

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12

เรื่อง

ภาษีเงินได้

คำแถลงการณ์

มาตรฐานฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 12 Income Taxes (Bound volume 2009))

สารบัญ

ย่อหน้าที่

บทนำ

บทนำ 1-บทนำ 14

วัตถุประสงค์

ขอบเขต

1-4

คำนิยาม

5-11

ฐานภาษี

7-11

การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้และสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน

12-14

การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้

รอการตัดบัญชี

15-45

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี

15-23

การรวมธุรกิจ

19

สินทรัพย์ที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม

20

ค่าความนิยม

21-21ข

การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก

22-23

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี

24-33

ค่าความนิยม

32ก

การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก

33

ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้

34-36

การนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้มาประเมินใหม่

37

เงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาและบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า

38-45

การวัดมูลค่า

46-56

การรับรู้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

57-68ค

รายการที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

58-60

รายการที่รับรู้นอกกำไรหรือขาดทุน

61ก-65ก

ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

66-68

ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากรายการที่จ่าย

โดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

68ก-68ค

การแสดงรายการ

71-78

สินทรัพย์ภาษีเงินได้และหนี้สินภาษีเงินได้

71-76

การหักกลับ

71-76

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้

77-78

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้และรายได้ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกำไรหรือขาดทุนจาก กิจกรรมตามปกติ	77
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้ต่างประเทศ รอการตัดบัญชี	78
การเปิดเผยข้อมูล	79-88
วันถือปฏิบัติ	89
ภาคผนวก	
ก. ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราว	
ข. การแสดงการคำนวณและการนำเสนอข้อมูล	

บทนำ

บทนำ 1. บทนำนี้ไม่ใช่

บทนำ 2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นวิธีหนึ่งสินตามงบแสดงฐานะทางการเงินให้มีความสำคัญกับผลแตกต่างชั่วคราว ผลแตกต่างชั่วคราว หมายถึง ผลแตกต่างระหว่างฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สินกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และหนี้สินเหล่านั้นในงบแสดงฐานะทางการเงินทั้งนี้ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่วัดมูลค่าตามกฎหมายภาษีอากร ผลแตกต่างชั่วคราวเกิดขึ้นได้ในกรณีดังต่อไปนี้

ก. บริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ไม่ได้จัดสรรกำไรทั้งหมดให้กับบริษัทใหญ่หรือผู้ลงทุน

ข. การตีราคาสินทรัพย์ใหม่ และไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษีเกิดขึ้น

ค. สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งได้มาจากการรวมธุรกิจโดยทั่วไปปฏิบัติตามมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี

นอกจากนี้ยังมีผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้นเมื่อ

ก. มีการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทนของกิจการ โดยใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แต่กำไรหรือขาดทุนทางภาษี (และฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทน) ใช้สกุลเงินที่แตกต่าง

ข. มีการปรับมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทน ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง หรือ

ค. มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกแตกต่างจากฐานภาษีเมื่อเริ่มแรก

บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขบางประการ) เมื่อมีผลแตกต่างชั่วคราวเกิดขึ้นทุกครั้ง โดยมีข้อยกเว้นดังที่กล่าวต่อไป

บทนำ 4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า กิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมาใช้ประโยชน์ได้ หากกิจการเคยมีขาดทุนทางภาษีในอดีต กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีได้เพียงพอเท่าที่มีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีมากพอ หรือมีหลักฐานที่น่าเชื่อถือว่ากิจการจะมีกำไรที่ต้องเสียภาษีมากพอ

บทนำ 5. ข้อยกเว้นที่กล่าวถึงในบทนำ 3 คือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มูลค่าตามบัญชีที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกแตกต่างจากฐานภาษีเมื่อเริ่มแรก เพราะสถานการณ์ดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดผลแตกต่างทางระยะเวลา จึงไม่ทำให้เกิดสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

- บทนำ 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจาก
กำไรที่ยังไม่ได้จัดสรรของบริษัทย่อยและบริษัทร่วม (รวมถึงที่เกิดจากผลสะสมของการแปลงค่า
งบการเงินที่เกี่ยวข้อง) หรือการจัดสรรกำไรที่ไม่ทำให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้ ในกรณีต่อไปนี้
- 6.1 บริษัทใหญ่ ผู้ลงทุน หรือผู้ร่วมค้าสามารถควบคุมจังหวะเวลาของการกลับรายการผล
แตกต่างชั่วคราว และ
- 6.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าผลแตกต่างชั่วคราวจะไม่กลับรายการในอนาคตอันใกล้
- ข้อห้ามดังกล่าวทำให้กิจการมิได้รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี มาตรฐานการบัญชี
ฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้อง
- บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ขึ้นอยู่กับ
หลักเกณฑ์ความเป็นไปได้ในการรับรู้) หรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยผลกระทบ
ที่เกิดขึ้นจากการกำหนดมูลค่าของค่าความนิยม หรือการรับรู้ผลกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ
ธุรกิจ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้
รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้ค่าความนิยมเมื่อเริ่มแรก
- บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่
เกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
- บทนำ 9. ผลกระทบทางภาษีที่เกิดขึ้นภายหลังจากการได้ประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์
หรือหนี้สินบางรายการอาจขึ้นอยู่กับลักษณะของการได้ประโยชน์หรือการจ่ายชำระ เช่น
- 9.1 ในบางประเทศ อัตราภาษีที่คิดจากผลกำไรจากการขายสินทรัพย์เสียภาษีต่างจากกำไร
ทางภาษี
- 9.2 ในบางประเทศ จำนวนที่ใช้หักภาษีได้จากขายสินทรัพย์มีจำนวนมากกว่าจำนวนที่อาจใช้
หักภาษีในรูปค่าเสื่อมราคา
- มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้วัดมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัด
บัญชีตามผลกระทบทางภาษีที่เกิดขึ้นภายหลังตามลักษณะที่กิจการคาดว่าจะได้ประโยชน์จาก
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือการจ่ายชำระจากมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน
- บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้กิจการคิดลดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้
รอการตัดบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552)
เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งไม่อนุญาตให้คิดลดสินทรัพย์ภาษีเงินได้
รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในที่เกิดจากการรวมธุรกิจ
- บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่แยกแสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินเป็น
รายการที่หมุนเวียนกับไม่หมุนเวียนต้องไม่จัดประเภทสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน
- บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีข้อกำหนดที่เข้มงวดขึ้นเกี่ยวกับการหักกลบสินทรัพย์ภาษีเงินได้
รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยอ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32
เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายตามรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งหรือทั้งสองรูปแบบดังต่อไปนี้

13.1 การกระทบบยอดจำนวนเงินระหว่างค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้กับผลคูณของกำไรทางบัญชีกับอัตราภาษีที่ใช้ หรือ

13.2 การกระทบบยอดระหว่างอัตราภาษีที่แท้จริงถ่วงเฉลี่ยกับอัตราภาษีที่ใช้

นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดให้กิจการต้องอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ใช้ โดยเปรียบเทียบกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

บทนำ 14. ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้รวมถึง

14.1 ผลแตกต่างชั่วคราวแต่ละประเภท ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้และเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้

14.1.1 มูลค่าของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่รับรู้ และ

14.1.2 มูลค่าของรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากมูลค่าดังกล่าวไม่ปรากฏอย่างชัดเจนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงิน

14.2 ค่าใช้จ่ายทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก ดังนี้

14.2.1 กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก และ

14.2.2 กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมปกติของการดำเนินงานที่ยกเลิก

14.3 มูลค่าของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและลักษณะของหลักฐานที่ใช้สนับสนุนการรับรู้ เมื่อ

14.3.1 การใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีขึ้นอยู่กับกำไรทางภาษีในอนาคตที่เกินกว่ากำไรที่เกิดจากการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวทางภาษีที่มีอยู่ และ

14.3.2 กิจการประสบปัญหาขาดทุนในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 89 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ ประเด็นหลักของการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้อยู่ที่การรับรู้ผลกระทบทางภาษีทั้งในงวดปัจจุบันและอนาคตจาก

- ก. การได้รับประโยชน์ในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และการจ่ายชำระในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินของกิจการ และ
- ข. รายการและเหตุการณ์อื่นของงวดปัจจุบันที่รับรู้ในงบการเงินของกิจการ

หลักการพื้นฐานของการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน คือกิจการจะต้องคาดว่าตนจะได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจะต้องจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือการชำระหนี้สินดังกล่าวจะมีผลทำให้กิจการชำระภาษีเพิ่มขึ้น(หรือลดลง) ในอนาคตเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่รายการนั้นไม่ก่อให้เกิดผลกระทบทางภาษี กิจการจะต้องบันทึกหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (หรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี) โดยมีข้อยกเว้นบางประการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องบันทึกผลกระทบทางภาษีของรายการและเหตุการณ์อื่น ในลักษณะเดียวกันกับที่บันทึกรายการและเหตุการณ์อื่นนั้น ดังนั้นหากกิจการรับรู้รายการและเหตุการณ์อื่นในกำไรหรือขาดทุน กิจการก็ต้องรับรู้ผลกระทบทางภาษีที่เกี่ยวข้องในกำไรหรือขาดทุนด้วยเช่นกัน ส่วนรายการที่รับรู้ตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น กิจการต้องบันทึกรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้นในส่วนของผู้ถือหุ้นโดยตรงเช่นกัน ในทำนองเดียวกัน การรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่เกิดจากการรวมธุรกิจจะส่งผลกระทบต่อมูลค่าของค่าความนิยมหรือจำนวนผลกำไรที่รับรู้จากการต่อราคาซื้อธุรกิจ

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ การแสดงรายการภาษีเงินได้ในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับวิธีการบัญชีสำหรับภาษีเงินได้
2. ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ภาษีเงินได้ หมายถึง ภาษีทั้งหลายของกิจการทั้งภายในประเทศและต่างประเทศที่คำนวณจากกำไรทางภาษี รวมทั้งภาษีซึ่งบริษัทย่อย บริษัทร่วม และการร่วมค้าต้องจ่าย เนื่องจากการจำหน่ายเงินกำไรให้แก่กิจการที่เสนอรายงาน เช่น ภาษีหัก ณ ที่จ่าย
3. ย่อหน้านี้ไม่ใช่
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล) หรือเครดิตภาษีจากการลงทุน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดจากเงินอุดหนุนหรือเครดิตภาษีจากการลงทุนดังกล่าว

คำนิยาม

5. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

กำไรทางบัญชี	หมายถึง	กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ก่อนหักค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้
กำไร (ขาดทุน) ทางภาษี	หมายถึง	กำไร (ขาดทุน) สำหรับงวดซึ่งคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี เพื่อใช้คำนวณภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ (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

ผลแตกต่างชั่วคราว

หมายถึง

ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินกับฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินนั้น ผลแตกต่างชั่วคราวอาจจัดเป็นประเภทใดประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

- ก. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี หมายถึง ผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการต้องนำไปรวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน
- ข. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี หมายถึง ผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน

หมายถึง

มูลค่าของทรัพย์สินหรือหนี้สินทางภาษีอากร

6. ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ ประกอบด้วย ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและ ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ฐานภาษี

7. ฐานภาษีของสินทรัพย์ หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีจากมูลค่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีเมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น แต่หากประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ฐานภาษีของสินทรัพย์จะเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

ตัวอย่างการพิจารณาฐานภาษีของสินทรัพย์	
1.	เครื่องจักรราคาทุน 100 หักค่าเสื่อมราคาตามภาษีแล้วจากงวดก่อน ๆ ถึงงวดปัจจุบัน เป็นจำนวน 30 มีต้นทุนคงเหลือ 70 ซึ่งจะถูกหักออกในรอบบัญชีต่อไปในรูปของค่าเสื่อมราคาหรือจากการถือเป็นต้นทุนเมื่อจำหน่ายเครื่องจักร รายได้ที่เกิดจากการใช้เครื่องจักรและกำไรจากการจำหน่ายเครื่องจักรต้องนำมาเสียภาษี ส่วนผลขาดทุนจากการจำหน่ายเครื่องจักรสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ ดังนั้นฐานภาษีของเครื่องจักรคือ 70
2.	ดอกเบี๋ยค้างรับมีมูลค่าตามบัญชี 100 หากรายได้ดอกเบี๋ยเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์เงินสด ฐานภาษีสำหรับดอกเบี๋ยค้างรับจะเท่ากับศูนย์ (สำหรับประเทศไทย รายได้ที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี๋ยจะคำนวณภาษีตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี)
3.	ลูกหนี้การค้ามีมูลค่าตามบัญชี 100 รายได้ที่เกี่ยวข้องรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนทางภาษีแล้ว ดังนั้นฐานภาษีของลูกหนี้การค้าจึงเท่ากับ 100
4.	เงินปันผลค้างรับจากบริษัทย่อยมีมูลค่าตามบัญชี 100 เงินปันผลดังกล่าวไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี (ตามกฎหมายไทย จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีหากเป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร) ทั้งนี้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ดังกล่าวสามารถนำมาหักจากประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้ทั้งจำนวน ดังนั้นฐานภาษีสำหรับเงินปันผลค้างรับจึงเท่ากับ 100 ^ก
5.	ลูกหนี้เงินกู้ยืมมีมูลค่าตามบัญชี 100 การจ่ายเงินกู้ไม่มีผลกระทบต่อภาษีเงินได้ ดังนั้นฐานภาษีสำหรับเงินกู้ยืมดังกล่าวจึงเท่ากับ 100

8. ฐานภาษีของหนี้สิน หมายถึง มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินหักด้วยมูลค่าของหนี้สินที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในอนาคต ในกรณีของรายได้รับล่วงหน้า ฐานภาษีของหนี้สินคือ มูลค่าตามบัญชีหักด้วยจำนวนรายได้ที่ไม่ต้องนำไปเสียภาษีในงวดอนาคต

^ก จากการวิเคราะห์ข้างต้น กรณีที่ไม่มีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี หรืออาจวิเคราะห์ได้อีกวิธีหนึ่งคือ เงินปันผลค้างรับมีฐานภาษีเท่ากับศูนย์ และให้ใช้อัตรากำไรเท่ากับ ศูนย์ กับผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีซึ่งเท่ากับ 100 ไม่ว่า จะวิเคราะห์วิธีใด ผลที่ได้คือไม่มีหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ตัวอย่างการพิจารณาฐานภาษีของหนี้สิน

1. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายมีมูลค่าตามบัญชี 100 หากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีตามเกณฑ์เงินสด ฐานภาษีสำหรับค่าใช้จ่ายค้างจ่ายจะเท่ากับศูนย์ (สำหรับประเทศไทย ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายจะคำนวณภาษีตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี)
2. ดอกเบี้ยรับล่วงหน้า มีมูลค่าตามบัญชี 100 หากรายได้ที่เกี่ยวข้องต้องเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์เงินสด ฐานภาษีสำหรับดอกเบี้ยรับล่วงหน้าจะเท่ากับศูนย์ (สำหรับประเทศไทยรายได้ที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยจะคำนวณภาษีตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี)
3. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายมีมูลค่าตามบัญชี 100 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องได้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีแล้ว ฐานภาษีของค่าใช้จ่ายค้างจ่ายจะเท่ากับ 100
4. เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มค้างจ่ายมีมูลค่าตามบัญชี 100 เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี (เฉพาะเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพากร) ดังนั้น ฐานภาษีสำหรับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มค้างจ่ายจึงเท่ากับ 100^ข
5. เจ้าหนี้เงินกู้ยืมมีมูลค่าตามบัญชี 100 การจ่ายเงินกู้ไม่มีผลกระทบทางภาษี ดังนั้น ฐานภาษีสำหรับเงินกู้ยืมดังกล่าวจึงเท่ากับ 100

9. รายการบางรายการอาจมีฐานภาษีได้ ถึงแม้ว่ารายการนั้นจะไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะทางการเงิน เช่น ต้นทุนวิจัยซึ่งกิจการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชีในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น แต่ยังไม่สามารถนำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี จนกว่าจะถึงงวดถัดไป ผลแตกต่างระหว่างฐานภาษีของต้นทุนวิจัย (คือ จำนวนที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้นำไปหักเป็นรายจ่ายในอนาคตได้) กับมูลค่าตามบัญชี ซึ่งในที่นี้เท่ากับศูนย์ ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
10. ในกรณีที่ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สินไม่ปรากฏให้เห็นอย่างชัดเจน กิจการควรใช้หลักการพื้นฐานซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้ คือ กิจการจะรับรู้หนี้สิน (หรือสินทรัพย์) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ก็ต่อเมื่อการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือการชำระหนี้สินตามมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน ส่งผลให้กิจการต้องจ่ายภาษีเงินได้ในอนาคตเพิ่มขึ้น (หรือลดลง) จากจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายหากการรับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือการชำระหนี้สินนั้นไม่มีผลกระทบทางภาษี เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะกำหนดเป็นอย่างอื่น ดังตัวอย่าง ค ที่แสดงไว้ในย่อหน้าที่ 52

^ข จากการวิเคราะห์ข้างต้น กรณีนี้ไม่มีผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี หรืออาจวิเคราะห์ได้อีกวิธีหนึ่งคือ เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มค้างจ่ายมีฐานภาษีเท่ากับศูนย์ และให้ใช้อัตรากำไรเท่ากับ ศูนย์ กับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีซึ่งเท่ากับ 100 ไม่ว่าจะวิเคราะห์วิธีใด ผลที่ได้คือไม่มีสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

11. สำหรับงบการเงินรวม ผลแตกต่างชั่วคราวคำนวณได้โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินจากงบการเงินรวมกับฐานภาษีที่เหมาะสม ซึ่งฐานภาษีนี้อ้างอิงจากแบบแสดงรายการเสียภาษีรวมสำหรับประเทศที่อนุญาตให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีรวมได้ ในบางประเทศ ฐานภาษีอาจอ้างอิงจากแบบแสดงรายการภาษีของแต่ละกิจการในกลุ่มกิจการ

การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้และสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน

12. ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันสำหรับงวดปัจจุบันและงวดที่ผ่านมาที่ยังไม่ได้จ่ายชำระต้องรับรู้เป็นหนี้สิน แต่หากจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในงวดปัจจุบันและงวดที่ผ่านมามากกว่าภาษีที่ต้องชำระสำหรับงวดนั้นๆ ให้รับรู้ส่วนเกินนั้นเป็นสินทรัพย์
13. ผลประโยชน์ที่เกิดจากขาดทุนทางภาษี ซึ่งกิจการสามารถนำกลับไปลดภาษีเงินได้ปัจจุบันในงวดก่อนได้ ต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์ (กรณีนี้ยังไม่มีในประเทศไทย)
14. เมื่อกิจการนำขาดทุนทางภาษีไปใช้เพื่อลดภาษีเงินได้ปัจจุบันของงวดก่อน กิจการควรรับรู้ประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงวดที่ขาดทุนทางภาษีนั้นเกิดขึ้น เนื่องจากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ดังกล่าว และผลประโยชน์นั้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี

15. กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีทุกรายการ ยกเว้นกรณีที่หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นเกิดจาก
 - 15.1 การรับรู้ค่าความนิยมเมื่อเริ่มแรก หรือ
 - 15.2 การรับรู้เมื่อเริ่มแรกซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากรายการ
 - 15.2.1 ไม่ใช่การรวมธุรกิจ และ
 - 15.2.2 ไม่ส่งผลกระทบต่อกำไรทางบัญชีและกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี ณ วันที่เกิดรายการนั้น

อย่างไรก็ตาม สำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อยสาขาและบริษัทร่วม รวมถึงส่วนได้เสียในการร่วมค้า กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 39

16. หลักการพื้นฐานของการรับรู้สินทรัพย์ คือ กิจการจะได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ในรูปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะไหลเข้าสู่กิจการในอนาคต ในกรณีที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าฐานภาษีของสินทรัพย์ มูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีสูงกว่ามูลค่าสินทรัพย์ที่สามารถนำไปหักในการคำนวณภาษี ผลแตกต่างนี้ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีและภาระที่กิจการจะต้องจ่ายภาษีเงินได้ในอนาคตจากการนี้ก็คือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ซึ่งมูลค่าตามบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องนั้น จะทำให้กิจการมีกำไรทางภาษี ผลดังกล่าวทำให้เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไปในรูปของการจ่ายภาษีเงินได้ ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จึงกำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้ รอกการตัดบัญชีทุกรายการ ยกเว้นกรณีที่อยู่ภายใต้ข้อยกเว้นที่ 15 และ

39

ตัวอย่างการพิจารณาผลแตกต่างชั่วคราว
สินทรัพย์ราคาทุน 150 มีมูลค่าตามบัญชี 100 ค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษี 90 และอัตราภาษีร้อยละ 25 ฐานภาษีของสินทรัพย์ คือ 60 (ต้นทุน 150 หัก ค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษี 90) ในการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ที่มีมูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 100 กิจการต้องมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 100 ในขณะที่ สามารถหักค่าเสื่อมราคาทางภาษีได้อีกเพียง 60 ดังนั้นกิจการจะต้องจ่ายภาษีเงินได้เท่ากับ 10 ($40 \times 25\%$) เมื่อได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชี 100 กับฐานภาษี 60 ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี 40 กรณีนี้กิจการจึงต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี เป็นจำนวน 10 ($40 \times 25\%$) ซึ่งแสดงถึงภาษีเงินได้ที่กิจการจะต้องจ่ายในอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

17. ผลแตกต่างชั่วคราวบางรายการเกิดขึ้นเมื่อกิจการต้องนำรายได้หรือค่าใช้จ่ายไปรวมคำนวณกำไรทางบัญชีในงวดหนึ่งในขณะที่ต้องนำจำนวนดังกล่าวไปรวมคำนวณกำไรทางภาษีในอีกงวดหนึ่ง ผลแตกต่างชั่วคราวในลักษณะนี้โดยมากเรียกว่า ผลแตกต่างทางระยะเวลา ผลแตกต่างชั่วคราวตามตัวอย่างต่อไปนี้จะจัดเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี ซึ่งมีผลทำให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี

17.1 กิจการนำรายได้ดอกเบี้ยรับไปรวมคำนวณกำไรทางบัญชีตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา แต่ในบางประเทศกำหนดให้นำรายได้ดอกเบี้ยรับไปรวมคำนวณกำไรทางภาษีเงินได้เมื่อได้รับเงินสด ในกรณีนี้ฐานภาษีของดอกเบี้ยรับที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินจะมีค่าเป็นศูนย์ เนื่องจากรายได้ดอกเบี้ยรับจะไม่ถูกรวมเป็นกำไรทางภาษีจนกว่ากิจการจะได้รับเงินสด

17.2 มูลค่าค่าเสื่อมราคาที่ใช้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีอาจแตกต่างจากมูลค่าค่าเสื่อมราคาที่ใช้ในการคำนวณกำไรทางบัญชี ผลแตกต่างชั่วคราวในกรณีนี้ จะเท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์กับฐานภาษีของสินทรัพย์ ซึ่งฐานภาษีคำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์หักด้วยจำนวนที่เกี่ยวข้องทั้งหมดของสินทรัพย์ที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้นำไปหักในการคำนวณกำไรทางภาษีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดก่อนได้ หากค่าเสื่อมราคาทางภาษีมากกว่าค่าเสื่อมราคาทางบัญชี จะทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีขึ้น และกิจการต้องบันทึกเป็นหนี้สินภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี หากค่าเสื่อมราคาทางภาษีน้อยกว่า

ค่าเสื่อมราคาทางบัญชี จะทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งมีผลทำให้เกิดสินทรัพย์ ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

- 17.3 กิจการอาจบันทึกต้นทุนในการพัฒนาเป็นสินทรัพย์และทยอยตัดจำหน่ายในงวดอนาคต เพื่อนำไปคำนวณกำไรทางบัญชี แต่นำต้นทุนในการพัฒนาทั้งหมดไปรวมคำนวณกำไรทางภาษีในงวดบัญชีที่เกิดรายการ ในกรณีนี้ ต้นทุนในการพัฒนามีฐานภาษีเท่ากับศูนย์ เนื่องจากได้หักจากกำไรทางภาษีทั้งจำนวนแล้ว ผลแตกต่างชั่วคราวจึงเท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของต้นทุนในการพัฒนากับฐานภาษี (โดยฐานภาษีมีค่าเท่ากับศูนย์)
18. ผลแตกต่างชั่วคราวเกิดขึ้นได้ในกรณีดังต่อไปนี้
- 18.1 ต้นทุนในการรวมธุรกิจได้ปันส่วนให้กับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่ระบุได้ตามมูลค่า ยุติธรรม แต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี (ดูย่อหน้า 19)
- 18.2 กิจการตีราคาสินทรัพย์ใหม่แต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี (ดูย่อหน้า 20)
- 18.3 กิจการมีค่าความนิยม ที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ (ดูย่อหน้า 21 และ 32)
- 18.4 ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีเมื่อเริ่มแรก ตัวอย่างเช่น กรณีที่กิจการได้รับประโยชน์จากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ซึ่งเป็นรายการสินทรัพย์ทางบัญชี แต่ผลประโยชน์ที่ได้ไม่ต้องเสียภาษี (ดูย่อหน้า 22 และ 33) หรือ
- 18.5 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาและบริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า แตกต่างจากฐานภาษีของเงินลงทุนหรือส่วนได้เสียนั้น (ดูย่อหน้า 38-45)

การรวมธุรกิจ

19. ด้วยข้อยกเว้นที่จำกัด สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจถูกรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ กรณีนี้ผลแตกต่างชั่วคราวจะเกิดขึ้นหากฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวไม่ได้รับผลกระทบจากการรวมธุรกิจ หรือได้รับผลกระทบที่แตกต่าง เช่น หากกิจการปรับเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรม แต่ฐานภาษีของสินทรัพย์ยังคงมีค่าเท่ากับต้นทุนเดิมตามบัญชีของเจ้าของเดิม ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีขึ้นและต้องบันทึกเป็นหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชียังกล่าวนี้จะส่งผลกระทบต่อมูลค่าของค่าความนิยม (ดูย่อหน้า 66)

สินทรัพย์ที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม

20. มาตรฐานการรายงานทางการเงินบางฉบับอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการแสดงมูลค่าสินทรัพย์บางประเภทด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือให้ตีราคาสินทรัพย์ใหม่ได้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในบางประเทศการตีราคาหรือการปรับปรุงราคาสินทรัพย์ให้เป็นมูลค่ายุติธรรมจะส่งผลกระทบต่อกำไร (หรือขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดปัจจุบัน ทำให้ต้องมีการปรับปรุงฐานภาษีของสินทรัพย์ใหม่ จึงทำให้ไม่เกิด

ผลแตกต่างชั่วคราว สำหรับประเทศอื่น ๆ การตีราคาหรือการปรับปรุงราคาสินทรัพย์ไม่ส่งผลกระทบต่อกำไรทางภาษีในงวดที่ตีราคาหรือปรับปรุงราคาสินทรัพย์ ในกรณีนี้กิจการจึงไม่ต้องปรับปรุงฐานภาษีของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตามการได้รับประโยชน์ตามมูลค่าตามบัญชีจะส่งผลทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีต่อกิจการและจำนวนที่นำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้จะแตกต่างจากมูลค่าที่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับฐานภาษีถือเป็น ผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งจะต้องรับรู้เป็นหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้ด้วย

- 20.1 กิจการไม่มีความตั้งใจที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ ในกรณีนี้กิจการจะได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีที่ดีใหม่ของสินทรัพย์โดยการใช้สินทรัพย์ ซึ่งจะก่อให้เกิดรายได้ทางภาษีที่สูงกว่าค่าเสื่อมราคาที่ถูกหมายภาษีอากรยอมให้นำไปหักเป็นรายจ่ายในงวดอนาคต หรือ
- 20.2 กิจการสามารถชะลอการจ่ายภาษีเงินได้ของกำไรฝ่ายทุนออกไป หากนำเงินที่ได้จากการขายไปลงทุนในสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน สำหรับกรณีนี้ กิจการยังคงมีภาระภาษีเงินได้ เมื่อกิจการขายสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงนั้นไป หรือนำสินทรัพย์ดังกล่าวไปใช้

ค่าความนิยม

- 21. ค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ คือ มูลค่าตามย่อหน้าที่ 21.1 ที่สูงกว่ามูลค่าตามย่อหน้าที่ 21.2 ดังต่อไปนี้
 - 21.1 ผลรวมของ
 - 21.1.1 สิ่งตอบแทนจากการโอนซึ่งเป็นไปตามการโอนให้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งปกติรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อธุรกิจ
 - 21.1.2 มูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และ
 - 21.1.3 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อธุรกิจตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในผู้ถูกซื้อที่ถือโดยผู้ซื้อไว้ก่อนแล้วในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ
 - 21.2 มูลค่าสุทธิของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อธุรกิจที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้)

หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรหลายแห่งไม่อนุญาตให้นำส่วนที่ลดลงของค่าความนิยมมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี (รวมทั้งกรณีประเทศไทย) นอกจากนี้ในประเทศดังกล่าว ราคาทุนของค่าความนิยมถือเป็นรายจ่ายทางภาษีไม่ได้เมื่อบริษัทย่อยจำหน่ายธุรกิจนั้นออกไป ในกรณีนี้ค่าความนิยมจะมีฐานภาษีเป็นศูนย์ และผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมกับฐานภาษีซึ่งเท่ากับศูนย์ ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี อย่างไรก็ตาม

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เป็นผลจากกรณีดังกล่าว เนื่องจากค่าความนิยมเป็นเพียงมูลค่าคงเหลือ (จากผลต่างของต้นทุนการซื้อกับมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่ซื้อ) และหากมีการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจะทำให้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมเพิ่มขึ้น

- 21ก. การลดลงในภายหลังของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ไม่ได้รับรู้เนื่องจากเกิดจากค่าความนิยมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก ถือว่าเป็นผลจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยเช่นกัน ดังนั้น จึงไม่ทำให้รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามย่อหน้าที่ 15.1 ตัวอย่างเช่น ในการรวมธุรกิจ หากกิจการรับรู้ค่าความนิยมจำนวน 100 บาท ซึ่งมีต้นทุน 100 แต่ฐานภาษีเท่ากับศูนย์ ย่อหน้าที่ 15.1 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ในกรณีนี้หากภายหลังกิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม 20 บาท จำนวนผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมจะลดลงจาก 100 บาท เป็น 80 บาท ทำให้มูลค่าของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้ลดลงด้วย การลดลงของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ไม่ได้รับรู้ดังกล่าวเกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก ดังนั้นจึงไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้ตามย่อหน้าที่ 15.1
- 21ข. หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมให้รับรู้ได้หากไม่ได้เกิดขึ้นจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น หากในการรวมธุรกิจ กิจการรับรู้ค่าความนิยมจำนวน 100 บาท หักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ในอัตราร้อยละ 20 ต่อปีนับตั้งแต่ปีที่ได้มา ฐานภาษีของค่าความนิยมจะเท่ากับ 100 บาท ณ วันที่รับรู้เริ่มแรกและเท่ากับ 80 บาท ณ สิ้นปีที่ได้มา หากมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมคงเหลือ ณ สิ้นปี ไม่เปลี่ยนแปลงจากจำนวน 100 บาท ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีจำนวน 20 บาท จะเกิดขึ้น ณ สิ้นปีนั้น เนื่องจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีนั้นไม่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก กิจการจึงต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก

22. ผลแตกต่างชั่วคราวอาจเกิดขึ้นจากการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินเมื่อเริ่มแรก เช่น ในกรณีกิจการไม่สามารถนำต้นทุนของสินทรัพย์บางส่วนหรือทั้งหมดไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี เป็นต้น วิธีการทางบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวดังกล่าวขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการที่ทำให้ต้องรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก ดังต่อไปนี้
- 22.1 ในการรวมธุรกิจ กิจการต้องรับรู้หนี้สินหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งจำนวนดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อจำนวนค่าความนิยมหรือจำนวนของมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อส่วนที่สูงกว่าต้นทุนในการรวมธุรกิจ (ดูย่อหน้าที่ 19)
- 22.2 หากรายการที่เกิดขึ้นมีผลกระทบต่อกำไรทางบัญชีหรือกำไรทางภาษี กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี รวมทั้งต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายหรือรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนด้วย (ดูย่อหน้าที่ 59)

- 22.3 หากรายการที่เกิดขึ้นไม่ใช่การรวมธุรกิจ และไม่ส่งผลกระทบต่อกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีและถ้ารายการนั้นไม่อยู่ในข้อยกเว้นที่แสดงไว้ในย่อหน้าที่ 15 และ 24 กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินด้วยยอดเดียวกัน อย่างไรก็ตามรายการปรับปรุงดังกล่าวจะส่งผลให้งบการเงินมีความโปร่งใสน้อยลง ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกรณีดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการรับรู้เมื่อเริ่มแรกหรือการรับรู้ภายหลัง (ดูตัวอย่างประกอบข้างล่าง) นอกจากนี้กิจการยังไม่สามารถบันทึกการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังที่เกิดกับในบัญชีสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้ขึ้น เมื่อสินทรัพย์นั้นมีการสึกหรอและเสื่อมราคา

ตัวอย่างประกอบย่อหน้าที่ 22.3

กิจการตั้งใจจะใช้สินทรัพย์ที่มีราคาทุน 1,000 ตลอดอายุการใช้งาน 5 ปี หลังจากนั้นจะจำหน่ายสินทรัพย์นั้นตามมูลค่าคงเหลือเท่ากับศูนย์ อัตราภาษีเงินได้เท่ากับร้อยละ 40 ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ไม่สามารถถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี และในการจำหน่ายสินทรัพย์กำไรจากการจำหน่ายไม่ต้องเสียภาษี และขาดทุนจากการจำหน่ายเป็นรายจ่ายทางภาษีไม่ได้ เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการจะมีรายได้ทางภาษีเท่ากับ 1,000 และต้องเสียภาษีเท่ากับ 400 แต่กิจการไม่ต้องบันทึกหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจำนวน 400 เนื่องจากกรณีนี้เป็นผลจากการรับรู้สินทรัพย์เมื่อเริ่มแรก

ในปีต่อไปมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เท่ากับ 800 หากกิจการมีรายได้ทางภาษีเท่ากับ 800 กิจการต้องเสียภาษีจำนวน 320 กิจการไม่ต้องบันทึกหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 320 เพราะกรณีนี้เป็นผลมาจากการรับรู้สินทรัพย์เมื่อเริ่มแรก

23. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้ผู้ออกตราสารแบบผสม (เช่น หุ้นกู้แปลงสภาพ) จัดประเภทส่วนของตราสารที่เป็นหนี้สินเป็นหนี้สิน และส่วนที่เป็นส่วนของทุนเป็นส่วนของทุน ในบางประเทศฐานภาษีของส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินในการรับรู้เริ่มแรกจะเท่ากับมูลค่าตามบัญชีเริ่มแรกของผลรวมของส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินและทุน ดังนั้นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีจะเกิดจากการรับรู้เริ่มแรกของส่วนประกอบที่เป็นทุนซึ่งแยกออกจากส่วนประกอบที่เป็นหนี้สิน ดังนั้นกรณีนี้จึงไม่อยู่ในข้อยกเว้นตามย่อหน้าที่ 15.2 และกิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี นอกจากนี้ย่อหน้าที่ 61ก. กำหนดว่า กิจการต้องบันทึกภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยตรงไปยังส่วนของทุนและย่อหน้าที่ 58 กำหนดว่า กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นภายหลังเป็นค่าใช้จ่ายหรือรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี

24. กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการ โดยรับรู้เท่ากับจำนวนที่เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวนั้นมาใช้หักภาษีได้ ทั้งนี้กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้เริ่มแรกของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดจากรายการต่อไปนี้

24.1 รายการที่ไม่ใช่การรวมธุรกิจ และ

24.2 ณ วันที่เกิดรายการ รายการนั้นไม่มีผลกระทบต่อกำไรทางบัญชี และกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี

อย่างไรก็ตาม หากผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีนั้นเกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อยสาขา บริษัทร่วมและส่วนได้เสียในการร่วมค้า ให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามย่อหน้าที่ 44

