉลี่ยและอัตราภาษีที่ใช้ จะช่วยชี้ให้เห็นถึงปัจจัยที่ส่งผลให้เกิดความแตกต่าง ระหว่างอัตราภาษีที่ใช้กับอัตราที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งจะเป็น ประโยชน์ในการพยากรณ์ข้อมูลทางการเงินมากขึ้น เนื่องจากผลแตกต่างถาวรที่เกิดขึ้น แม้จะไม่มีกรรับรู้ รายการเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินรอตัดบัญชี แต่ ผลกระทบดังกล่าวจะสะท้อนผ่านการเพิ่มขึ้นหรือลดลง ของค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบที่เกิดรายการทันที นอกจากนี้ เพื่อลดความผันผวนของข้อมูลอัตราภาษี ที่แท้จริง ในทางปฏิบัติจึงมีการพิจารณาข้อมูลย้อนหลัง เพื่อคำนวณหาอัตราภาษีที่แท้จริงถัวเฉลี่ยนั่นเอง

สำหรับผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งมีการสะท้อนผ่านการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีนั้น ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปใช้ในการพิจารณากระแส เงินสดที่เกิดขึ้นในอนาคต เนื่องจากการที่กิจการมี

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีเพิ่มขึ้น จะแสดงให้เห็น ถึงค่าใช้จ่ายทางภาษีในอนาคตที่มีโอกาสลดลง เมื่อ เปรียบเทียบกับภาระภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้น ส่วนในทางกลับ กัน หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีที่เพิ่มขึ้น จะแสดงให้เห็นถึงค่าใช้จ่ายทางภาษีในอนาคตที่มีแนวโน้มที่เพิ่มขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับภาระภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้น

สำหรับการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบ งบการเงิน ได้มีการกำหนดให้เปิดเผยส่วนประกอบของ สินทรัพย์และภาษีเงินได้รอตัดบัญชีของกิจการ ซึ่งหาก ส่วนประกอบใดมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ อาจ สะท้อนให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในธุรกิจที่เกิดขึ้นได้ ในอีกมุมหนึ่ง ตัวอย่างเช่น การตั้งสำรองหนี้สงสัยจะสูญ นอกจากจะทำให้มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับของลูกหนี้ การค้าลดลง จะทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี เช่นกัน ดังนั้น หากรายการดังกล่าวมีค่าที่สูงขึ้นผิดปกติ จากเดิมก็สามารถสะท้อนให้เห็นถึงปัญหาที่อาจเกิดขึ้น ในส่วนของการเก็บชำระเงินจากลูกหนี้การค้า เป็นต้น

นอกจากนี้ มาตรฐานฉบับดังกล่าว กำหนดให้มีการวัดมูลค่าในภายหลังด้วยจำนวนที่คาดว่าจะได้รับ ประโยชน์หรือคาดว่าจะจ่ายชำระหนี้สินภาษี ทำให้ผู้ บริหารสามารถเข้ามามีส่วนร่วมในการพิจารณาความ เหมาะสมของรายการดังกล่าว ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดการ ตกแต่งตัวเลขผ่านการวัดมูลค่าของรายการ ตัวอย่างเช่น การรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีอันเนื่องมาจาก ขาดทุนสุทธิสะสมยกมา กิจการจะต้องมีการพยากรณ์ ความสามารถในการทำกำไรทางภาษีในอนาคตเพื่อพิสูจน์ ความสามารถในการกลับรายการสินทรัพย์ดังกล่าวใน อนาคต ซึ่งหากกิจการมีการคาดประมาณตัวเลขกำไรที่ สูงเกินไป จะส่งผลทำให้สินทรัพย์ภาษีเงินได้สูงเกินไป ค่า ใช้จ่ายภาษีเงินได้ต่ำเกินไป ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความ เข้าใจที่คาดเคลื่อนเกี่ยวกับผลการดำเนินงานที่แท้จริง ของกิจการนั่นเอง

สำหรับงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชี พบว่ามีการศึกษาในหลายประเด็น เช่น ผลงานวิจัยของ Christensen และคณะ (2008) ซึ่งทำการศึกษาข้อมูลของบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการตั้งสำรองค่าเผื่อสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชีลดลง⁴ ในจำนวนที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดประมาณไว้ เพื่อดูว่ามีการตกแต่งตัวเลขกำไรผ่านการวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชีหรือไม่ ซึ่งผลการวิจัยพบว่า บริษัทส่วนใหญ่มักเป็นบริษัทที่ประสบปัญหาในการดำเนินงานในเวลาต่อมา ส่วนบริษัทที่มีการกลับรายการค่าเผื่อสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชี มักเป็นบริษัทที่มีผลการดำเนินงานที่ดีขึ้นในช่วงเวลาต่อมา อย่างไรก็ตาม ทางผู้วิจัยได้มีการให้ข้อสังเกตว่า แม้บริษัทส่วนใหญ่ที่ศึกษาจะไม่ได้อาศัยช่องทางดังกล่าวในการตกแต่งตัวเลขกำไร แต่ก็ปฏิเสธไม่ได้ว่ามีบริษัทบางแห่งอาศัยวิธีดังกล่าวปรับแต่งตัวเลขขาดทุนสุทธิให้กลับกลายเป็นกำไรสุทธิ ผ่านการกลับรายการค่าเผื่อมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าวเช่นกัน

นอกจากนั้น ผลงานวิจัยของ Edwards (2011) ได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความน่าเชื่อถือทางด้านเครดิตและการเงินของกิจการ (Creditworthiness) กับการรับรู้รายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชีและค่าเผื่อสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชีลดลงของบริษัทต่างๆ ในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งผลการวิจัยพบว่า การเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญของค่าเผื่อสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชีลดลงนั้น สามารถสะท้อนถึงสัญญาณทางลบต่อความน่าเชื่อถือทางด้านเครดิตและการเงินของกิจการ

เนื่องจาก ผู้วิจัยพบหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า การเพิ่มขึ้นของต้นทุนการกู้ยืม (Cost of Debt) หรือการลดลงของอันดับความน่าเชื่อถือทางเครดิต (Credit Rating) จะเกิดขึ้นในภายหลังจากที่มีการเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญของบัญชีค่าเผื่อสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชีลดลง

บทสรุป

การนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 มาถือปฏิบัติกับงบการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อมต้องอาศัยความรู้ความเข้าใจมิใช่เพียงแค่หลักการบัญชีเพียงอย่างเดียว แต่ต้องอาศัยความเข้าใจหลักการทางภาษีด้วยเช่นกัน หากพิจารณาในแง่มุมมองของนักบัญชี การติดตามความเคลื่อนไหวและการเปลี่ยนแปลงทางด้านบัญชีและภาษีอย่างสม่ำเสมอ นอกจากจะช่วยให้ข้อมูลในงบการเงินสะท้อนฐานะการเงินที่ถูกต้องตามควรแล้ว ยังช่วยให้กิจการสามารถลดต้นทุนที่อาจเกิดขึ้นโดยไม่จำเป็น ผ่านการวางแผนทางภาษีที่เหมาะสม แต่หากพิจารณาในแง่มุมมองของผู้ใช้งบการเงิน ผู้ใช้ข้อมูลย่อมต้องทำความเข้าใจในการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในงบการเงินอันเกิดจากประเด็นภาษีเงินได้ เพื่อที่จะนำตัวเลขทางการเงินไปใช้ในการวิเคราะห์งบการเงินและตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เนื่องจากหากผู้ใช้งบการเงินเข้าใจในที่มาและตัวเลขของรายการภาษีเงินได้ อาจเป็นเครื่องมือหนึ่งในการบ่งชี้สัญญาณที่อาจสะท้อนฐานะการเงินของกิจการได้อีกทางหนึ่งเช่นกัน

⁴ มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดให้บริษัทบันทึกการลดลงของบัญชีสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชี โดยการตั้งสำรองค่าเผื่อสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชีลดลง (Valuation Allowance-Deferred Tax Asset) ซึ่งแตกต่างกับมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ที่กำหนดให้ปรับลดมูลค่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชีโดยตรง

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. 2554. **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554**. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้ว การพิมพ์.

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และคณะ. 2552. **เจาะลึก หลักบัญชีและหลักกฎหมายภาษีอากร เปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง**. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 2552. **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด**.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 2552. **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง “ภาษีเงินได้”**.

ภาษาอังกฤษ

Christensen, Theodore E., Paik, Gyung H. and Stice, Earl K. 2008. Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance. **Journal of Business Finance & Accounting**, Volume 35, p.601-625.

Edwards, A. 2011. Does the Deferred Tax Asset Valuation Allowance Signal Firm Creditworthiness? Unpublished paper, University of Toronto.

International Financial Reporting Standards Board. 2011. International financial reporting standards (IFRSs) Part A – the Conceptual Framework and requirements. London : IFRS Foundation publication department.