

สรุปเนื้อหากิจกรรมแลกเปลี่ยนเรียนรู้

ภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยสยาม

ประจำปีการศึกษา 2558

เรื่อง ภาษีเงินได้

วิธีการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ ประเด็นหลัก ของการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้อยู่ที่การรับรู้ผลกระทบทางภาษีทั้งในงวดปัจจุบันและอนาคตจาก

- ก. การได้รับประโยชน์ในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และการจ่ายชำระในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชี ของหนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการ และ
- ข. รายการและเหตุการณ์อื่นของงวดปัจจุบันที่รับรู้ในงบการเงินของกิจการ

ความหมาย

กำไรทางบัญชี หมายถึง กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ก่อนหักค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้

กำไร (ขาดทุน) ทางภาษี หมายถึง กำไร (ขาดทุน) สำหรับงวดซึ่งคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อใช้คำนวณภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ (หรือได้รับคืน)

ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ หมายถึง ผลรวมของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่ใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระหรือสามารถขอคืนได้ ซึ่งเกิดจากกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวด

หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการต้องจ่ายในอนาคตซึ่งเกิดจาก ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการสามารถขอคืนได้ในอนาคตซึ่งเกิดจาก

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

ผลแตกต่างชั่วคราว หมายถึง ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน กับฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินนั้น ผลแตกต่างชั่วคราวอาจจัดเป็นประเภทใดประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

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

ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินทางภาษีอากร

การรับรู้และการวัดมูลค่าหนี้สินภาษีเงินได้และสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน

ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันที่คำนวณจากกำไรสุทธิสำหรับงวดปัจจุบันและงวดที่ผ่านมา (ที่ถูกประเมินโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม) ที่ยังไม่ได้จ่ายชำระต้องรับรู้เป็นหนี้สิน

แต่หากจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในงวดปัจจุบันและงวดที่ผ่านมามากกว่าภาษีที่ต้องชำระสำหรับงวดนั้นๆ ให้รับรู้ส่วนเกินนั้นเป็นสินทรัพย์ โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่บังคับใช้อยู่หรือที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน

การรับรู้และการวัดมูลค่าหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ขั้นตอนการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีประกอบด้วย

1. พิจารณามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการของหน่วยงานที่เสียภาษีตามหลักการบัญชีของหน่วยงานที่ออกรายงาน
2. พิจารณาฐานภาษี ซึ่งก็คือสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการของหน่วยงานที่เสียภาษีที่รับรู้ ตามหลักการ กฎเกณฑ์ และนโยบายทางภาษีอากรที่หน่วยงานนั้นถือปฏิบัติอยู่

3. เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการตามข้อ 1 และ ฐานภาษีของสินทรัพย์ และหนี้สินแต่ละรายการตามข้อ 2 ความแตกต่างดังกล่าวเรียกว่าผลแตกต่าง
4. พิจารณาผลแตกต่างที่เกิดขึ้นตามข้อ 3 ว่าเป็นผลแตกต่างชั่วคราวหรือ ผลแตกต่างถาวร โดยพิจารณาว่า หากผลแตกต่างนั้นมีการกลับรายการในอนาคต (มีผลกระทบต่อค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ในอนาคต) จะเป็นผลแตกต่างชั่วคราว แต่ถ้าไม่มีการกลับรายการจะเป็นผลแตกต่างถาวร

ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราว

- รายจ่ายจากการตั้งสำรอง (เช่น ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ, ค่าเผื่อสินค้าเสื่อมสภาพ, ผลประโยชน์ของพนักงานค้างจ่าย เป็นต้น)
- สัญญาเช่าทางการเงิน (เงินงวดที่จ่าย, ค่าเสื่อมราคา, ดอกเบี้ยจ่าย)
- เงินรับล่วงหน้ากรณีถือเป็นรายได้ทางภาษีอากรเมื่อได้รับเงิน
- กำไร/ขาดทุนที่ยังไม่เกิดจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศที่เกิดจากความแตกต่าง ของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอภาษี

ตัวอย่างของผลแตกต่างถาวร

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

5. รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากเฉพาะผลแตกต่างชั่วคราวโดยใช้อัตราภาษีสำหรับงวดที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือในงวดที่กิจการคาดว่าจะจ่ายชำระหนี้สินภาษี โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่มีผลบังคับใช้อยู่หรือที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน

6. กิจการต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การรับรู้รายการดังต่อไปนี้

เกณฑ์การพิจารณาสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Deferred Tax Asset “DTA”)

กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการ โดยให้รับรู้เท่ากับจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอต่อการนำผลแตกต่างชั่วคราวนั้นมาใช้ประโยชน์

เกณฑ์การพิจารณาหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (Deferred Tax Liability “DTL”)

กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีทุกรายการ ยกเว้นรายการดังต่อไปนี้

ข้อยกเว้นในการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

- ต้องไม่รับรู้ หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจากค่าความนิยม เนื่องจากค่าความนิยมเป็นเพียงมูลค่าคงเหลือ (จากผลต่างของต้นทุนการซื้อกับมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่ซื้อ) และหากมีการรับรู้ หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจะทำให้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมเพิ่มขึ้น
- ต้องไม่รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเมื่อเริ่มแรก ยกเว้นการรับรู้เริ่มแรกจากการรวมธุรกิจ ได้แก่ การรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินโดยใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair value uplift) หรือการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้ เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการรวมธุรกิจ หรือ หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ เป็นต้น
- การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมการงาน
- ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมการงาน กาไรที่ยังไม่ได้จัดสรร (Undistributed profits)
- การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (กรณีที่มีบริษัทใหญ่ และบริษัทย่อย ไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศเดียวกัน) จะเกิดขึ้นในกรณีที่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้ในงวดปัจจุบัน
- การลดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมลงให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
- กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี
- ทุกรายการที่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมการงาน ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า
 - จะมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้ และ
 - จะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวมาใช้ประโยชน์ได้

- กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาและบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า ยกเว้นเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อ ดังต่อไปนี้
 - บริษัทใหญ่ ผู้ลงทุนหรือผู้ร่วมค้า สามารถควบคุมระยะเวลาในการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราว และ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะไม่มีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้

7. การรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

รับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน ในรายการค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ ยกเว้นภาษีเงินได้ที่เกิดจากรายการที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หรือรายการที่บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ ให้รับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ในรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หรือรายการส่วนของเจ้าของนั้นๆ

ตัวอย่างการรับรู้รายการที่ไม่ผ่านกำไรหรือขาดทุน

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

8. การรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในงบการเงินรวม

สิ่งที่ต้องพิจารณาการรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในงบการเงินรวมนั้น ต้องพิจารณาในเรื่องหน่วยภาษีด้วย เนื่องจากในบางประเทศ สามารถนำส่งภาษีเงินได้จากงบการเงินรวม แต่บางประเทศนำส่งภาษีเงินได้จากงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งประเทศไทยด้วย ซึ่งทำให้การพิจารณามูลค่าตามบัญชี และ ฐานภาษี จึงมีความแตกต่างกัน

ในกรณีของประเทศไทย ที่หน่วยภาษีจะพิจารณาแยกแต่ละกิจการในกลุ่มบริษัท ดังนั้นการพิจารณารับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี จะพิจารณาจากการรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในแต่ละกิจการในกลุ่มบริษัทก่อน และพิจารณาปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปจากการจัดทำงบการเงินรวม ซึ่งฐานภาษีนั่นจะไม่เปลี่ยนแปลงในระดับงบการเงินรวม

สรุปเนื้อหากิจกรรมแลกเปลี่ยนเรียนรู้

เรื่อง ภาษีเงินได้

ภาควิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยสยาม

สามารถนำมาปรับใช้ในการเรียนการสอนรายวิชา ดังต่อไปนี้

131-202	การบัญชีขั้นกลาง 1
131-203	การบัญชีขั้นกลาง 2
131-305	การภาษีอากร 2
131-306	การสอบบัญชี
131-307	การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน
131-404	การบัญชีขั้นสูง 1
131-404	การบัญชีขั้นสูง 1
131-405	การบัญชีขั้นสูง 2
131-413	สัมมนาการบัญชีการเงิน
131-432	สัมมนาการสอบบัญชี
131-451	การบัญชีภาษีอากร

อาจารย์กิตติชัย ถาวรธรรมฤทธิ์

ผู้สรุป

15 กุมภาพันธ์ 2559