25. หลักการพื้นฐานของการรับรู้หนี้สิน คือ กิจการจะต้องสูญเสียทรัพยากรในรูปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไปเพื่อชำระหนี้สินในงวดอนาคต มูลค่าบางส่วนหรือทั้งหมดของทรัพยากรที่เสียไปนั้นอาจนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีของงวดบัญชีหลังจากงวดที่รับรู้หนี้สินนั้นได้ ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวระหว่างมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินกับฐานภาษีของหนี้สินขึ้น ซึ่งจะทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่กิจการจะได้รับคืนในอนาคตเมื่อส่วนของหนี้สินนั้นสามารถนำไปหักจากกำไรทางภาษีได้ ในทำนองเดียวกัน หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มีน้อยกว่าฐานภาษี ผลแตกต่างจะทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่กิจการจะได้รับคืนในอนาคต

ตัวอย่าง
กิจการบันทึกต้นทุนค่าประกันคุณภาพสินค้าค้างจ่ายเป็นหนี้สินจำนวน 100 ในการคำนวณภาษี กิจการไม่สามารถนำต้นทุนค่าประกันคุณภาพสินค้าไปหักเป็นค่าใช้จ่ายจนกว่าจะจ่ายจริง อัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 25 ในกรณีนี้ฐานภาษีของหนี้สินเป็นศูนย์ (มูลค่าตามบัญชี 100 หักด้วยมูลค่าหนี้สินที่กิจการสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีได้ในอนาคต) เมื่อกิจการจ่ายชำระหนี้สินตามมูลค่าตามบัญชีจะทำให้กำไรทางภาษีในอนาคตลดลงเท่ากับ 100 และภาษีที่ต้องจ่ายในอนาคตจะลดลง เท่ากับ 25 ($100 \times 25\%$) ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชี 100 กับฐานภาษีศูนย์ เป็นผลต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีมีจำนวนเท่ากับ 100 ดังนั้นกิจการจึงต้องบันทึกสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 25 ($100 \times 25\%$) หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอที่จะได้รับประโยชน์จากการลดลงของจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายดังกล่าว

26. ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี มีดังนี้
- 26.1 ผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อเกษียณอายุถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชี เนื่องจากพนักงานให้บริการแก่บริษัท แต่จะสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีได้ ก็ต่อเมื่อมีการจ่ายเงินสมทบให้กองทุนหรือเมื่อมีการจ่ายเงินผลประโยชน์ภายหลังการเลิกจ้างให้แก่พนักงาน ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวระหว่างมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินกับฐานภาษี ซึ่งฐานภาษีของหนี้สินมักมีค่าเป็นศูนย์ ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีดังกล่าวจะก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ซึ่งกิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปของค่าใช้จ่ายที่สามารถนำไปหักจากกำไรทางภาษีเมื่อมีการจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนหรือจ่ายเงินผลประโยชน์ให้แก่พนักงาน
- 26.2 กิจการรับรู้ต้นทุนในการวิจัยเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชีในงวดที่เกิดรายการ แต่อาจไม่สามารถนำจำนวนดังกล่าวไปหักในการคำนวณกำไร (หรือขาดทุน) ในทางภาษีได้จนกว่าจะถึงงวดถัดไป ผลแตกต่างระหว่างฐานภาษีของต้นทุนในการวิจัย (จำนวนที่กฎหมายภาษีอากรอนุญาตให้นำไปหักเป็นรายจ่ายในอนาคต) กับมูลค่าตามบัญชีซึ่งเท่ากับศูนย์ ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
- 26.3 ด้วยข้อยกเว้นที่จำกัด กิจการรับรู้สินทรัพย์ที่ได้รับมาและหนี้สินที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อธุรกิจ หากกิจการรับรู้หนี้สิน ณ วันที่ได้รับมาแต่ยังไม่สามารถนำต้นทุนที่เกี่ยวข้องไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีได้จนกว่าจะถึงงวดถัดไป ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีขึ้น นอกจากนี้จะเกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีขึ้นได้ หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับมามีมูลค่าต่ำกว่าฐานภาษี สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากทั้งสองกรณีข้างต้นจะส่งผลกระทบต่อค่าความนิยม (ดูย่อหน้าที่ 66)
- 26.4 กิจการอาจบันทึกสินทรัพย์บางรายการด้วยมูลค่ายุติธรรม หรืออาจตีราคาใหม่ โดยไม่มีการปรับปรุงเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี (ดูย่อหน้าที่ 20) ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีขึ้น หากฐานภาษีของสินทรัพย์มีจำนวนมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น
27. การกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีจะมีผลทำให้กำไรทางภาษีสำหรับงวดอนาคตลดลง อย่างไรก็ตามกิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปของภาษีเงินได้ที่จ่ายลดลง ก็ต่อเมื่อกิจการมีกำไรทางภาษีมากเพียงพอที่จะนำรายการนั้นมาหักได้ ดังนั้นกิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีมากเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีมาหักได้
28. มีความเป็นไปได้ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะใช้ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีได้ ก็ต่อเมื่อกิจการมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี และมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีเดียวกันและหน่วยภาษีเดียวกันซึ่งมีจำนวนที่เพียงพอและคาดว่าจะเกิดการกลับรายการ

- 28.1 ในงวดเดียวกันกับงวดที่คาดว่าจะมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี หรือ
- 28.2 ในงวดที่ขาดทุนทางภาษีที่เกิดจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสามารถยกไปใช้ประโยชน์ได้ซึ่งอาจเป็นงวดภาษีในอดีตหรือในอนาคต (กรณีกฎหมายภาษีไทย จะอนุญาตให้เฉพาะขาดทุนทางภาษีสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีย้อนหลังไป ลดกำไรทางภาษีที่จะเกิดในอนาคตเท่านั้น)

ในกรณีดังกล่าว กิจกรรมรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในงวดที่ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีเกิดขึ้น

29. หากกิจกรรมมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีและหน่วยภาษีเดียวกันไม่เพียงพอ กิจกรรมสามารถรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกรณีดังต่อไปนี้
- 29.1 เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจกรรมจะมีกำไรทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีและหน่วยภาษีหน่วยเดียวกันเพียงพอในงวดเดียวกันกับที่มีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี (หรือในงวดที่ขาดทุนทางภาษีที่เกิดจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสามารถยกไปใช้ประโยชน์ได้ซึ่งอาจเป็นงวดในอดีตหรือในอนาคต ซึ่งเรื่องนี้ กฎหมายภาษีไทยให้ใช้ประโยชน์ได้เฉพาะการนำขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีไปลดภาษีในงวดอนาคต) ในการประเมินว่ากิจกรรมจะมีกำไรทางภาษีในงวดอนาคตเพียงพอหรือไม่ กิจกรรมจะไม่พิจารณาจำนวนที่ต้องเสียภาษีที่เกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่นำไปหักภาษีซึ่งคาดว่าจะเกิดในงวดอนาคต เนื่องจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตนั้นต้องอาศัยกำไรทางภาษีในงวดอนาคต เพื่อพิจารณาการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าวเช่นกัน หรือ
- 29.2 กิจกรรมมีการวางแผนภาษีอากรเพื่อให้กิจกรรมมีกำไรทางภาษีในงวดที่เหมาะสมได้
30. การวางแผนภาษีอากร หมายถึง วิธีที่กิจกรรมปฏิบัติเพื่อสร้างหรือเพิ่มกำไรทางภาษีในงวดใดงวดหนึ่ง ก่อนที่ขาดทุนทางภาษีหรือเครดิตภาษีจะหมดประโยชน์ลง เช่น ในบางประเทศกิจกรรมสามารถสร้างหรือเพิ่มกำไรทางภาษีได้โดย
- 30.1 เลือกที่จะจ่ายภาษีจากรายได้ดอกเบี้ยรับตามเกณฑ์เงินสดหรือเกณฑ์คงค้าง
- 30.2 ชะลอสิทธิเรียกร้องการหักค่าใช้จ่ายบางรายการจากกำไรทางภาษีไปในงวดอื่น
- 30.3 ขายหรือขายและเช่ากลับคืนสินทรัพย์ที่มีราคาเพิ่มขึ้น แต่กิจกรรมไม่สามารถปรับปรุงฐานภาษีของสินทรัพย์ดังกล่าวเพื่อสะท้อนราคาที่เพิ่มขึ้น
- 30.4 ขายสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีออกไป (เช่น ในบางประเทศรายได้จากพันธบัตรรัฐบาลไม่ต้องเสียภาษี) เพื่อนำเงินไปซื้อเงินลงทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ที่ต้องเสียภาษีแทน

ถึงแม้ว่าการวางแผนทางภาษีเป็นการยับยั้งกำไรทางภาษีจากงวดอนาคตให้ขึ้นมายุ่งในงวดก่อนหน้า การนำผลขาดทุนทางภาษี หรือเครดิตภาษีไปใช้ประโยชน์ก็ยังขึ้นอยู่กับผลกำไรทางภาษีในอนาคตที่เกิดจากแหล่งอื่น นอกเหนือจากผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้นในงวดด้วย

31. ในกรณีที่กิจการมีประวัติการขาดทุนในงวดที่ผ่านมาไม่นาน ให้กิจการพิจารณาแนวทางตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 35 และ 36
32. ย่อนี้ไม่ใช่

ค่าความนิยม

- 32ก. ถ้ามูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจน้อยกว่าฐานภาษี ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นจะก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้เริ่มแรกของค่าความนิยมควรรับรู้เป็นส่วนหนึ่งในการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งมูลค่าขึ้นอยู่กับความเป็นไปได้ที่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะใช้ประโยชน์ของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี

การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก

33. มีสถานการณ์หนึ่งที่สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเกิดขึ้นจากการรับรู้สินทรัพย์เมื่อเริ่มแรก คือ กรณีที่กิจการได้รับเงินอุดหนุนเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่ต้องเสียภาษีจากรัฐบาล โดยกิจการนำเงินอุดหนุนดังกล่าวไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ แต่ในทางภาษีกิจการไม่สามารถนำมูลค่าเงินอุดหนุนไปหักจากมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ (ซึ่งเท่ากับฐานภาษี) ได้ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จึงต่ำกว่าฐานภาษีและทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีขึ้น หรือในอีกกรณีหนึ่งกิจการอาจบันทึกเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้รอการตัดบัญชี ซึ่งทำให้เกิดผลต่างระหว่างรายได้รอการตัดบัญชีกับฐานภาษี ซึ่งมีค่าเป็นศูนย์ จึงทำให้เกิดเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีขึ้น ทั้งนี้ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีการนำเสนออย่างไรก็ตาม กิจการไม่สามารถรับรู้รายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีได้ ด้วยเหตุผลตามที่กล่าวใน ย่อหน้าที่ 22

ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้

34. กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับขาดทุนทางภาษีหรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้เท่าที่ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอน กิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอที่จะนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ได้
35. หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้และเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ เป็นหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวที่นำไปหักภาษี แต่ทั้งนี้การที่กิจการมีผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ เป็นหลักฐานสำคัญที่แสดงว่ากิจการอาจจะไม่มีกำไรทางภาษีในอนาคต ดังนั้น หากกิจการมีประวัติการขาดทุนในงวดที่ผ่านมา กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ได้ เท่าที่กิจการ

มีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีเพียงพอ หรือมีหลักฐานที่เชื่อได้ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้มาใช้ประโยชน์ได้ในสถานการณ์ข้างต้น ย่อหน้าที่ 82 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและลักษณะของหลักฐานที่ใช้สนับสนุนการรับรู้รายการ

36. กิจการควรพิจารณาหลักเกณฑ์ต่อไปนี้ในการประเมินความน่าจะเป็นว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ไปใช้ประโยชน์ได้หรือไม่

- 36.1 กิจการมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีและหน่วยเสียภาษีเดียวกัน ในจำนวนที่เพียงพอที่จะนำขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ไปใช้ประโยชน์ได้ก่อนที่จะหมดอายุหรือไม่
- 36.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่หรือไม่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีก่อนที่ผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้จะหมดอายุลง
- 36.3 ผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้นั้น เกิดจากสาเหตุที่สามารถระบุได้และเหตุการณ์นั้น ไม่น่าจะเกิดขึ้นอีกหรือไม่
- 36.4 กิจการมีการวางแผนภาษี (ดูย่อหน้าที่ 30) เพื่อสร้างกำไรทางภาษีให้เกิดขึ้นในงวดที่สามารถนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ไปใช้ประโยชน์ได้หรือไม่

หากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีที่เพียงพอที่จะใช้ประโยชน์จากขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ทั้งหมด กิจการไม่ควรรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับส่วนนั้น

การนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้มาประเมินใหม่

37. ทุกวันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน กิจการต้องประเมินสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้ใหม่ และกิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้นั้นได้ตามจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตที่จะทำให้ได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การที่สถานการณ์ทางการค้าปรับตัวดีขึ้นอาจส่งผลให้กิจการมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอที่จะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24 หรือ 34 อีกตัวอย่างหนึ่งคือ การที่กิจการต้องประเมินสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีใหม่ ณ วันที่รวมธุรกิจ หรือภายหลังการรวมธุรกิจแล้ว (ดูย่อหน้าที่ 67 และ 68)

เงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า

38. ผลแตกต่างชั่วคราวจะเกิดขึ้นเมื่อมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า (ซึ่งหมายถึงส่วนแบ่งของบริษัทใหญ่ หรือส่วนแบ่งของผู้ลงทุน

ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ซึ่งรวมถึงมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมด้วย) มีจำนวนแตกต่างจากฐานภาษี (ซึ่งมักเท่ากับราคาทุน) ของเงินลงทุนหรือส่วนได้เสีย ผลแตกต่างนี้อาจเกิดขึ้นได้ในหลายสถานการณ์ เช่น

38.1 บริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วม และการร่วมค้ามีกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร

38.2 การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ในกรณีที่บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศเดียวกัน

38.3 การลดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมลงให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ในงบการเงินรวม จำนวนของผลแตกต่างชั่วคราวอาจต่างจากผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะของบริษัทใหญ่ หากบริษัทใหญ่บันทึกเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะของบริษัทใหญ่ด้วยราคาทุนหรือราคาที่เป็นใหม่

39. กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาและบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า ยกเว้นเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อ ดังต่อไปนี้

39.1 บริษัทใหญ่ ผู้ลงทุนหรือผู้ร่วมค้า สามารถควบคุมระยะเวลาในการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราว และ

39.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าจะไม่มีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้

40. เนื่องจากโดยปกติบริษัทใหญ่เป็นผู้ควบคุมนโยบายการจ่ายเงินปันผลของบริษัทย่อย บริษัทใหญ่จึงสามารถควบคุมจังหวะเวลาการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนนั้น (รวมถึงผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้นจากกำไรที่ไม่ได้จัดสรรและจากผลต่างในการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ) เกิดขึ้นเมื่อใด นอกจากนี้ ในทางปฏิบัติ บริษัทใหญ่มักจะไม่สามารถประมาณจำนวนภาษีเงินได้ที่จะต้องจ่าย เมื่อมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราว ด้วยเหตุนี้เมื่อบริษัทใหญ่ตัดสินใจที่จะไม่ให้มีการจัดสรรกำไรของบริษัทย่อยในระยะเวลาอนาคตอันใกล้ บริษัทจึงไม่ต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ทั้งนี้ข้อกำหนดในย่อหน้านี้สามารถนำไปถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในสาขาด้วย

41. กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทนด้วยสกุลเงินที่ใช้ดำเนินการ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)) หากกิจการต้องคำนวณกำไรขาดทุนทางภาษีด้วยสกุลเงินที่ต่างกัน (ซึ่งมีผลให้ฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทนของกิจการต่างกันด้วย) แล้ววัดมูลค่าด้วยสกุลเงินที่ต่างกัน การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนจะทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวซึ่งทำให้กิจการต้องรับรู้หนี้สินหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 24) และจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน (ดูย่อหน้าที่ 58)

42. ผู้ลงทุนในบริษัทร่วมที่ไม่สามารถควบคุมกิจการนั้นได้ และมักจะไม่สามารถกำหนดนโยบายการเงินปันผลได้ ดังนั้นหากไม่มีข้อตกลงพิเศษที่กำหนดว่าบริษัทร่วมจะไม่จ่ายเงินปันผลในอนาคตอันใกล้ ผู้ลงทุนต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ในบางกรณีผู้ลงทุนอาจไม่สามารถประเมินจำนวนภาษีเงินได้ที่จะต้องชำระในกรณีที่ได้รับประโยชน์จากเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้ แต่สามารถประเมินจำนวนขั้นต่ำและระบุได้ว่า ภาษีที่ต้องจ่ายเท่ากับหรือสูงกว่าจำนวนขั้นต่ำได้ ในกรณีนี้จะใช้จำนวนที่ประเมินนี้วัดมูลค่าหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
43. ข้อตกลงระหว่างผู้ร่วมค้าในการร่วมค้ามักเกี่ยวข้องกับการแบ่งปันกำไรและข้อกำหนดเกี่ยวกับการแบ่งปันกำไรจะต้องได้รับการอนุมัติเป็นเอกฉันท์หรืออนุมัติโดยเสียงส่วนใหญ่ตามจำนวนที่ระบุ หากผู้ร่วมค้าสามารถควบคุมการแบ่งปันกำไรได้และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะไม่มีการแบ่งปันกำไรในอนาคตอันใกล้ ผู้ร่วมค้าไม่ต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
44. กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการที่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า
- 44.1 จะมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้ และ
- 44.2 จะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวมาใช้ประโยชน์ได้
45. ในการตัดสินใจกิจการควรรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้าหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28 ถึง 31

การวัดมูลค่า

46. กิจการต้องวัดมูลค่าหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและงวดก่อนตามจำนวนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระแก่ (หรือได้รับคืนจาก) หน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่บังคับใช้อยู่หรือที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน
47. กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีด้วยอัตราภาษีสำหรับงวดที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือในงวดที่กิจการคาดว่าจะจ่ายชำระหนี้สินภาษี โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่มีผลบังคับใช้อยู่ หรือที่คาดได้ค่อนข้างแน่ว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน
48. ปกติกิจการจะวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันรวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่มีผลบังคับใช้แล้ว แต่ในบางประเทศ การประกาศใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) โดยรัฐบาลมีผลกระทบ

สำคัญต่อการบังคับใช้จริงที่อาจเกิดขึ้นหลังการประกาศในหลายเดือนต่อมา ในกรณีเช่นนี้ กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่รัฐบาลประกาศ

