

ผลกระทบจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9
เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน กับการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร :
ศึกษากรณีสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าของบริษัทมหาชน
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวชลธิชา วงษ์ดนตรี

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2563

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)

are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ผลกระทบจากการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง
เครื่องมือทางการเงิน กับการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร
: ศึกษากรณีสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าของบริษัท
มหาชน

โดย ชลธิชา วงษ์คนตรี

รหัสประจำตัว 628 00234 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ธีรคุปต์

ปีการศึกษา 2563

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

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

บทคัดย่อ

สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นตราสารอนุพันธ์ที่มีความสำคัญในการประกอบธุรกิจ ดยเฉาะกิจการที่มีธุรกรรมการค้าที่เกี่ยวข้องกับเงินตราต่างประเทศ สัญญาดังกล่าวจะช่วยป้องกันความเสี่ยงอันเกิดจากความผันผวนของเงินตราต่างประเทศที่กิจการไม่สามารถควบคุมได้ และช่วยให้กิจการทราบ นวนรายได้หรือต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่แน่นอนตั้งแต่วันแรกที่ท สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ส่งผลให้กิจการสามารถ ยากรณั้ต้นทุนทั้งหมดที่จะเกิดขึ้นของสินค้าหรือบริการต่อหน่วยได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด และก หนดราคาขายได้อย่างเหมาะสมเป็นไปตามสัดส่วนของก ไรชั้นต้นที่กิจการนั้น ก หนดไว้ นอกจากนี้ยังช่วยให้กิจการสามารถ วางแผนการค เนินงานในอนาคต ตลอดจนกระแสเงินสดของกิจการได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ยิ่งไปกว่านั้นสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นสัญญาที่ท ง่าย ไม่มีค่าใช้จ่ายอื่นใด ติมเติมในการท สัญญา เช่น ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายขั้นต่ำ ในการท สัญญา เป็นต้น และไม่มีข้อ กัดของรูปแบบของสัญญา สามารถ ก หนดได้ตามความต้องการของทั้งสอง าย ด้วยข้อดีหลายประการดังกล่าวจึงท ให้สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นสัญญาป้องกันความเสี่ยงที่นิยม และเป็นเหมือนส่วนหนึ่งในการค เนินงานของกิจการมากขึ้นในปัจจุบัน

ในประเทศไทยมีการใช้สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ื่อป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของค่าเงินมามากกว่า ี่ปี และมีแนว น้มนในการใช้สัญญาดังกล่าวมากยิ่งขึ้นในอนาคต แม้ว่าสัญญาดังกล่าวจะได้รับความนิยมมาอย่างยาวนาน อย่างไรก็ตามในอดีตที่ผ่านมามาตรฐานทางบัญชีของไทยยังไม่ได้ก หนดแนวทางในการบันทึกและรับรู้ธุรกรรมเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าอย่างชัดเจน ส่งผลให้มีแนวทางป ิบัติหลายรูปแบบในการรับรู้ทางบัญชี ด้วยเหตุนี้ ื่อให้เกิดมาตรฐานในการรับรู้ทางบัญชีในประเทศไทย และสามารถ เปรียบเทียบกับมาตรฐานทางการเงินระดับสากลได้ด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน ทางส าวิชาชี บัญชี จึงได้น มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน มาปรับใช้ ื่อเป็นแนวทางในการรับรู้ทางบัญชีผ่านมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งในมาตรฐานดังกล่าวจะสอดแทรกเนื้อหาและหลักเกณฑ์ต่าง ในการรับรู้เกี่ยวกับธุรกรรมจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ มกราคม 2563

อย่างไรก็ตามในช่วงที่แนวการป ิบัติทางบัญชียังไม่ได้ก หนดอย่างชัดเจน แต่ใน าคธุรกิจมีการใช้สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามากขึ้นเรื่อย ื่อประ ยชน์ในการค นวนณ าชีเงินได้นิติบุคคล กรมสรรร ากรของประเทศไทยได้ออกค ึ่งกรมสรรร ากรที่ ป 6 25 ขึ้น ื่อใช้เป็นแนวป ิบัติในการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายอันเกิดจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ในกรณีที่กิจการที่ต้องการลด าระ าชีที่เดิมต้องจ่ายในคราวเดียวเมื่อสิ้นสุดสัญญาเป็นการทยอยรับรู้ ก ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของสัญญาซื้อหรือขาย หมายความว่าหากกิจการเลือกที่จะทยอยรับรู้รายได้หรือรายจ่ายที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องรับรู้และบันทึกตามแนว

ปฏิบัติ ภายใต้ สันติกรรมสาร การที่ ป 6 25 ดยรับรู้ตามสัดส่วนของอายุสัญญา หากเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามค สันติกรรมสาร กิจการนั้น จะสามารถ รับรู้รายได้หรือรายได้จากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าได้ก็ต่อเมื่อสิ้นสุดสัญญาเท่านั้น ซึ่งแนวทางดังกล่าวจะท ให้เกิดผลแตกต่างระหว่างการค นวนณ ภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างการรับรู้ทางบัญชีและทาง ภาษี