49. หากกิจการต้องเสียภาษีในอัตราภาษีที่แตกต่างกันสำหรับกำไรในแต่ละระดับ กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้โดยการตัดบัญชี โดยใช้อัตราภาษีเฉลี่ยที่คาดว่าจะต้องใช้กับกำไรทางภาษี (หรือขาดทุนทางภาษี) ในงวดที่กิจการคาดว่าจะมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราว
50. ย่อนำนี้ไม่ใช่
51. การวัดมูลค่าของหนี้สินและสินทรัพย์ภาษีเงินได้โดยการตัดบัญชีต้องสะท้อนถึงผลกระทบทางภาษีที่จะเกิดจากลักษณะวิธีการที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ หรือจะจ่ายชำระหนี้สินตามมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน
52. ในบางประเทศ ลักษณะที่กิจการจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สิน อาจส่งผลกระทบต่อรายการใดรายการหนึ่งหรือทั้งสองรายการดังนี้
 - 52.1 อัตราภาษีที่ใช้เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สินตามมูลค่าตามบัญชี
 - 52.2 ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น

ในกรณีนี้ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ภาษีเงินได้โดยการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้โดยการตัดบัญชีโดยใช้อัตราภาษีและฐานภาษีที่สอดคล้องกับลักษณะที่กิจการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สิน

ตัวอย่าง ก (ตัวอย่าง ก นี้เป็นกรณีที่กฎหมายภาษีกำหนดอัตราภาษีไม่เท่ากันระหว่างอัตราภาษีจากการจำหน่ายสินทรัพย์และอัตราภาษีปกติ กรณีนี้จึงไม่เกิดขึ้นกับประเทศไทย)
สินทรัพย์มีมูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 100 แต่มีฐานภาษีเพียง 60 ประเด็นนี้มีข้อสังเกตว่า กรณีที่มีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์กิจการคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีร้อยละ 20 ซึ่งไม่เท่ากับอัตราภาษีในกรณีอื่นที่เสียภาษีอัตราร้อยละ 30
ตามตัวอย่าง กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้โดยการตัดบัญชีเท่ากับ 8 ($40 \times 20\%$) หากกิจการคาดว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อไม่ใช้งานต่อไป กิจการจะรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้โดยการตัดบัญชีเท่ากับ 12 (คำนวณจาก $40 \times 30\%$) หากกิจการคาดว่าจะไม่ขายสินทรัพย์ แต่จะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์มูลค่าตามบัญชีโดยการใช้งานสินทรัพย์นั้นแทน

ตัวอย่าง ข (ตัวอย่างนี้ให้อ้างอิงได้กับมาตรา 65 ทวิ(3) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยไม่มีกรณีนี้ เพราะประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ โดยคำนวณจากราคาขายหักด้วยต้นทุนทางภาษี)

สินทรัพย์ราคาทุน 100 มีมูลค่าตามบัญชี 80 ซึ่งกิจการได้ตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นเป็น 150 และไม่มีทำรายการปรับปรุงทางภาษีสำหรับการตีราคาสินทรัพย์นี้ ค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษีของสินทรัพย์เท่ากับ 30 และอัตราภาษีคือร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ ในกรณีนี้มีข้อสังเกตว่า ถ้ากิจการจำหน่ายสินทรัพย์ได้สูงกว่าราคาทุน กิจการต้องนำค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษีจำนวน 30 มารวมเป็นกำไรทางภาษี แต่ส่วนของรายรับที่สูงกว่าต้นทุนนั้นไม่ต้องนำมาเสียภาษี

ฐานภาษีของสินทรัพย์เท่ากับ 70 และผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 80 (เกิดจากการนำมูลค่าสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ 150 ลบด้วยฐานภาษีของสินทรัพย์ 70) ถ้ากิจการคาดว่า จะไม่จำหน่ายสินทรัพย์แต่จะใช้งานสินทรัพย์จนครบอายุสินทรัพย์กิจการต้องมีรายได้ทางภาษีจำนวนถึง 150 แต่ทั้งนี้กิจการมีรายจ่ายค่าเสื่อมราคาทางภาษีเพียง 70 ในการนี้ทำให้คำนวณหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีได้เท่ากับ 24 (คำนวณจาก $80 \times 30\%$)

หากกิจการคาดว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์นั้นไปในทันที โดยได้รับเงินค่าจำหน่าย 150 หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีคำนวณได้ดังนี้

	ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้อง		หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
	เสียภาษี	อัตราภาษี	
ค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษี	30	30%	9
กำไรส่วนที่เกินต้นทุน	50	- 0 -	-
รวม	80		9

(หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 61ก. กำหนดไว้ว่า ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มให้บันทึกโดยตรงไปยังกับส่วนของเจ้าของ)

ตัวอย่าง ค (ตัวอย่าง ค นี้เป็นกรณีที่กฎหมายภาษีกำหนดอัตราภาษีไม่เท่ากันระหว่างอัตราภาษีจากการจำหน่ายสินทรัพย์และอัตราภาษีปกติ กรณีนี้จึงไม่เกิดขึ้นกับประเทศไทย)

ตัวอย่างนี้เหมือนกรณีของตัวอย่าง ข ยกเว้นในกรณีถ้ากิจการขายสินทรัพย์ราคาสูงกว่าราคาทุน ต้องนำค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษีมารวมเป็นกำไรทางภาษี (อัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 30) ส่วนกำไรจากการจำหน่ายที่คำนวณจากราคาขาย 150 หักต้นทุนที่ปรับปรุงด้วยภาวะเงินเฟ้อ จำนวน 110 เสียภาษีที่อัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 40

ถ้ากิจการคาดว่าจะรับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์โดยการใช้งานสินทรัพย์ กิจการต้องมีรายได้ทางภาษีได้เท่ากับ 150 แต่กิจการจะมีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องทางภาษีในรูป ค่าเสื่อมราคาได้เพียง 70 ในกรณีนี้ฐานภาษีของสินทรัพย์เท่ากับ 70 ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 80 และมีหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเท่ากับ 24 ($80 \times 30\%$) ซึ่งเท่ากับในกรณีของตัวอย่าง ข

ถ้ากิจการคาดว่าจะรับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์โดยการใช้งานสินทรัพย์ทันที ที่ราคา 150 กิจการสามารถหักต้นทุนที่ปรับปรุงด้วยอัตราเงินเฟ้อได้ที่ 110 ทำให้เกิดกำไรสุทธิ เท่ากับ 40 ซึ่งต้องเสียภาษีที่อัตรา ร้อยละ 40 นอกจากนี้ ค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษี 30 จะถูกนำไปรวมเป็นกำไรทางภาษีซึ่งต้องเสียภาษีที่อัตราร้อยละ 30 ในกรณีนี้ฐานภาษีคือ 80 ($110 - 30$) ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 70 และมีหนี้สินภาษีเงินได้ รอการตัดบัญชีเท่ากับ 25 ($((40 \times 40\%) + (30 \times 30\%))$) อย่างไรก็ตาม หากวิธีการคำนวณ ฐานภาษีหาได้ยากกว่าที่แสดงในตัวอย่าง กิจการอาจพิจารณาหลักการพื้นฐานตามย่อหน้าที่ 10 ประกอบ

(หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 61ก. กำหนดไว้ว่า ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคา สินทรัพย์เพิ่มให้บันทึกหักโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ)

- 52ก. ในบางประเทศ กิจการอาจต้องจ่ายภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่า หรือต่ำกว่าอัตราปกติ หากกิจการ นำกำไรสุทธิหรือกำไรสะสมไม่ว่าจะบางส่วนหรือทั้งหมด ไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้น ของกิจการ และในบางประเทศ กิจการอาจได้รับคืนหรือจ่ายชำระภาษีเงินได้ หากกิจการนำกำไรสุทธิ หรือกำไรสะสมไม่ว่าจะบางส่วน หรือทั้งหมดไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นของกิจการ ซึ่งในกรณีเหล่านี้ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน รวมทั้ง สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยใช้อัตราภาษีที่ใช้กับกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร
- 52ข. ในกรณีที่อยู่ภายใต้ตามย่อหน้าที่ 52ก. กิจการจะต้องรับรู้ผลกระทบทางภาษีของเงินปันผล เมื่อกิจการรับรู้หนี้สินเงินปันผลค้างจ่าย ผลกระทบทางภาษีของเงินปันผลนี้เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับ รายการหรือเหตุการณ์ในอดีตมากกว่าการจัดสรรเงินแก่เจ้าของ ดังนั้นกิจการจึงต้องรับรู้ภาษีเงินได้ ของเงินปันผล ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 58 ยกเว้นกรณีที่ภาษีเงินได้ ของเงินปันผลนั้นเกิดจากเหตุการณ์ตามที่กล่าวไว้ใน ย่อหน้าที่ 58.1 และ 58.2

ตัวอย่าง ประกอบย่อหน้าที่ 52ก. และ 52ข. (ตัวอย่างนี้ไม่ตรงกับข้อกฎหมายไทย เนื่องจากตัวอย่างนี้สมมติว่าอัตราภาษีสำหรับกำไรสะสมไม่ได้จัดสรรสูงกว่าอัตราภาษีสำหรับกำไรสะสมจัดสรร)

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นตัวอย่างเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับกิจการที่อยู่ในประเทศที่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรรในอัตราที่สูงกว่าปกติ (เช่น อัตราร้อยละ 50) โดยกิจการสามารถขอคืนภาษีได้เมื่อกิจการมีการจัดสรรกำไร อัตราภาษีสำหรับกำไรที่จัดสรรแล้วคือ 35% ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน 31 ธันวาคม 25X1 กิจการไม่รับรู้หนี้สินสำหรับเงินปันผลที่เสนอหรือประกาศจ่ายภายหลังวันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน ดังนั้นกิจการจึงไม่รับรู้เงินปันผลสำหรับปี 25X1 กำไรที่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับปี 25X1 คือ 100,000 โดยมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีสุทธิสำหรับปี 25X1 เท่ากับ 40,000

กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้สำหรับงวดปัจจุบันจำนวน 50,000 ทั้งนี้กิจการยังไม่ต้องรับรู้สินทรัพย์ที่กิจการอาจได้รับการได้เงินคืนบางส่วน (จากหน่วยงานจัดเก็บภาษี) เมื่อได้จ่ายเงินปันผลในอนาคต นอกจากนี้ กิจการยังรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี จำนวน 20,000 ($40,000 \times 50\%$) ซึ่งแสดงถึงจำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการจะต้องจ่ายเมื่อใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์หรือเมื่อจ่ายชำระหนี้สิน โดยอิงตามอัตราภาษีที่ใช้กับกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร

ต่อมาวันที่ 15 มีนาคม 25X2 กิจการรับรู้เงินปันผลจำนวน 10,000 ซึ่งเป็นเงินปันผลจากกำไรจากการดำเนินงานของงวดก่อน โดยรับรู้เป็นหนี้สิน

ณ วันที่ 15 มีนาคม 25X2 กิจการต้องรับรู้เงินภาษีได้รับคืนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีจำนวน 1,500 (ซึ่งเท่ากับร้อยละ 15 ของเงินปันผลที่รับรู้เป็นหนี้สินแล้ว) โดยรับรู้เป็นสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และหักจากค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันสำหรับปี 25X2

53. กิจการต้องไม่คิดลดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
54. การคำนวณหาจำนวนสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้อัตราคิดลดจะเชื่อถือได้ก็ต่อเมื่อกิจการจัดทำตารางแสดงรายละเอียดของจังหวะเวลาที่จะเกิดการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวแต่ละรายการ ในหลายกรณี ตารางดังกล่าวไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ หรือมีความซับซ้อนมากเกินไป ดังนั้น จึงเป็นการไม่สมควรที่จะกำหนดให้กิจการต้องคิดลดสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตแต่ไม่บังคับการคิดลดจะทำให้งบการเงินระหว่างกิจการต่างๆ ไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงไม่กำหนดหรืออนุญาตให้มีการคิดลดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

55. กิจการคำนวณผลแตกต่างชั่วคราวโดยอ้างอิงกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินถึงแม้ว่ามูลค่าตามบัญชีนั้นจะได้มาจากการคิดลดก็ตาม เช่น กรณีของภาระผูกพันผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
56. กิจการต้องทบทวนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ ทุกสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน และกิจการต้องลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีลง เมื่อเห็นว่าไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีไม่ว่าบางส่วนหรือทั้งหมด ทั้งนี้การปรับลดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้น กิจการต้องกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีให้เท่ากับจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

การรับรู้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

57. การรับรู้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่เกิดจากรายการหรือเหตุการณ์อื่นๆ ต้องสอดคล้องกับการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการหรือเหตุการณ์เหล่านั้น โดยกำหนดหลักการนี้ไว้ในย่อหน้าที่ 58 ถึง 68ค.

รายการที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

58. กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายและนำไปรวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด เว้นแต่ภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากรายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้

58.1 รายการหรือเหตุการณ์ที่กิจการรับรู้นอกกำไรหรือขาดทุน ทั้งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นหรือโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของไม่ว่าจะในงวดบัญชีเดียวกันหรือต่างกัน (ดูย่อหน้าที่ 61ก. ถึง 65)

58.2 การรวมธุรกิจ (ดูย่อหน้าที่ 66 ถึง 68)

59. หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีส่วนใหญ่ เกิดขึ้นเมื่อกิจการนำรายได้หรือค่าใช้จ่ายไปรวมคำนวณกำไรทางบัญชีในงวดบัญชีหนึ่ง แต่นำไปรวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนทางภาษีในงวดที่แตกต่างไป กิจการจึงต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

59.1 รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่กิจการมีสิทธิได้รับและนำไปรวมในกำไรทางบัญชีตามเกณฑ์การจัดสรรรายได้ตามสัดส่วนของเวลาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่นำไปรวมในกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีตามเกณฑ์เงินสด และ

59.2 ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ซึ่งบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน และทยอยตัดจำหน่ายเข้ากำไร หรือขาดทุน แต่กิจการนำจำนวนดังกล่าวจะไปถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีทั้งจำนวน เมื่อเกิดขึ้น (แต่กรณีนี้ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์ให้หักค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ตามมาตรา 65 ทวิ (2))

60. มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอาจเปลี่ยนแปลงได้แม้ว่าจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นได้ดังต่อไปนี้

60.1 การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือกฎหมายภาษีอากร

60.2 การประเมินประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีใหม่ หรือ

60.3 การเปลี่ยนแปลงลักษณะการได้รับประโยชน์ที่คาดไว้จากสินทรัพย์

กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นในกรณีที่ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นเกี่ยวข้องกับรายการที่เคยรับรู้ไว้นอกกำไรหรือขาดทุนแล้วในอดีต (ดูย่อหน้าที่ 63)

รายการที่รับรู้นอกกำไรหรือขาดทุน

61. ย่อนานี้ไม่ใช่

61ก. กิจการต้องบันทึกภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนอกกำไรหรือขาดทุน หากภาษีที่เกิดขึ้นนั้นเกี่ยวข้องกับรายการที่บันทึกนอกกำไรหรือขาดทุน ไม่ว่าในงวดบัญชีเดียวกันหรือต่างงวดกัน ดังนั้น ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการดังต่อไปนี้ ทั้งที่บันทึกในงวดบัญชีเดียวกันหรือต่างงวดกัน

(1) ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น สำหรับรายการที่ต้องบันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ดูย่อหน้าที่ 62)

(2) โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ สำหรับรายการที่ต้องบันทึกโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ (ดูย่อหน้าที่ 62ก.)

62. มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้กิจการบันทึกรายการบัญชีบางรายการในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เช่น

62.1 การเปลี่ยนแปลงมูลค่าตามบัญชีที่เกิดจากการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) และ

62.2 ย่อนานี้ไม่ใช่

62.3 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้))

62.4 ย่อหน้านี้ไม่ใช่

62ก. มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้กิจการบันทึกบัญชีบางรายการโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ เช่น

- (1) การปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสมซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ต้องปรับงบการเงินย้อนหลังหรือการแก้ไขข้อผิดพลาด (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด) และ
- (2) มูลค่าที่เกิดจากการรับรู้เริ่มแรกของส่วนประกอบของทุนของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม (ดูย่อหน้าที่ 23)

63. ในบางสถานการณ์ที่เข้าข้อยกเว้น กิจการอาจคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการที่บันทึกนอกกำไรหรือขาดทุนได้ยาก (ทั้งที่บันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นหรือบันทึกโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ) เช่น ในกรณีต่อไปนี้

- 63.1 การมีอัตราภาษีแบบขั้นบันได ทำให้กิจการไม่สามารถกำหนดอัตราภาษีที่จะใช้กับส่วนประกอบของกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีส่วนหนึ่งส่วนใด
- 63.2 มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือกฎหมายภาษีอากร ซึ่งส่งผลกระทบต่อสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ไม่ว่าบางส่วนหรือทั้งหมด) ที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ได้บันทึกบัญชีนอกกำไรหรือขาดทุนในอดีต หรือ
- 63.3 กิจการตัดสินใจที่จะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หรือจะไม่รับรู้เต็มจำนวนอีกต่อไป โดยที่สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้น (ไม่ว่าบางส่วนหรือทั้งหมด) เกี่ยวข้องกับรายการที่ได้เคยบันทึกบัญชีนอกกำไรหรือขาดทุนในอดีต

ในกรณีดังกล่าวข้างต้น กิจการต้องกำหนดมูลค่าภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการที่กิจการได้บันทึกบัญชีนอกกำไรหรือขาดทุนแล้ว โดยการปันส่วนตามสัดส่วนของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของกิจการในประเทศที่เกี่ยวข้อง หรืออาจใช้วิธีการปันส่วนอื่นที่เหมาะสมกว่าสำหรับสถานการณ์ของกิจการได้

64. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ได้ระบุให้กิจการต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่มไปยังกำไรสะสมทุกปี ด้วยมูลค่าที่เท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากราคาสินทรัพย์ที่ตีใหม่ กับค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์ หากกิจการทำการโอนเช่นนั้น มูลค่าที่โอนต้องเป็นมูลค่าสุทธิจากภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยกิจการต้องนำข้อกำหนดนี้ไปปฏิบัติกับการโอนเมื่อมีการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยเช่นกัน

65. หากกิจการตีราคาสินทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี และการตีราคาใหม่นั้นเกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์ทางบัญชีที่กระทำในงวดก่อนหรือเกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์ทางบัญชี

ที่คาดว่าจะเกิดในงวดอนาคต กิจการต้องบันทึกผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่เกิดจากการตีราคาสินทรัพย์ และการปรับปรุงฐานภาษี บันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดที่ผลกระทบนั้นเกิดขึ้น อย่างไรก็ตามหากการตีราคาสินทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ด้านภาษีนั้นไม่เกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มในทางบัญชีที่กระทำในงวดก่อน หรือในงวดที่กิจการคาดว่าจะกระทำในอนาคต กิจการต้องรับรู้ผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่เกิดจากการปรับปรุงฐานภาษีในกำไรหรือขาดทุน

- 65ก. เมื่อกิจการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น กฎหมายอาจกำหนดให้กิจการต้องจ่ายส่วนหนึ่งของเงินปันผลให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีแทนผู้ถือหุ้น ในหลายประเทศจำนวนเงินดังกล่าวนี้เรียกว่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กิจการต้องบันทึกภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ต้องจ่ายให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีไว้ในส่วนของเจ้าของโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินปันผล

ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

66. ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 19 และ 26.3 ผลแตกต่างชั่วคราวอาจเกิดขึ้นได้จากการรวมธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (กรณีที่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 24) หรือ หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นสินทรัพย์ และหนี้สินที่สามารถระบุได้ ณ วันที่ซื้อธุรกิจนั้น ดังนั้นสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจะส่งผลกระทบต่อมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อธุรกิจที่กิจการรับรู้ อย่างไรก็ตามภายใต้ย่อหน้าที่ 15.1 กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้ค่าความนิยมเมื่อเริ่มแรก
67. ในการรวมธุรกิจ ความน่าจะเป็นของการเกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีก่อนการรวมธุรกิจของผู้ซื้ออาจเปลี่ยนไป ผู้ซื้ออาจพิจารณาว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ชัดว่าผู้ซื้อจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ซึ่งยังไม่เคยรับรู้ในบัญชีของตนก่อนการรวมธุรกิจ เช่น ผู้ซื้ออาจได้รับประโยชน์จากขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ของผู้ซื้อโดยการหักจากกำไรทางภาษีในอนาคตของกิจการที่ตนซื้อ มา ในทางตรงกันข้าม ผลของการรวมธุรกิจอาจทำให้ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ชัดว่ากำไรทางภาษีจะเพียงพอที่จะทำให้กิจการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหมดไป ในกรณีนี้ผู้ซื้อต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในงวดที่เกิดการรวมธุรกิจ แต่ไม่ต้องรวมสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ ดังนั้นผู้ซื้อไม่ต้องนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าวมาพิจารณา ในการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อราคาซื้อธุรกิจที่รับรู้ในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ
68. ผลประโยชน์จากผลขาดทุนทางภาษีที่ยกมา หรือจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอื่นของกิจการที่ถูกซื้ออาจไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ที่ต้องแยกรับรู้เมื่อมีการบันทึก

บัญชีการรวมธุรกิจแต่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องรับรู้ผลประโยชน์ภาษีเงินได้
รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงภายหลังการรวมธุรกิจ ดังต่อไปนี้

68.1 กรณีผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ได้มาให้กับรัฐภายในงวดที่มีการวัดมูลค่าซึ่งเป็นผลมาจากการได้รับข้อมูลใหม่เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อธุรกิจ ต้องนำไปปรับลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการซื้อธุรกิจ ถ้ามูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมเท่ากับศูนย์ ผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีคงเหลือต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

68.2 ผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอื่นที่ได้มาทุกรายการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน (หากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้รับรู้นอกกำไรหรือขาดทุน)

อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติตามขั้นตอนข้างต้น ต้องไม่ส่งผลทำให้เกิดจำนวนส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของกิจการที่ถูกซื้อเกินกว่าต้นทุนการรวมธุรกิจและต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่เคยรับรู้สำหรับส่วนเกินนั้น

ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

68ก. ในบางประเทศ กิจการสามารถนำจำนวนค่าตอบแทนที่จ่ายด้วยหุ้นทุน สิทธิซื้อหุ้น หรือตราสารทุนอื่นของกิจการไปถือเป็นรายจ่ายที่คำนวณทางภาษีเงินได้ จำนวนที่ใช้หักภาษีอาจแตกต่างจากค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสม และอาจเกิดในรอบบัญชีต่อมา ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศ กิจการอาจรับรู้ค่าใช้จ่ายสำหรับบริการที่ได้ใช้ประโยชน์พนักงานเป็นสิ่งตอบแทนตามสิทธิซื้อหุ้นที่ให้ (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) แต่จะยังไม่ได้รับลดหย่อนภาษีจนกว่าจะมีการใช้สิทธิซื้อหุ้นนั้นแล้ว โดยให้วัดมูลค่าของการลดหย่อนภาษีตามราคาหุ้นของกิจการ ณ วันที่ใช้สิทธิ

68ข. ในทำนองเดียวกับต้นทุนวิจัยที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 9 และ 26.2 ผลแตกต่างระหว่างฐานภาษีของค่าตอบแทนพนักงานจนถึงปัจจุบัน (คือจำนวนที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะอนุญาตให้หักได้ในอนาคต) และมูลค่าตามบัญชีที่เท่ากับศูนย์ เป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ถ้าไม่สามารถหาจำนวนที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะอนุญาตให้หักได้ในอนาคต ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องประมาณโดยใช้ข้อมูลที่มีอยู่ ณ วันสิ้นงวด ตัวอย่างเช่น ถ้าจำนวนที่หน่วยงานภาษีอนุญาตให้หักได้ในอนาคตขึ้นอยู่กับราคาหุ้นของกิจการ ณ วันที่ในอนาคต ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีควรพิจารณาจากราคาหุ้นของกิจการ ณ วันสิ้นงวด

68ค. ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 68ก. จำนวนที่ใช้หักภาษีเงินได้ (หรือประมาณการจำนวนที่ใช้หักภาษีเงินได้ในอนาคต ซึ่งคำนวณโดยวิธีการในย่อหน้าที่ 68ข) อาจแตกต่างจากค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสมที่เกี่ยวข้อง ย่อหน้าที่ 58 ระบุให้กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายและนำไปรวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ยกเว้นภาษีเงินได้ที่เกิดจาก (1) รายการหรือเหตุการณ์ที่กิจการรับรู้นอกกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีเดียวกันหรือต่างกัน หรือ (2) การรวมธุรกิจ หากจำนวนที่ใช้หักภาษี (หรือประมาณการจำนวน

ที่ใช้หักภาษีในอนาคต) สูงกว่าค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเห็นว่าจำนวนที่ใช้หักภาษีไม่ได้เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนเพียงอย่างเดียว แต่เกี่ยวข้องกับรายการที่เกี่ยวกับทุนด้วย ในสถานการณ์เช่นนี้ ส่วนเกินของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันหรือภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่เกี่ยวข้องจะถูกรับรู้ตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น

การแสดงรายการ

สินทรัพย์ภาษีเงินได้และหนี้สินภาษีเงินได้

69. ย่อหน้านี้ไม่ใช่

70. ย่อหน้านี้ไม่ใช่

การหักกลบ

71. กิจการจะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน ไปหักกลบกับรายการหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันได้ ก็ต่อเมื่อ

71.1 กิจการมีสิทธิตามกฎหมายในการนำสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวมาหักกลบกัน และ

71.2 กิจการตั้งใจจะจ่ายชำระรายการดังกล่าวด้วยยอดสุทธิ หรือตั้งใจจะรับคืนสินทรัพย์และจ่ายชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน

72. ถึงแม้ว่ากิจการจะรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันแยกจากกัน กิจการสามารถนำรายการทั้งสองมาหักกลบกันได้ในงบแสดงฐานะทางการเงินโดยอาศัยหลักเกณฑ์ในทำนองเดียวกันกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการมีสิทธิตามกฎหมายที่จะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันไปหักกลบกับหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันได้หากรายการทั้งสองเกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ที่จัดเก็บโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีเดียวกัน และหน่วยงานนั้นอนุญาตให้กิจการจ่ายชำระหรือรับคืนภาษีด้วยจำนวนสุทธิจำนวนเดียวได้

73. ในงบการเงินรวม กิจการจะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันของกิจการหนึ่งในกลุ่มกิจการไปหักกลบกับหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันของอีกกิจการหนึ่งในกลุ่มกิจการได้ก็ต่อเมื่อกิจการทั้งสองมีสิทธิตามกฎหมายที่จะจ่ายชำระหรือรับคืนภาษีด้วยจำนวนสุทธิจำนวนเดียวได้ และทั้งสองกิจการตั้งใจที่จะจ่ายชำระหรือรับคืนภาษีด้วยจำนวนสุทธิจำนวนเดียว และทั้งสองกิจการตั้งใจจะรับชำระสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน

74. กิจการสามารถนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ไปหักกลบกับหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีได้ก็ต่อเมื่อ

74.1 กิจการมีสิทธิตามกฎหมายที่จะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน มาหักกลบกับหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และ

74.2 ทั้งสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ที่ประเมินโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีหน่วยงานเดียวกันโดยการเรียกเก็บเป็นไปตามลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้

74.2.1 หน่วยภาษีเดียวกัน

74.2.2 หน่วยภาษีต่างกัน ซึ่งตั้งใจจะจ่ายหนี้สินและสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันด้วยยอดสุทธิหรือตั้งใจจะรับคืนสินทรัพย์และจ่ายชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน ในงวดอนาคตแต่ละงวดกิจการคาดว่าจะจ่ายหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือรับชำระสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

75. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีไปหักกลบกับหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของหน่วยภาษีเดียวกัน ก็ต่อเมื่อทั้งสองรายการนี้เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ที่จัดเก็บโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีหน่วยงานเดียวกัน และกิจการมีสิทธิตามกฎหมายที่จะหักกลบสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันกับหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันเพื่อหลีกเลี่ยงความจำเป็นในการจัดทำรายละเอียดตารางเวลาของการกลับรายการของความแตกต่างชั่วคราวแต่ละรายการ

76. ในบางสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น กิจการอาจจะมีสิทธิตามกฎหมายในการหักกลบหนี้สิน และมีความตั้งใจที่จะชำระภาษีด้วยยอดสุทธิได้เฉพาะในบางงวดบัญชีเท่านั้น ในกรณีเช่นนี้กิจการต้องจัดทำรายละเอียดตารางเวลาที่เชื่อถือได้เพื่อแสดงว่าหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของหน่วยภาษีหนึ่ง จะส่งผลให้ต้องจ่ายภาษีเพิ่มขึ้นในงวดเดียวกันกับที่สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของอีกหน่วยภาษีหนึ่งส่งผลให้หน่วยภาษีที่สองจ่ายภาษีสลดลง

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้และรายได้ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ

77. กิจการต้องแสดงรายการค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ หรือรายได้ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ ไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

77ก. ถ้ากิจการแสดงส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุนในงบเฉพาะกำไรขาดทุนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 81 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กิจการต้องแสดงค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ ที่เกี่ยวข้องกับกำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติในงบเฉพาะกำไรขาดทุนนั้น

ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้ต่างประเทศรอการตัดบัญชี

78. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนบางประเภทเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย แต่ไม่ได้ระบุว่าผลต่างดังกล่าวจะต้อง

แสดงไว้ส่วนใดของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ดังนั้นเมื่อกิจการรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้ต่างประเทศการตัดบัญชีในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กิจการอาจจัดประเภทของผลต่างนั้นเป็นค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หากพิจารณาแล้วเห็นว่าการแสดงข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากที่สุด

การเปิดเผยข้อมูล

79. กิจการต้องเปิดเผยส่วนประกอบที่สำคัญของค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้แยกกัน
80. ส่วนประกอบของค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้อาจประกอบด้วย
- 80.1 ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน
 - 80.2 รายการปรับปรุงภาษีเงินได้ของงวดก่อนที่รับรู้ในงวดปัจจุบัน
 - 80.3 ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้น หรือที่กลับรายการ
 - 80.4 ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีอากรใหม่
 - 80.5 จำนวนผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากขาดทุนทางภาษี เครดิตภาษี หรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ยังไม่ได้บันทึกในงวดก่อนแต่กิจการนำมาใช้เพื่อลดค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน
 - 80.6 จำนวนผลประโยชน์จากขาดทุนทางภาษี เครดิตภาษี หรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ยังไม่ได้บันทึกในงวดก่อนแต่กิจการนำมาใช้เพื่อลดค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
 - 80.7 ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากการปรับลดมูลค่าของสินทรัพย์ ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 56 หรือการกลับรายการของการปรับลดมูลค่าดังกล่าวในงวดก่อน และ
 - 80.8 ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ ซึ่งรวมในกำไรหรือขาดทุนเนื่องจากไม่สามารถนำไปปรับปรุงย้อนหลังได้ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
81. กิจการต้องเปิดเผยรายการดังต่อไปนี้แยกจากกัน
- 81.1 จำนวนรวมของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการที่บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น
 - 81.1ก จำนวนภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบแต่ละส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ดูย่อหน้าที่ 62 และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน)
 - 81.2 ย่อหน้านี้ไม่ใช่

- 81.3 คำอธิบายเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชีโดยนำเสนอในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งหรือทั้งสองรูปแบบดังต่อไปนี้
- 81.3.1 การกระทบยอดระหว่างค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับผลคูณของกำไรทางภาษีกับอัตราภาษีที่ใช้ โดยเปิดเผยเกณฑ์การคำนวณอัตราภาษีที่ใช้ หรือ
- 81.3.2 การกระทบยอดระหว่างอัตราภาษีที่แท้จริงถ่วงเฉลี่ยกับอัตราภาษีที่ใช้ โดยเปิดเผยเกณฑ์การคำนวณอัตราภาษีที่ใช้
- 81.4 คำอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ใช้เปรียบเทียบกับงวดบัญชีก่อน
- 81.5 จำนวนและวันสิ้นสุดประโยชน์ (ถ้ามี) ของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ และเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ ในกรณีที่กิจการไม่ได้รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีไว้ในงบแสดงฐานะทางการเงิน
- 81.6 จำนวนรวมของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วมและส่วนได้เสียในการร่วมค้า ในกรณีที่กิจการไม่ได้รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 39)
- 81.7 ในส่วนที่เกี่ยวกับผลแตกต่างชั่วคราวแต่ละประเภท ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้แต่ละประเภทและเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้แต่ละประเภท
- 81.7.1 จำนวนของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่กิจการรับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินสำหรับงวดที่นำเสนอแต่ละงวด
- 81.7.2 จำนวนของรายได้หรือค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่กิจการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากจำนวนดังกล่าวไม่ปรากฏเด่นชัดในรายการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงิน
- 81.8 ในกรณีการดำเนินการที่ยกเลิก กิจการต้องเปิดเผยค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับรายการ ดังนี้
- 81.8.1 กำไรหรือขาดทุนจากการยกเลิก และ
- 81.8.2 กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติของการดำเนินงานที่ยกเลิกสำหรับงวดโดยเปรียบเทียบกับงวดก่อนที่กิจการนำเสนอแต่ละงวด
- 81.9 จำนวนภาษีเงินได้ของเงินปันผลที่กิจการเสนอจ่ายหรือประกาศจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นของกิจการก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน แต่กิจการไม่ได้รับรู้เป็นหนี้สิน ในงบการเงิน
- 81.10 ถ้าการรวมธุรกิจเป็นสาเหตุให้ผู้ซื้อมีการเปลี่ยนแปลงการรับรู้สำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีก่อนการซื้อธุรกิจ (ดูย่อหน้าที่ 67) ให้เปิดเผยมูลค่าของการเปลี่ยนแปลง และ
- 81.11 ถ้าผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในการรวมธุรกิจไม่ได้รับรู้ ณ วันที่ซื้อธุรกิจแต่รับรู้ภายหลังจากวันที่ซื้อธุรกิจ (ดูย่อหน้าที่ 68) ให้อธิบายเหตุการณ์หรือ

การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่เป็นเหตุให้ต้องรับรู้ผลประโยชน์ภาษีเงินได้
รอกการตัดบัญชี

82. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี และ
หลักฐานที่ใช้สนับสนุนการรับรู้สินทรัพย์นั้น เมื่อ
- 82.1 การใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีขึ้นอยู่กับจำนวนของกำไร
ทางภาษีในอนาคตที่สูงกว่าจำนวนกำไรที่เกิดจากการกลับรายการของผลแตกต่าง
ชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่กิจการมีอยู่
- 82.2 กิจการประสพภาวะขาดทุนทั้งในงวดปัจจุบันและงวดก่อนกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี
ที่สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีนั้นเกี่ยวข้อง
- 82ก. ในสถานการณ์ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 52ก. กิจการต้องเปิดเผยลักษณะของผลกระทบ
ทางภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้นจากการจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้น นอกจากนี้กิจการยังต้องเปิดเผย
จำนวนของผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้น และสามารถประมาณได้และต้องระบุ
ข้อเท็จจริงที่ว่าผลกระทบทางภาษีเงินได้ใดที่กิจการไม่สามารถประมาณได้ในทางปฏิบัติ
83. ย่อนานี้ไม่ใช่
84. การเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 81.3 ช่วยให้ผู้ใช้การเงินเข้าใจความสัมพันธ์
ระหว่างค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชี ว่ามีความผิดปกติหรือไม่ และทราบ
ปัจจัยสำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ดังกล่าวในอนาคต ทั้งนี้ความสัมพันธ์ระหว่าง
ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชี อาจกระทบจากปัจจัยต่างๆ เช่น รายได้
ที่ไม่ต้องเสียภาษี ค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถนำไปหักในการคำนวณกำไร (หรือขาดทุน) ทางภาษี
ผลกระทบจากผลขาดทุนทางภาษี และผลกระทบจากอัตราภาษีต่างประเทศ เป็นต้น
85. ในการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชี กิจการ
ต้องใช้อัตราภาษีที่ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้การเงิน โดยทั่วไปอัตราภาษีดังกล่าว คือ
อัตราภาษีในประเทศที่กิจการมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งเป็นผลรวมของอัตราภาษีระดับประเทศและอัตราภาษี
ระดับท้องถิ่น คำนวณจากกำไร (หรือขาดทุน) ทางภาษีในระดับเดียวกัน อย่างไรก็ตามสำหรับ
กิจการที่ดำเนินงานในหลายประเทศ อาจเป็นการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากกว่า หากกิจการ
รวมรายการกระทบยอดของแต่ละรายการที่ใช้อัตราภาษีในประเทศที่กิจการดำเนินอยู่เข้าด้วยกัน
ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงให้เห็นว่าการเลือกอัตราภาษีที่ใช้จะส่งผลกระทบต่อการกระทบยอด
ที่นำเสนอ