จากการศึกษา บว่าแนวทางตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ที่ออกมาบังคับใช้ยังคงมีความแตกต่างกับแนวทางการรับรู้ตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิด าระในการจัดท รายงาน 2 ชุด ือเป็นเอกสารประกอบทางบัญชีชุดหนึ่งและทาง ภาษีชุดหนึ่ง และต้องเก็บข้อมูล ือกระทบยอดระหว่างบัญชีและ ภาษีส หรับปี ัดไปอีกด้วย ในกรณี ที่สัญญาครอบคลุมระยะเวลาบัญชี 2 รอบขึ้นไป นอกจากนี้การรับรู้ตามประมวลรัษฎากรท ให้ผู้เสีย ภาษีต้องรับ าระในการรับรู้ผล ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศในคราวเดียว ซึ่งสร้างข้อจ กัดต่อความสามารถ ในกระแสเงินสดของกิจการ และไม่เป็นการสนับสนุนการป้องกันความเสี่ยงทั้ง ที่สัญญาดังกล่าวสามารถ ช่วยเป็นหลักประกันรายได้ของประเทศด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตาม สันติกรรมสาร การที่ ป 6 25 เป็นการ ออกแนวปฏิบัติมา ือให้สิทธิกับกิจการที่จะสามารถ เลือกปฏิบัติว่าจะเลือกที่จะทยอยรับรู้ผล ไรหรือขาดทุนจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าหรือไม่ ในกรณีที่เลือกที่จะทยอยรับรู้ กิจการใด จะต้องปฏิบัติตามแนวปฏิบัติที่ก หนดไว้อย่างเคร่งครัด ซึ่งแนวทางที่ได้ก หนดไว้มีแนว การบันทึกบัญชีและการรับรู้รายการแตกต่างจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ท ให้เกิดข้อสงสัยว่าแนวทางการรับรู้ทาง ภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบันเหมาะสมและเป็นประ ษยชนทั้งต่อ ภาครัฐและเอกชนอยู่หรือไม่

จากการศึกษา บว่า สันติกรรมสาร การที่ ป 6 25 เป็นการให้สิทธิที่กิจการจะเลือกรับรู้ ผล ไรหรือขาดทุนจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ตามหลักความสามารถ เวลาที่ เหมาะสมของผู้เสีย ภาษี ซึ่งสามารถ ช่วยลด าระของกิจการที่ต้องช ระในคราวเดียวได้ ทั้งยังช่วย ेम ความสามารถ ในกระแสเงินสด และเป็น ครองสร้าง ภาษีที่ท ให้กลไกตลาดขยายขีดความจ กัดเดิมที่มี อยู่ ขณะเดียวกัน ภาครัฐไม่ได้เสียประ ษยชนจากการให้สิทธิดังกล่าว การมีแนวปฏิบัติที่เป็นธรรมไม่ ียงเป็นการช่วยลดช่องว่างทางกฎหมายยังสามารถ สร้างแรงจูงใจให้ผู้เสีย ภาษีมีความเต็มใจที่จะเสีย ภาษีมากขึ้น ือว่าแนวทางดังกล่าวเป็นหนึ่งในวิธีการเร่งเร้าให้มีการเสีย ภาษีก่อนเวลาที่จะต้องเสีย ภาษี ซึ่ง ภาครัฐได้รับเงิน ภาษีบางส่วนมาก่อน ือใช้ในการบริหารประเทศได้ จึง ือได้ว่าการตรา กฎหมายดังกล่าวเป็นไปตามหลักความสามารถ ในการเสีย ภาษีและหลักผลประ ษยชนที่ได้ซึ่งเป็นคุณต่อ ทั้งผู้เสีย ภาษีและต่อ ภาครัฐเอง นอกจากนี้จากการศึกษา บว่าแนวปฏิบัติดังกล่าวเป็นแนวปฏิบัติ สากลที่ประเทศอื่นได้บังคับใช้ด้วยเช่นกัน

ดยบทสรุปจากการศึกษาในครั้งนี้ ผู้เขียนเห็นว่าแนวทางในการรับรู้ทาง ภาษีได้สร้าง ทางเลือกให้กับผู้ประกอบการอย่างมาก และเป็นไปตามหลัก ภาษีอากรที่ดีที่เกิดประ ษยชนทั้งต่อผู้ใช้ และผู้บังคับใช้ จึงเห็นว่ากฎหมายดังกล่าวควรมีการบังคับใช้ต่อไป