ตัวอย่างประกอบย่อหน้าที่ 85

ในปี 25x2 กิจการมีกำไรทางภาษีในประเทศที่ตั้งอยู่ (ประเทศ ก) เท่ากับ 1,500 (25X1 : 2,000)
และในประเทศ ข เป็น 1,500 (25X1 : 500) อัตราภาษีของประเทศ ก คือ 30 % และอัตราภาษี
ของประเทศ ข คือ 20% ในประเทศ ก กิจการมีค่าใช้จ่ายเท่ากับ 100 (25X1 : 200) ซึ่ง
ไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้

ตัวอย่างการกระทบบยอดเป็นอัตราภาษีในประเทศ

	ปี 25X1	ปี 25X2
กำไรทางบัญชี	<u>2,500</u>	<u>3,000</u>
อัตราภาษีในประเทศ (30%)	750	900
ผลกระทบทางภาษีของค่าใช้จ่ายภาษีหักภาษีไม่ได้	60	30
ผลกระทบของอัตราภาษีที่ต่ำกว่าของประเทศ ข	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	<u><u>760</u></u>	<u><u>780</u></u>

ตัวอย่างต่อไปเป็นตัวอย่างการกระทบบยอดซึ่งจัดทำโดยการรวมรายการกระทบบยอดที่แยกตามอัตราภาษีในประเทศที่กิจการดำเนินอยู่แต่ละประเทศ เมื่อใช้วิธีการนี้ ผลกระทบของผลต่างระหว่างอัตราภาษีในประเทศที่กิจการตั้งอยู่ กับอัตราภาษีในประเทศอื่น จะไม่แยกแสดงรายการในการกระทบบยอด กิจการอาจต้องพิจารณาถึงความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญทั้งในเรื่องอัตราภาษีและกำไรของกิจการในแต่ละประเทศ เพื่อใช้อธิบายการเปลี่ยนแปลงในอัตราภาษีที่ใช้ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 81.4

กำไรทางบัญชี	<u>2,500</u>	<u>3,000</u>
ภาษีที่คำนวณตามอัตราภาษีคูณกับกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศที่เกี่ยวข้อง	700	750
ผลกระทบทางภาษีของค่าใช้จ่ายภาษีหักภาษีไม่ได้	<u>60</u>	<u>30</u>
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	<u><u>760</u></u>	<u><u>780</u></u>

86. อัตราภาษีที่แท้จริงถัวเฉลี่ย คือ ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้ หารด้วยกำไรทางบัญชี
87. ในทางปฏิบัติกิจการมักไม่สามารถคำนวณหาจำนวนของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้ ซึ่งเกิดขึ้นจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า (ดูย่อหน้าที่ 39) ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้กิจการเปิดเผยจำนวนรวมของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องเปิดเผยจำนวนหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยมูลค่าของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่ยังไม่ได้รับรู้ เนื่องจากอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์มากขึ้น
- 87ก. ย่อหน้าที่ 82ก. กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบของภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้นจากการจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้น โดยกิจการต้องเปิดเผยลักษณะสำคัญของระบบภาษีเงินได้ และปัจจัยที่จะส่งผลกระทบต่อภาษีเงินได้จากการจ่ายเงินปันผล
- 87ข. ในบางครั้ง กิจการไม่สามารถคำนวณหาจำนวนรวมของภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้นจากการจ่ายเงิน ปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นได้ เช่น ในกรณีที่กิจการมีบริษัทย่อยในต่างประเทศจำนวนมาก อย่างไรก็ตามในกรณีดังกล่าว กิจการอาจสามารถประมาณมูลค่าบางส่วนได้โดยง่าย เช่น ในกลุ่มบริษัท

รวม บริษัทใหญ่ และบริษัทย่อยบางบริษัท อาจจ่ายภาษีเงินได้สำหรับกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร ในอัตราที่สูงกว่าปกติ และทราบจำนวนของภาษีเงินได้ที่จะได้รับคืน เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลจาก กำไรสะสมรวมในอนาคต ในกรณีนี้กิจการต้องเปิดเผยจำนวนภาษีที่จะได้รับคืน และกิจการต้องเปิดเผยด้วยว่า กิจการมีผลกระทบภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้นแต่ยังไม่สามารถประมาณได้ และในงบการเงินเฉพาะของบริษัทใหญ่ (ถ้ามี) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเกี่ยวข้องกับการกำไรสะสมของบริษัทใหญ่

- 87ค. กิจการที่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 82ก. อาจต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียใน การร่วมค้าด้วย ในกรณีนี้ กิจการต้องพิจารณาเรื่องดังกล่าวในการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ ในย่อหน้าที่ 82ก. เช่น กิจการอาจต้องเปิดเผยมูลค่ารวมของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับ บริษัทย่อยในกรณีที่กิจการไม่ได้รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 81.6) หาก กิจการ ไม่สามารถคำนวณมูลค่าของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่รับรู้ได้ (ดูย่อหน้าที่ 87) กิจการอาจมีผลกระทบภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้นจากการจ่ายเงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุน ในบริษัทย่อยต่าง ๆ เหล่านั้น ที่กิจการไม่สามารถประเมินได้
88. กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สินทรัพย์ที่ อาจเกิดขึ้น เช่น หนี้สินและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นจากข้อพิพาทระหว่างกิจการกับหน่วยงานจัดเก็บ ภาษีที่ยังไม่ยุติ ในทำนองเดียวกันหากมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือกฎหมายภาษีอากรที่มี ผลบังคับใช้ หรือประกาศใช้ภายหลังงวดที่รายงาน กิจการต้องเปิดเผยผลกระทบที่สำคัญที่มีต่อ สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้สำหรับงวดและสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังงวดที่รายงาน)

วันถือปฏิบัติ

89. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไป

ภาคผนวก ก

ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราว

ภาคผนวกนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐาน ทั้งนี้ภาคผนวกมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงวิธีการปฏิบัติตามมาตรฐานเพื่อให้เข้าใจข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนี้ได้ชัดเจนขึ้น

ก. ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีทุกรายการทำให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

รายการบัญชีที่มีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน

1. กิจการรับรู้รายได้ดอกเบี้ยรับในการคำนวณกำไรทางบัญชีด้วยเกณฑ์รับรู้ตามระยะเวลาแต่นำมารวมคำนวณกำไรทางภาษีตามเกณฑ์เงินสด
2. กิจการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าในการคำนวณกำไรทางบัญชีเมื่อส่งมอบสินค้า แต่นำมารวมคำนวณกำไรทางภาษีเมื่อได้รับเงินค่าสินค้า (หมายเหตุ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 3 ของภาคผนวก ข กรณีนี้กิจการจะมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือด้วย)
3. กิจการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยวิธีอัตราเร่งในการคำนวณกำไรทางภาษี
4. กิจการรับรู้ต้นทุนการพัฒนาเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแต่นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีในงวดที่เกิดรายการนั้นขึ้น
5. กิจการนำค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีของงวดปัจจุบันและงวดก่อนตามเกณฑ์เงินสด

รายการบัญชีที่มีผลกระทบต่องบแสดงฐานะทางการเงิน

6. ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ไม่สามารถถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้และไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษี เมื่อกิจการขายหรือตัดบัญชีสินทรัพย์นั้น (หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 15.2 ไม่อนุญาตกิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหากสินทรัพย์นั้นไม่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ดูย่อหน้าที่ 22 ประกอบ)
7. ผู้กู้บันทึกเงินกู้ยืมตามจำนวนเงินที่ได้รับ (ซึ่งเท่ากับมูลค่าที่ต้องจ่ายชำระเมื่อครบกำหนด) หักด้วยต้นทุนในการทำรายการ โดยมูลค่าตามบัญชีของเงินกู้ยืมจะเพิ่มขึ้นในภายหลังเนื่องจากการตัดจำหน่ายต้นทุนในการทำรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชี แต่กิจการต้องนำต้นทุนในการทำรายการไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในงวดแรกที่กิจการรับรู้รายการเงินกู้ยืม (หมายเหตุ (1) ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี คือ มูลค่าของต้นทุนในการทำรายการส่วนที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนแล้ว หักด้วย มูลค่าที่ตัดจำหน่ายสะสมที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชี และ (2) ข้อยกเว้นที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 15.2 ไม่สามารถนำมาถือปฏิบัติตามได้ เนื่องจากการรับรู้เงินกู้ยืมเมื่อเริ่มแรกส่งผลกระทบต่อกำไรทางภาษี ดังนั้นผู้กู้จึงต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี)

8. กิจการวัดมูลค่าเจ้าหนี้เงินกู้ยืมในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยใช้มูลค่าของเงินที่ได้รับหักด้วยต้นทุนในการทำรายการ กิจการตัดจำหน่ายต้นทุนในการทำรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชีตามอายุของเงินกู้ยืมและรายการต้นทุนในการทำรายการเหล่านั้นไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีสำหรับงวดอนาคต งวดปัจจุบันหรืองวดก่อนได้ (หมายเหตุ (1) ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีคือ มูลค่าของต้นทุนในการทำรายการที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย และ (2) ย่อหน้าที่ 15.2 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับกรณีนี้)
9. ส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม (เช่น หุ้นกู้แปลงสภาพ) วัดมูลค่าตามมูลค่าที่คิดลดจากมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนเมื่อครบกำหนด (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ทั้งนี้ส่วนที่คิดลดไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี

การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมและการตีราคาใหม่

10. สินทรัพย์ทางการเงินหรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งสูงกว่าราคาทุนเดิมแต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี
11. กิจการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ (ตามวิธีราคาที่ดีใหม่ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) แต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี (หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 61ก. กำหนดให้กิจการบันทึกรายการภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)

การรวมธุรกิจและการเงินรวม

12. ในการรวมธุรกิจ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะเพิ่มขึ้นเป็นเท่ากับมูลค่ายุติธรรม แต่ไม่มีการปรับปรุงรายการทางภาษี (หมายเหตุ ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจะทำให้ค่าความนิยมเพิ่มขึ้น หรือรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อธุรกิจ ดูย่อหน้าที่ 66)
13. มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ลดลงไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายการคำนวณกำไรทางภาษีได้ และต้นทุนของค่าความนิยมก็ไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีเมื่อมีการขายธุรกิจ (หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 15.1 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นในกรณีนี้)
14. กิจการต้องตัดรายการขาดทุนที่ยังไม่รับรู้ซึ่งเกิดจากรายการระหว่างกันออกโดยนำไปรวมกับมูลค่าตามบัญชีของสินค้างเหลือหรือที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
15. กำไรสะสมของบริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วม และการร่วมค้ำนำไปรวมไว้ในกำไรสะสมรวมในงบการเงินรวม แต่ภาระภาษีเงินได้จะเกิดก็ต่อเมื่อมีการจัดสรรกำไรให้กับบริษัทใหญ่ (หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 39 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้น ถ้าบริษัทใหญ่

ผู้ลงทุน หรือผู้ร่วมค้า สามารถควบคุมระยะเวลาในการกลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวได้และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะไม่กลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้)

16. เงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาหรือบริษัทร่วมในต่างประเทศ หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้าในต่างประเทศได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (หมายเหตุ (1) ในกรณีนี้อาจมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี หรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี และ (2) ย่อหน้าที่ 39 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้น หากบริษัทใหญ่ ผู้ลงทุน หรือผู้ร่วมค้าสามารถควบคุมระยะเวลาในการกลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวได้ และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะไม่กลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้)
17. กิจการบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทนด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แต่กิจการคำนวณกำไรหรือขาดทุนทางภาษีโดยใช้สกุลเงินอื่น (หมายเหตุ (1) กรณีนี้อาจเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีหรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี (2) เมื่อเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 41) และ (3) กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน ดูย่อหน้าที่ 58)

ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง

18. กิจการปรับมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ตัวแทนใหม่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง) และไม่มี การปรับปรุงรายการทางภาษี (หมายเหตุ (1) กิจการรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน (2) ถ้ากิจการมีการตีราคาสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ตัวแทนใหม่ กิจการต้องบันทึกภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และบันทึก รายการภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการปรับมูลค่าสินทรัพย์ในกำไรหรือขาดทุน)

ข. ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี อย่างไรก็ตาม สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีบางรายการ อาจไม่สามารถรับรู้ได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน ย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานฉบับนี้

รายการบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน

1. ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อเกษียณอายุนำมาหักในการคำนวณกำไรทางบัญชีตามที่พนักงานให้บริการแก่กิจการ แต่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีเมื่อกิจการจ่ายให้พนักงานหรือจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน (หมายเหตุ ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้

หักภาษีจะเกิดขึ้นในลักษณะเดียวกันสำหรับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าประกันคุณภาพสินค้าหรือ ดอกเบี้ยจ่าย ซึ่งบางประเทศต้องนำมาหักในการคำนวณกำไรทางภาษีตามเกณฑ์เงินสด)

2. ค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ในงบการเงินจะมากกว่าค่าเสื่อมราคาสะสมที่ทางภาษีอนุญาตให้ตัดจำหน่าย ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน
3. ต้นทุนสินค้าคงเหลือที่ขายก่อนวันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงานนำมาหักในการคำนวณกำไรทางบัญชี เมื่อกิจการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการ แต่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีก็ต่อเมื่อกิจการเก็บเงินได้ (หมายเหตุ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 2 ของภาคผนวก ก ข้างต้น ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี ซึ่งเกี่ยวข้องกับลูกหนี้การค้าที่เกี่ยวข้อง)
4. มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือหรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีมูลค่าต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี ดังนั้นกิจการจึงลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีจนกว่ากิจการจะขายสินทรัพย์นั้น
5. ต้นทุนในการวิจัย (หรือค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งกิจการ หรือ ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานอื่น ๆ) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชี แต่ให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีได้ในงวดถัดไป
6. รายได้รอการรับรู้ซึ่งแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงิน แต่นำมารวมคำนวณกำไรทางภาษีในงวดปัจจุบันหรือในงวดก่อน
7. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งรวมอยู่ในงบแสดงฐานะทางการเงินเป็นรายได้รอการรับรู้แต่ไม่ต้องนำมาเสียภาษีในงวดอนาคต (หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 24 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้ที่เกิดจากกรณีนี้ (ดูย่อหน้าที่ 33 ประกอบ))

การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมและการตีราคาใหม่

8. สินทรัพย์ทางการเงินหรือสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งต่ำกว่าราคาทุนแต่ไม่มีการทำรายการปรับปรุงทางภาษี

การรวมธุรกิจและงบการเงินรวม

9. ในการรวมธุรกิจ หากกิจการรับรู้หนี้สินจากการรวมธุรกิจตามมูลค่ายุติธรรม แต่ไม่มีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการคำนวณกำไรทางภาษีจนกว่าจะถึงงวดถัดไป (หมายเหตุ สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจะทำให้ค่าความนิยมลดลงหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อธุรกิจเพิ่มขึ้น ดูย่อหน้าที่ 66)
10. ย่อนี้ไม่ใช้

11. รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น ซึ่งเกิดจากรายการระหว่างกันถูกตัดรายการบัญชีออกจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือ หรือที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ไม่ต้องทำรายการปรับปรุงทางภาษี
12. เงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาหรือบริษัทร่วมในต่างประเทศ หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้าในต่างประเทศ จะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (หมายเหตุ (1) กรณีนี้อาจเกิดได้ทั้งผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีหรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี และ (2) ย่อหน้าที่ 44 กำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า (ก) กิจการจะกลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้ และ (ข) กำไรทางภาษีมีเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวมาใช้ประโยชน์ได้)
13. กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทนด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแต่คำนวณกำไรขาดทุนทางภาษีโดยใช้สกุลเงินอื่น (หมายเหตุ (1) กรณีนี้อาจเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีและผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี (2) ถ้ากิจการมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอ (ดูย่อหน้าที่ 41) และ (3) กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน (ดูย่อหน้าที่ 58))

ค. ตัวอย่างสถานการณ์ที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินมีจำนวนเท่ากับฐานภาษี

1. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายที่กิจการนำมาหักในการคำนวณหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันสำหรับงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนแล้ว
2. เจ้าหนี้เงินกู้ยืมที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่าของเงินสดที่ได้รับซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนเมื่อครบกำหนด
3. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายที่ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้
4. รายได้ค้างรับที่ไม่สามารถนำมาคำนวณภาษีเงินได้

ภาคผนวก ข

การแสดงการคำนวณและการนำเสนอข้อมูล

ภาคผนวกนี้ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐาน ภาคผนวกนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อให้เข้าใจมาตรฐานได้ชัดเจนขึ้น โดยยกตัวอย่างจากงบแสดงฐานะทางการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จบางส่วนเพื่อแสดงผลกระทบของการบัญชีที่อธิบายไว้ข้างต้นที่มีต่อการเงิน ทั้งนี้บางส่วนของงบการเงินที่ยกมาจึงไม่ได้สอดคล้องกับการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นๆ

ตัวอย่างทั้งหมดในภาคผนวกนี้ สมมติว่ากิจการไม่มีรายการบัญชีอื่นนอกเหนือจากที่อธิบายไว้

ตัวอย่างในภาคผนวกนี้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีโดยไม่ได้คำนึงถึงกฎหมายของประเทศไทย

ตัวอย่างที่ 1 สินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้

กิจการซื้ออุปกรณ์ในราคา 10,000 และตัดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง โดยมีอายุการใช้งาน 5 ปี ในทางภาษี กิจการต้องตัดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ในอัตราร้อยละ 25 ต่อปีตามวิธีเส้นตรง ผลขาดทุนทางภาษีสามารถนำไปหักกำไรทางภาษีย้อนหลังได้ 5 ปี ในปีที่ 0 กำไรทางภาษีของกิจการมีจำนวนเท่ากับ 5,000 และอัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 40

กิจการจะใช้ประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของอุปกรณ์โดยนำมาใช้ผลิตสินค้าเพื่อขาย ดังนั้นภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันของกิจการคำนวณได้ดังนี้

	ปี				
	1	2	3	4	5
รายได้ทางภาษี	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
ค่าเสื่อมราคาทางภาษี	2,500	2,500	2,500	2,500	0
กำไร (ขาดทุน) ทางภาษี	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>2,000</u>
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน (อัตราภาษีร้อยละ 40)	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>800</u>

กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน ณ สิ้นปีที่ 1 ถึง 4 เนื่องจากกิจการได้รับประโยชน์จากขาดทุนทางภาษีที่นำไปหักกำไรทางภาษีของปีที่ 0

ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับอุปกรณ์รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและค่าใช้จ่ายและรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมีดังนี้

	ปี				
	1	2	3	4	5
มูลค่าตามบัญชี	8,000	6,000	4,000	2,000	0
ฐานภาษี	7,500	5,000	2,500	0	0
ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี	500	1,000	1,500	2,000	0
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวด	0	200	400	600	800
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	200	200	200	200	(800)
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีปลายงวด	200	400	600	800	0

กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในปีที่ 1 ถึง 4 เนื่องจาก การกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีจะทำให้เกิดรายได้ทางภาษีในปีต่อไป งบกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการเป็นดังนี้

	ปี				
	1	2	3	4	5
รายได้	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
ค่าเสื่อมราคา	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
กำไรก่อนหักภาษี	0	0	0	0	0
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน	(200)	(200)	(200)	(200)	800
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	200	200	200	200	(800)
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้	0	0	0	0	0
กำไรสุทธิสำหรับงวด	0	0	0	0	0

ตัวอย่างที่ 2 สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ตัวอย่างนี้ครอบคลุมระยะเวลา 2 ปี คือ ปี X5 และ ปี X6 ในปี X5 อัตราภาษีเงินได้ที่มีผลบังคับใช้คือร้อยละ 40 ของกำไรทางภาษี ในปี X6 อัตราภาษีเงินได้ที่มีผลบังคับใช้ คือร้อยละ 35 ของกำไรทางภาษี

กิจการรับรู้เงินบริจาคเพื่อการกุศลเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อจ่ายจริง แต่ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี

ในปี X5 กิจการได้รับหนังสือแจ้งจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องว่ากำลังดำเนินการฟ้องร้องกิจการในเรื่องการปล่อยสารกัมมันต์ แม้ว่าในเดือนธันวาคม ปี X6 กิจการยังไม่ได้ขึ้นศาล แต่กิจการก็รับรู้หนี้สินไว้จำนวน 700 ในปี X5 ซึ่งเป็นการประมาณการค่าปรับอย่างดีที่สุด และกิจการไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษี

ในปี X2 กิจกรรมมีต้นทุนการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่จำนวน 1,250 ซึ่งได้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับปี X2 แต่ในทางบัญชีกิจการบันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายฝ่ายทุนและตัดจำหน่ายตามวิธีเส้นตรงเป็นเวลา 5 ปี ณ วันที่ 31 ธันวาคม X4 มูลค่าของต้นทุนการพัฒนาผลิตภัณฑ์ที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย มีจำนวน 500

ในปี X5 กิจการทำข้อตกลงกับพนักงานว่าจะให้สวัสดิการด้านสุขภาพหลังเกษียณ กิจการจึงรับรู้ค่าใช้จ่ายสำหรับแผนงานนี้ในขณะที่พนักงานยังปฏิบัติงานอยู่ ในปี X5 และ X6 ยังไม่มีการจ่ายเงินสวัสดิการดังกล่าวให้ผู้เกษียณ ค่าดูแลสุขภาพจะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีเมื่อกิจการจ่ายให้ผู้เกษียณ กิจการประเมินว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากำไรทางภาษีของกิจการมีเพียงพอที่จะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นมาใช้ประโยชน์ได้

กิจการคิดค่าเสื่อมราคาทางบัญชีสำหรับอาคารในอัตราร้อยละ 5 ต่อปีโดยใช้วิธีเส้นตรงและค่าเสื่อมราคาทางภาษีย่อยละ 10 ต่อปีด้วยวิธีเส้นตรง ส่วนยานพาหนะตัดค่าเสื่อมราคาทางบัญชีในอัตราร้อยละ 20 โดยวิธีเส้นตรงและทางภาษีย่อยละ 25 ตามวิธีเส้นตรง กิจการตัดค่าเสื่อมราคาทางบัญชีเต็มปีในปีที่ซื้อสินทรัพย์

ณ วันที่ 1 มกราคม X6 กิจการตีราคาอาคารใหม่เป็น 65,000 และประมาณว่าอาคารจะเหลืออายุการใช้งานอีก 20 ปี นับจากวันที่ตีราคาใหม่ การตีราคาใหม่ไม่กระทบกับกำไรทางภาษีในปี X6 และหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่ได้ปรับปรุงฐานภาษีของอาคารเพื่อสะท้อนถึงราคาที่ตีใหม่ ในปี X6 กิจการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่จำนวน 1,033 ไปยังกำไรสะสม ทั้งนี้ส่วนเกินทุนดังกล่าวเกิดจากผลต่างจำนวน 1,590 ระหว่างค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าอาคารที่ตีราคาใหม่ (3,250) กับค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นจากต้นทุนของอาคาร (1,660 คือ มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม X6 จำนวน 33,200 หักด้วยอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ 20 ปี) หักด้วยภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องอีกจำนวน 557 (ดูย่อหน้าที่ 64)

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน

	X5	X6
กำไรทางบัญชี	8,775	8,740
บวก		
ค่าเสื่อมราคาทางบัญชี	4,800	8,250
เงินบริจาคเพื่อการกุศล	500	350
ค่าปรับเนื่องจากมลพิษต่อสิ่งแวดล้อม	700	-
ต้นทุนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์	250	250
ค่าใช้จ่ายรักษาพยาบาลพนักงานเมื่อเกษียณ	2,000	1,000
	17,025	18,590
หัก		
ค่าเสื่อมราคาทางภาษี	(8,100)	(11,850)
กำไรที่ต้องเสียภาษี	8,925	6,740
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันที่อัตราภาษีร้อยละ 40	3,570	
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันที่อัตราภาษีร้อยละ 35		2,359

มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ราคาทุน	อาคาร	ยานพาหนะ	รวม
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X4	50,000	10,000	60,000
มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในปี X5	6,000	-	6,000
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X5	56,000	10,000	66,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสมจากการตีราคา			
สินทรัพย์ใหม่ ณ 1 มกราคม X6	(22,800)	-	(22,800)
ราคาที่ดีเพิ่ม ณ 1 มกราคม X6	31,800	-	31,800
ยอดคงเหลือ ณ 1 มกราคม X6	65,000	10,000	75,000
มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในปี X6	-	15,000	15,000
	65,000	25,000	90,000

ราคาทุน	อาคาร	ยานพาหนะ	รวม
ค่าเสื่อมราคาสะสม	5%	20%	
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X4	20,000	4,000	24,000
ค่าเสื่อมราคา ปี X5	2,800	2,000	4,800
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X5	22,800	6,000	28,800
การตีราคาเพิ่ม ณ 1 มกราคม X6	(22,800)	-	(22,800)
ยอดคงเหลือ ณ 1 มกราคม X6	-	6,000	6,000
ค่าเสื่อมราคา ปี X6	3,250	5,000	8,250
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X6	3,250	11,000	14,250
มูลค่าตามบัญชี			
31 ธันวาคม X4	30,000	6,000	36,000
31 ธันวาคม X5	33,200	4,000	37,200
31 ธันวาคม X6	61,750	14,000	75,750

ฐานภาษีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ราคาทุน	อาคาร	ยานพาหนะ	รวม
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X4	50,000	10,000	60,000
มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในปี X5	6,000	-	6,000
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X5	56,000	10,000	66,000
มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในปี X6	-	15,000	15,000
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X6	56,000	25,000	81,000

ค่าเสื่อมราคาสะสม	10%	25%	
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X4	40,000	5,000	45,000
ค่าเสื่อมราคา ปี X5	5,600	2,500	8,100
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X5	45,600	7,500	53,100
ค่าเสื่อมราคา ปี X6	5,600	6,250	11,850
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X6	51,200	13,750	64,950

ฐานภาษี			
31 ธันวาคม X4	10,000	5,000	15,000
31 ธันวาคม X5	10,400	2,500	12,900
31 ธันวาคม X6	4,800	11,250	16,050

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ 31 ธันวาคม X4

	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	ผลแตกต่างชั่วคราว
ลูกหนี้การค้า	500	500	-
สินค้าคงเหลือ	2,000	2,000	-
ต้นทุนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์	500	-	500
เงินลงทุน	33,000	33,000	-
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	36,000	15,000	21,000
รวมสินทรัพย์	72,000	50,500	21,500
ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันค้างจ่าย	3,000	3,000	-
เจ้าหนี้การค้า	500	500	-
ค่าปรับค้างจ่าย	-	-	-
ค่ารักษาพยาบาลพนักงานเมื่อเกษียณค้างจ่าย	-	-	-
หนี้สินระยะยาว	20,000	20,000	-
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	8,600	8,600	-
รวมหนี้สิน	32,100	32,100	-
ทุนเรือนหุ้น	5,000	5,000	-
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	-	-
กำไรสะสม	34,900	13,400	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	72,000	50,500	
ผลแตกต่างชั่วคราว			21,500
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	21,500	ที่อัตราภาษีร้อยละ 40	8,600
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	-	-	-
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสุทธิ			8,600

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ 31 ธันวาคม X5

	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	ผลแตกต่างชั่วคราว
ลูกหนี้การค้า	500	500	-
สินค้าคงเหลือ	2,000	2,000	-
ต้นทุนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์	250	-	250
เงินลงทุน	33,000	33,000	-
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	37,200	12,900	24,300
รวมสินทรัพย์	72,950	48,400	24,550
ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันค้างจ่าย	3,570	3,570	-
เจ้าหนี้การค้า	500	500	-
ค่าปรับค้างจ่าย	700	700	-
ค่ารักษาพยาบาลพนักงานเมื่อเกษียณค้างจ่าย	2,000	-	(2,000)
หนี้สินระยะยาว	12,475	12,475	-
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	9,020	9,020	-
รวมหนี้สิน	28,265	26,265	(2,000)
ทุนเรือนหุ้น	5,000	5,000	-
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	-	-
กำไรสะสม	39,685	17,135	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	72,950	48,400	
ผลแตกต่างชั่วคราว			22,550
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	24,550	ที่อัตราภาษีร้อยละ 40	9,820
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	(2,000)	ที่อัตราภาษีร้อยละ 40	(800)
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสุทธิ			9,020
หัก หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวด			(8,600)
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลแตกต่างชั่วคราวที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกและที่กลับรายการ			420

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ 31 ธันวาคม X6

	มูลค่าตาม บัญชี	ฐานภาษี	ผลแตกต่าง ชั่วคราว
ลูกหนี้การค้า	500	500	-
สินค้าคงเหลือ	2,000	2,000	-
ต้นทุนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์	-	-	-
เงินลงทุน	33,000	33,000	-
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	75,750	16,050	59,700
รวมสินทรัพย์	111,250	51,550	59,700
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	2,359	2,359	-
เจ้าหนี้การค้า	500	500	-
ค่าปรับค้างจ่าย	700	700	-
ค่ารักษาพยาบาลพนักงานเมื่อเกษียณค้างจ่าย	3,000	-	(3,000)
หนี้สินระยะยาว	12,805	12,805	-
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	19,845	19,845	-
รวมหนี้สิน	39,209	36,209	(3,000)
ทุนเรือนหุ้น	5,000	5,000	-
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	19,637	-	-
กำไรสะสม	47,404	10,341	-
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	111,250	51,550	-
ผลแตกต่างชั่วคราว			56,700
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	59,700 ที่อัตราภาษีร้อยละ 35		20,895
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	(3,000 ที่อัตราภาษีร้อยละ 35)		(1,050)
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสุทธิ			19,845
หัก หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวด			(9,020)
ปรับปรุงยอดคงเหลือต้นงวดของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เนื่องจากการลดอัตราภาษี	22,550 ที่อัตราภาษีร้อยละ 5		1,127
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	31,800 ที่อัตราภาษีร้อยละ 35		(11,130)
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลแตกต่างชั่วคราวที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกและที่กลับรายการ			822

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานกำหนดไว้มีดังนี้

ส่วนประกอบหลักของค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ (ย่อหน้าที่ 79)

	X5	X6
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน	3,570	2,359
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลแตกต่างชั่วคราวที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกและที่กลับรายการ	420	822
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการลดอัตราภาษีเงินได้	-	(1,127)
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	<u>3,990</u>	<u>2,054</u>

ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ย่อหน้าที่ 81.1ก)

ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาอาคารใหม่	-	(11,130)
--	---	----------

นอกจากนี้ ในปี X6 กิจการได้ออนภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 557 จากกำไรสะสมกลับไปยังส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ โดยจำนวนดังกล่าวมาจากผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นจากมูลค่าของอาคารที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นจากต้นทุนของอาคาร

คำอธิบายเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชี (ย่อหน้าที่ 81.3)

มาตรฐานฉบับนี้อุญาตให้กิจการเลือกอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชี ได้สองวิธี ดังนี้

- (1) การกระหนดยอดระหว่างจำนวนค่าใช้จ่าย (รายได้) และผลคูณของกำไรทางภาษีกับอัตราภาษีที่ใช้และเปิดเผยเกณฑ์ในการคำนวณอัตราภาษีที่ใช้

	X5	X6
กำไรทางบัญชี	8,775	8,740
ภาษีเงินได้คำนวณตามอัตราภาษีที่ใช้อยู่ 35 (ปี X5 ร้อยละ 40)	3,510	3,059
ผลกระทบทางภาษีของค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถนำมาหักใน การคำนวณกำไรทางภาษี		
เงินบริจาคเพื่อการกุศล	200	122
ค่าปรับเกี่ยวกับมลพิษต่อสิ่งแวดล้อม	280	-
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวดที่ลดลงเนื่องจากอัตรา ภาษีลดลง	-	(1,127)
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	3,990	2,054

อัตราภาษีที่ใช้คืออัตราภาษีรวมระหว่างอัตราภาษีของประเทศ คือร้อยละ 30 (ปี X5 อัตราภาษีร้อยละ 35) และอัตราภาษีของท้องถิ่นคือร้อยละ 5

(2) การกระทบยอดระหว่างอัตราภาษีที่แท้จริงถ้วนเฉลี่ยและอัตราภาษีที่ใช้และเปิดเผยเกณฑ์ในการคำนวณอัตราภาษีที่ใช้

	X5 ร้อยละ	X6 ร้อยละ
อัตราภาษีที่ใช้	40.0	35.0
ผลกระทบทางภาษีของค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถนำมาหักในการ คำนวณกำไรทางภาษี		
เงินบริจาคเพื่อการกุศล	2.3	1.4
ค่าปรับเกี่ยวกับมลพิษต่อสิ่งแวดล้อม	3.2	-
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวดที่ลดลงเนื่องจากอัตราภาษี ลดลง	-	(12.9)
อัตราภาษีที่แท้จริงถ้วนเฉลี่ย (ค่าใช้จ่ายทางภาษีหารด้วยกำไร ก่อนภาษี)	45.5	23.5

อัตราภาษีที่ใช้ คือ อัตราภาษีรวมระหว่างอัตราภาษีของประเทศ คือร้อยละ 30 (ปี X5 อัตราภาษีร้อยละ 35) และอัตราภาษีของท้องถิ่นคือร้อยละ 5

คำอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ใช้โดยเปรียบเทียบกับงวดบัญชีก่อน (ย่อหน้าที่ 81.4)

ในปี X6 รัฐบาลเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้ของประเทศจากร้อยละ 35 เป็นร้อยละ 30

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลแตกต่างชั่วคราวแต่ละประเภท รวมทั้งขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ และเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้แต่ละประเภท ดังนี้

- (1) มูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่กิจการรับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินแต่ละงวดที่นำเสนอ
- (2) มูลค่าของรายได้หรือค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่กิจการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในแต่ละงวดที่นำเสนอ หากกรณีดังกล่าวไม่สามารถเห็นได้ชัดเจนจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าในงบแสดงฐานะทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 81.7)

	X5	X6
ค่าเสื่อมราคาทางภาษี ซึ่งคำนวณโดยใช้อัตราเร่ง	9,720	10,322
หนี้สินค่ารักษาพยาบาลเมื่อเกษียณ ซึ่งนำมาหักภาษีได้เมื่อจ่ายจริงเท่านั้น	(800)	(1,050)
ต้นทุนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ที่นำมาหักจากกำไรทางภาษีในปีก่อน	100	-
ราคาสินทรัพย์ที่ตีเพิ่มสุทธิจากค่าเสื่อมราคาที่เกี่ยวข้อง	-	10,573
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	9,020	19,845

(หมายเหตุ มูลค่าของรายได้หรือค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่กิจการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับปีปัจจุบันสามารถเห็นได้จากมูลค่าในงบแสดงฐานะทางการเงินที่เปลี่ยนแปลงไป)

ตัวอย่างที่ 3 การรวมธุรกิจ

ในวันที่ 1 มกราคม X5 กิจการ ก ซื้อหุ้นของกิจการ ข 100% ที่ราคาทุน 600 ณ วันที่ซื้อ ฐานภาษีของเงินลงทุนของบริษัท ก คือ 600 ค่าความนิยมไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้และต้นทุนของค่าความนิยมจะไม่สามารถนำมาหักภาษีได้ต่อให้บริษัทจำหน่ายธุรกิจออกไปก็ตาม อัตราภาษีสำหรับกิจการ ก คือร้อยละ 30 และอัตราภาษีสำหรับกิจการ ข คือร้อยละ 40

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ที่กิจการ ก ซื้อมา (ยกเว้นสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี) แสดงไว้ในตารางด้านล่างนี้ พร้อมทั้งฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวในประเทศที่กิจการ ข ตั้งอยู่และผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้น

	มูลค่าที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ	ฐานภาษี	ผลแตกต่างชั่วคราว ณ วันที่ซื้อธุรกิจ
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	270	155	115
ลูกหนี้การค้า	210	210	-
สินค้าคงเหลือ	174	124	50
หนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อเกษียณอายุ	(30)	-	(30)
เจ้าหนี้การค้า	(120)	(120)	-
สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ ไม่รวมภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	504	369	135

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อเกษียณอายุต้องนำไปหักออกจากหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และสินค้าคงเหลือ (ดูย่อหน้าที่ 74)

รายการต้นทุนของค่าความนิยมไม่หักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในประเทศที่กิจการ ข ตั้งอยู่ ดังนั้นฐานภาษีของค่าความนิยม (ในกิจการ ข) จึงมีค่าเป็นศูนย์ อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 15.1 กิจการ ก ต้องไม่รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมในกิจการ ข

มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในกิจการ ข ในงบการเงินรวมของกิจการ ก เป็นดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่สามารถระบุได้	
ยกเว้นภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	504
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (135 x 40%)	(54)
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่สามารถระบุได้	450
ค่าความนิยม	150
มูลค่าตามบัญชี	<u>600</u>

ณ วันที่ซื้อกิจการ ฐานภาษีของเงินลงทุนของกิจการ ก มีค่าเท่ากับ 600 ดังนั้นจึงไม่เกิดผลแตกต่างชั่วคราวในบัญชีเงินลงทุน

ระหว่างปี X5 ส่วนของเจ้าของในกิจการ ข (ซึ่งรวมการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อ) มีการเปลี่ยนแปลง เป็นดังนี้

ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม X5	450
---------------------------------	-----

กำไรสะสมสำหรับปี X5 (กำไรสุทธิคือ 150 หักด้วย เงินปันผลค้างจ่ายจำนวน 80)	<u>70</u>
---	-----------

ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม X5	<u>520</u>
-----------------------------------	------------

กิจการ ก รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหรือหนี้สินภาษีเงินได้อื่นๆ ที่กิจการจะต้องจ่าย ในการบันทึกบัญชีลูกหนี้เงินปันผลจำนวน 80

ณ วันที่ 31 ธันวาคม X5 มูลค่าตามบัญชีของบัญชีเงินลงทุนในกิจการ ข ไม่รวมลูกหนี้เงินปันผลค้างจ่าย เป็นดังนี้

สินทรัพย์สุทธิของกิจการ ข	520
---------------------------	-----

ค่าความนิยม	<u>150</u>
-------------	------------

มูลค่าตามบัญชี	<u>670</u>
----------------	------------

ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวกับเงินลงทุนของบริษัท ก มีจำนวน 70 ซึ่งเท่ากับกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรร ตั้งแต่วันซื้อธุรกิจ

ถ้ากิจการ ก พิจารณาว่าจะไม่ขายเงินลงทุน และกิจการ ข จะไม่จัดสรรกำไรสะสมในอนาคตอันใกล้ กิจการ ก ไม่ต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในกิจการ ข (ดูย่อหน้าที่ 39 และ 40) ทั้งนี้ข้อยกเว้นดังกล่าวจะนำมาใช้กับเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้ก็ต่อเมื่อมีข้อตกลงว่าจะไม่มีการจัดสรรกำไรกันในอนาคตอันใกล้ (ดูย่อหน้าที่ 42) กิจการ ก ต้องเปิดเผยมูลค่าผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งไม่ได้รับรู้เป็นภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เช่น 70 (ดูย่อหน้าที่ 81.6)

ถ้ากิจการ ก คาดว่าจะขายเงินลงทุนในกิจการ ข หรือ ข จะจัดสรรกำไรสะสมให้ ก ในอนาคตอันใกล้ กิจการ ก ต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามจำนวนผลแตกต่างชั่วคราวที่คาดว่าจะกลับรายการ โดยใช้อัตราภาษีที่สะท้อนให้เห็นว่ากิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน (ดูย่อหน้าที่ 51) และกิจการ ก ยังบันทึกบัญชีภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากผลต่างในการแปลงค่าอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศซึ่งได้บันทึกบัญชีโดยตรงไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นแล้ว (ดูย่อหน้าที่ 61ก.) กิจการ ก ต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- ก. มูลค่าของภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งกิจการบันทึกโดยตรงไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ดูย่อ หน้าที่ 81.1ก)
- ข. มูลค่าของผลแตกต่างชั่วคราวที่เหลืออยู่ ซึ่งกิจการคาดว่าจะยังไม่กลับรายการในอนาคตอันใกล้ ดังนั้นกิจการจึงไม่ต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูย่อ หน้าที่ 81.6)

ตัวอย่างที่ 4 เครื่องมือทางการเงินแบบผสม

กิจการได้ออกหุ้นกู้แปลงสภาพที่ไม่ระบุอัตราดอกเบี้ย มูลค่า 1,000 ณ วันที่ 1 ธันวาคม X4 ซึ่งต้องจ่ายคืนตามราคาที่ตราไว้ ณ วันที่ 1 มกราคม X8 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการแยกส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินของเครื่องมือทางการเงินไว้เป็นหนี้สิน และแยกส่วนประกอบที่เป็นทุนไว้เป็นทุน ทำให้กิจการต้องบันทึกมูลค่าตามบัญชีเมื่อเริ่มแรกเป็นส่วนประกอบหนี้สินของหุ้นกู้แปลงสภาพเท่ากับ 751 และเป็นส่วนประกอบทุนเท่ากับ 249 ต่อมากิจการรับรู้ส่วนลดของหุ้นกู้เป็นค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบที่เป็นหนี้สิน ณ วันต้นปี ทั้งนี้กฎหมายภาษีอากรไม่อนุญาตให้กิจการนำส่วนลดที่เกิดจากส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินของหุ้นกู้แปลงสภาพมาหักเป็นค่าใช้จ่าย และอัตราภาษีคือร้อยละ 40

รายการผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบที่เป็นหนี้สิน หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี แสดงได้ดังนี้

	ปี			
	X4	X5	X6	X7
มูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบที่เป็นหนี้สิน	751	826	909	1,000
ฐานภาษี	1,000	1,000	1,000	1,000
ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี	249	174	91	-
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวดที่อัตราภาษีร้อยละ 40	0	100	70	37
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่บันทึกไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น	100	-	-	-
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	-	(30)	(33)	(37)
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีปลายงวดที่อัตราภาษีร้อยละ 40	100	70	37	-

ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 23 ณ วันที่ 31 ธันวาคม X4 กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้น โดยการปรับมูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบที่เป็นทุนของหนี้แปลงสภาพ ดังนั้นมูลค่าที่กิจการรับรู้ ณ วันนั้น มีดังนี้

ส่วนประกอบที่เป็นหนี้สิน	751
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	100
ส่วนประกอบที่เป็นทุน (249-100)	<u>149</u>
	<u>1,000</u>

กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เปลี่ยนแปลงภายหลัง ไว้ในกำไรหรือขาดทุนเป็นรายได้ภาษีเงินได้ (ดูย่อหน้าที่ 23) ดังนั้นกำไรหรือขาดทุนของกิจการจะเป็นดังนี้

	ปี			
	X4	X5	X6	X7
ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย (ส่วนลดที่คำนวณได้)	-	75	83	91
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	-	(30)	(33)	(37)
	-	45	50	54

ตัวอย่างที่ 5 รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายสำหรับบริการที่ได้รับจากพนักงานเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ให้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) การหักภาษีจะไม่เกิดขึ้นจนกว่าจะมีการใช้สิทธิและจะใช้มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ ณ วันที่ใช้สิทธิเป็นเกณฑ์ในการหักภาษี

ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 68ข. ผลต่างระหว่างฐานภาษีของบริการที่ได้รับจากพนักงานจนถึงงวดปัจจุบัน (ซึ่งเป็นจำนวนที่หน่วยงานเก็บภาษีอนุญาตให้หักภาษีในงวดอนาคตสำหรับบริการนั้น) กับมูลค่าตามบัญชีที่เป็นศูนย์ ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ย่อหน้าที่ 68ข. กำหนดว่า หากจำนวนที่หน่วยงานเก็บภาษีอนุญาตให้หักภาษีในงวดอนาคตยังไม่ทราบ ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจการต้องประมาณจำนวนนั้นโดยใช้ข้อมูลที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หากหน่วยงานเก็บภาษียอมให้หักภาษีในงวดอนาคตโดยใช้มูลค่าหุ้นในอนาคต การวัดมูลค่าผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีต้องใช้ราคา ณ สิ้นระยะเวลาบัญชีเป็นเกณฑ์ ดังนั้น ตัวอย่างนี้ประมาณการของจำนวนที่หักภาษีได้ในงวดอนาคต (และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี) ต้องใช้มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ ณ วันสิ้นระยะเวลาบัญชีเป็นเกณฑ์

ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 68ค. หากจำนวนที่ใช้หักภาษี (หรือประมาณการจำนวนที่ใช้หักภาษีได้ในงวดอนาคต) มากกว่าจำนวนค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสมที่เกี่ยวข้อง แสดงว่า จำนวนที่หักภาษีเกี่ยวข้องทั้งค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนพนักงานและส่วนของทุน ในสถานการณ์เช่นนี้ ตามย่อหน้าที่ 68ค. กำหนดให้กิจการรับรู้ส่วนเกินของภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หรือภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันต้องรับรู้โดยตรงในส่วนของผู้เจ้าของ

อัตราภาษีของกิจการ คือ ร้อยละ 40 สิทธิที่ออกให้ ณ ต้นปีที่ 1 จะเป็นสิทธิขาด ณ สิ้นปีที่ 3 และใช้สิทธิได้ ณ สิ้นปีที่ 5 รายละเอียดของค่าใช้จ่ายที่รับรู้ตามบริการที่ได้รับจากพนักงาน และได้ใช้ประโยชน์แล้วในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จำนวนสิทธิคงเหลือ ณ สิ้นปีแต่ปี และมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ ณ สิ้นปีเป็นดังนี้

ปีที่	ค่าใช้จ่ายตามบริการที่พนักงานให้	จำนวนสิทธิคงเหลือ ณ สิ้นปี	มูลค่าที่แท้จริงต่อสิทธิ
1	188,000	50,000	5
2	185,000	45,000	8
3	190,000	40,000	13
4	0	40,000	17
5	0	40,000	20

กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีและรายได้ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีในช่วงปีที่ 1 – 4 และรายได้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันในปีที่ 5 ดังนี้ ในปีที่ 4 และ 5 ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและรายได้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันบางส่วนรับรู้โดยตรงเข้าสู่ส่วนของเจ้าของ เพราะประมาณการภาษี (และภาษีจริง) ที่หักได้มากกว่าค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนพนักงานสะสม

ปีที่ 1

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

$$(50,000 \times 5 \times 1/3^{(n)} \times 0.40) = 33,333$$

⁽ⁿ⁾ ฐานภาษีของบริการที่พนักงานให้ใช้มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ สิทธิเหล่านั้นให้สำหรับบริการที่ได้รับ 3 ปี เนื่องจากถึงปัจจุบัน กิจการได้รับบริการเพียง 1 ปี จึงต้องคูณมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิเลือกตั้งด้วย 1/3 เพื่อใช้เป็นฐานภาษี ณ สิ้นปีที่ 1

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้องรับรู้ทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากประมาณการภาษีที่หักได้ในอนาคตเป็นจำนวน 83,333 ($50,000 \times 5 \times 1/3$) น้อยกว่าค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนพนักงานสะสมจำนวน 188,000

ปีที่ 2

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ สิ้นงวด

$(45,000 \times 8 \times 2/3 \times 0.40) =$ 96,000

หัก สินทรัพย์ภาษีเงินได้ต้นงวดยกมา (33,333)

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับปี 62,667*

*จำนวนเงินนี้ประกอบด้วยรายการดังนี้

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวระหว่างฐานภาษีของบริการที่ได้รับ

จากพนักงานระหว่างปีและมูลค่าตามบัญชีเป็นศูนย์

$(45,000 \times 8 \times 1/3 \times 0.40)$ 48,000

รายได้ภาษีเงินได้ที่เกิดจากการปรับปรุงฐานภาษีของบริการที่ได้รับ

จากพนักงานในปีก่อน

ก) มูลค่าที่แท้จริงที่เพิ่มขึ้น $(45,000 \times 3 \times 1/3 \times 0.40)$ 18,000

ข) จำนวนสิทธิที่ลดลง $(5,000 \times 5 \times 1/3 \times 0.40)$ (3,333)

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับปี 62,667

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีทั้งหมดต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากประมาณการภาษีเงินได้ที่ใช้หักได้มีจำนวน 240,000 $(45,000 \times 8 \times 2/3)$ น้อยกว่าค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนพนักงานสะสม 373,000 $(188,000 + 185,000)$

ปีที่ 3

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ สิ้นงวด $(40,000 \times 13 \times 0.40) =$ 208,000

หัก สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ ต้นงวด (96,000)

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับปี 112,000

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากประมาณการภาษีเงินได้ที่ใช้หักได้ 520,000 $(45,000 \times 13)$ น้อยกว่าค่าใช้จ่ายเงินเดือนสะสม 563,000 $(188,000 + 185,000 + 190,000)$

ปีที่ 4

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ สิ้นงวด

$(40,000 \times 17 \times 0.40) =$ 272,000

หัก สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ ต้นงวด (208,000)

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับปี 64,000

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่รับรู้บางส่วนในกำไรหรือขาดทุนและบางส่วนในส่วนของผู้เจ้าของ		
ประมาณการภาษีเงินได้ที่หักได้ในงวดอนาคต (40,000 x 17)	680,000	
ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนพนักงานสะสม	<u>563,000</u>	
จำนวนที่สูงกว่าภาษีที่หักได้		<u>117,000</u>
รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับปี	64,000	
ส่วนเกินที่รับรู้โดยตรงเข้าสู่ส่วนของผู้เจ้าของ (117,000 x 0.40)	<u>(46,800)</u>	
ส่วนที่รับรู้เข้ากำไรหรือขาดทุน		<u>17,200</u>

ปีที่ 5

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (การกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี)	272,000	
จำนวนที่รับรู้โดยตรงเข้าสู่ส่วนของผู้เจ้าของ (การกลับรายการรายได้ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีสะสมที่รับรู้โดยตรงเข้าสู่ส่วนของผู้เจ้าของ)	<u>46,800</u>	
จำนวนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน		<u>225,200</u>
รายได้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันที่ใช้มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ ณ วันใช้สิทธิ (40,000 x 20 x 0.40)	320,000	
จำนวนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน (563,000 x 0.40)	<u>225,200</u>	
จำนวนที่รับรู้โดยตรงเข้าสู่ส่วนของผู้เจ้าของ		<u>94,800</u>

สรุป

ปีที่	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ				งบแสดงฐานะทางการเงิน	
	ค่าใช้จ่ายตาม บริการที่ พนักงานให้	ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีของ งวดปัจจุบัน	ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษี รอตัดบัญชี	รวมค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษี เงินได้	ส่วนของผู้ เจ้าของ	สินทรัพย์ภาษี เงินได้รอการ ตัดบัญชี
1	188,000	0	(33,333)	(33,333)	0	33,333
2	185,000	0	(62,667)	(62,667)	0	96,000
3	190,000	0	(112,000)	(112,000)	0	208,000
4	0	0	(17,200)	(17,200)	(46,800)	272,000
5	0	(225,200)	225,200	0	46,800	0
					(94,800)	
รวม	<u>563,000</u>	<u>(225,200)</u>	<u>0</u>	<u>(225,200)</u>	<u>(94,800)</u>	<u>0</u>

ตัวอย่างที่ 6 การเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจในการรวมธุรกิจ

ในเดือนมกราคม 25x1 กิจการ ก ได้มาซึ่งส่วนได้เสียร้อยละ 100 ในกิจการ ข โดยกิจการ ก จ่ายเงินจำนวน 400 บาทให้กับผู้ถือหุ้นเดิมของ ข

ณ วันที่ซื้อกิจการ ข มีสิทธิให้พนักงานซื้อหุ้นคงเหลือในราคาตลาดจำนวน 100 บาท โดยสิทธิในการเลือกซื้อหุ้นดังกล่าวเป็นสิทธิขาดทั้งหมด จากการรวมธุรกิจ สิทธิที่เหลืออยู่ของกิจการ ข ถูกเปลี่ยนแทนด้วยสิทธิซื้อหุ้นของกิจการ ก (สิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิม) ด้วยราคาตลาดจำนวน 100 บาท และมีมูลค่าที่แท้จริงจำนวน 80 บาท สิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมเป็นสิทธิขาดทั้งหมด ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 56 ถึง 62 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) การออกสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมเป็นส่วนหนึ่งของการตัดสินใจในการโอนสำหรับกิจการ ข การหักลดภาษีสำหรับสิทธิดังกล่าวจะยังไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งมีการใช้สิทธิ ส่วนลดภาษีจะขึ้นอยู่กับมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ ณ วันนั้น กิจการ ก มีอัตราภาษีร้อยละ 40 กิจการ ก รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี จำนวน 32 บาท (มูลค่าที่แท้จริงจำนวน 80 บาท x 40%) ของสิทธิในการเลือกซื้อหุ้น ณ วันที่ซื้อธุรกิจ

กิจการ ก การวัดมูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ (ไม่รวมสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี) จำนวน 450 บาท ฐานภาษีของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้จำนวน 300 บาท $((450 - 300) \times 40\%)$ ของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อธุรกิจ

ค่าความนิยมนำมาคำนวณได้ดังนี้

	บาท
เงินสด	400
มูลค่าตลาดของสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิม	<u>100</u>
รวม	500
สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ยกเว้นสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	(450)
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	32
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	<u>60</u>
ค่าความนิยม	78

การลดลงของมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมไม่สามารถนำมาหักทางภาษีได้ ตามย่อหน้าที่ 15ก. กิจการ ก ไม่รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจ

การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ มีดังนี้

หน่วย : บาท

เดบิต	ค่าความนิยม	78	
เดบิต	สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้	450	
เดบิต	สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	32	
เครดิต	เงินสด		400
เครดิต	ส่วนของเจ้าของ (สิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิม)		100
เครดิต	หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี		60

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมมีมูลค่า 120 บาท กิจการ ก รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 48 บาท ($120 \times 40\%$) กิจการ ก รับรู้รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 16 บาท ($48 - 32$) จากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่แท้จริงสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิม บันทึกบัญชีดังนี้

หน่วย : บาท

เดบิต	สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	16	
เครดิต	รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี		16

หากสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมไม่สามารถนำมาหักภาษีได้ภายใต้กฎหมายภาษีปัจจุบัน กิจการ ก ต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ วันที่ซื้อธุรกิจ กิจการบันทึกบัญชีสำหรับเหตุการณ์ภายหลังซึ่งเป็นผลให้เกิดส่วนลดภาษีจากการออกสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลงในภายหลังขึ้น

ตามภาคผนวก ข ย่อหน้า 56 – 62 ของมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) มีแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาสัดส่วนของสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการโอนในการรวมธุรกิจ ซึ่งสัดส่วนที่ให้สำหรับบริการที่ได้รับในอนาคต ดังนั้นรับรู้ค่าตอบแทนพนักงานภายหลังการรวมธุรกิจเป็นค่าใช้จ่าย สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายภายหลังการรวมธุรกิจ ให้บันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปตามตัวอย่างที่ 5