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเล่มนี้ประสบความสำเร็จ เรจลุล่วงไปได้ด้วยดีจากความอนุเคราะห์ของท่านอาจารย์ ศาสตราจารย์พิเศษ ดร. ลธิรศุภต์ ที่ได้กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ผู้เขียนขอขอบ ระบุคุณเป็นอย่างสูงที่ท่านอาจารย์ได้สละเวลาอันมีค่ายิ่ง ่อให้ค ณะน อันเป็นประ ยชน์และชี้แนะแนวทางในการศึกษาค้นคว้าข้อมูล ตลอดจนตรวจสอบแก้ไขข้อบก ร่องต่าง จนกระทั่งเอกัตศึกษานี้สำเร็จสมบูรณ์ตามความมุ่งหมายของผู้เขียน และขอขอบ ระบุคุณครูอาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัยทุกท่านที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจในประเด็นทางด้านกฎหมายเป็นอย่างดีซึ่งตลอดมา รวมไปถึงเจ้าหน้าที่ประจำ หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิตทุกท่านที่คอยให้ค ณะน ช่วยเหลือในการศึกษาตลอดหลักสูตรนี้เป็นอย่างดีเสมอมา

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบ ระบุคุณ 'อสาย์ณห์ คุณแม่สุชาดา วงษ์ดนตรีและครอบครัวอันเป็นที่รักยิ่ง ตลอดจนกัลยาณมิตรทุกคนที่ให้การสนับสนุน ให้ก ลังใจ ให้ค ปรึกษาและเป็นแรงผลักดันอย่างดีที่สุดแก่ผู้เขียนตลอดมา รวมทั้งขอขอบ ระบุคุณผู้บังคับบัญชา คุณวิวรรธนา อัครวงษ์ ตลอดจนหัวหน้าสายงานและ ื่อนร่วมงานที่เกี่ยวข้องทุกคนแห่งบริษัท อีวาย คอร์ปอเรท เซอร์วิส เซส จ กัด ที่สนับสนุนและมอบ โอกาสให้ผู้เขียนในการศึกษาระหว่างท งาน ตลอดจนให้ค ชี้แนะตลอดระยะเวลาการท เอกัตศึกษาเล่มนี้จนส เรจลุล่วงไปได้ด้วยดี ผู้เขียนมีความซาบซึ้งและรู้สึกขอบคุณทุกท่านด้วยใจจริง จึงขอกล่าวขอบคุณอย่างเป็นทางการไว้ ณ โอกาสนี้ด้วย

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานี้จะก่อให้เกิดประ ยชน์แก่ทุกท่านที่สนใจศึกษา คุณประ ยชน์จากการท เอกัตศึกษาในครั้งนี้ ผู้เขียนขอมอบให้แก่ส านันท์อันทรงเกียรติที่ให้ โอกาสในการศึกษา ตลอดจนคณาจารย์ผู้ประสิทธิประสาทวิชาทุกท่านที่มอบความรู้อันมีค่ายิ่ง ทั้งนี้หากเอกัตศึกษานี้มีข้อบก ร่องประการใด ผู้เขียนต้องกราบขอ ัยมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ชลธิชา วงษ์ดนตรี

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
สารบัญ.....	ง
สารบัญ – รูปภาพ.....	ญ
สารบัญ – ตาราง.....	ฉ
สารบัญ – ตัวอย่าง.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	3
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา	4
บทที่ 2 หลักการทั่วไปของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า และการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามหลักการทางบัญชีและตามประมวลรัษฎากร	5
2.1. หลักการทั่วไปของการป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	6
2.1.1. ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ.....	6
2.1.2. การป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ.....	7
2.1.2.1. การป้องกันความเสี่ยงโดยธรรมชาติ	7
2.1.2.2. การป้องกันความเสี่ยงโดยใช้ตราสารอนุพันธ์.....	9
2.1.2.2.1. กลุ่มผู้ซื้อขายตราสารอนุพันธ์	10
2.1.2.2.2. ประเภทของตราสารอนุพันธ์	11
2.1.2.2.3. วัตถุประสงค์ของการป้องกันความเสี่ยงด้วยตราสารอนุพันธ์	14
2.1.2.2.4. รูปแบบของตลาดในการซื้อขายตราสารอนุพันธ์.....	14
2.2. หลักการทั่วไปของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	16
2.2.1. ความหมายโดยทั่วไปและความสำคัญของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า.....	16
2.2.2. ลักษณะของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า.....	17
2.2.3. วิธีการคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนที่กำหนดไว้ล่วงหน้า.....	18

2.2.4. การพิจารณาและขั้นตอนทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ากับสถาบันการเงิน	20
2.3. การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามหลักการบัญชี.....	20
2.3.1. กรอบแนวคิดมูลฐานสำหรับรายงานทางการเงินตามหลักการทางบัญชี	22
2.3.1.1. ข้อสมมติในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน.....	23
2.3.1.2. หลักกรอบระยะเวลารายงานงบการเงิน.....	23
2.3.1.3. หลักการทั่วไปเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์.....	24
2.3.1.3.1. ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน.....	24
2.3.1.3.2. ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม.....	24
2.3.1.4. องค์ประกอบของงบการเงิน	25
2.3.1.4.1. องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับฐานะทางการเงิน..	25
2.3.1.4.2. องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการดำเนินงาน..	26
2.3.1.5. เกณฑ์การรับรู้รายการ.....	27
2.3.1.5.1. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ.....	27
2.3.1.5.2. ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม	27
2.3.1.6. การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน	28
2.3.1.6.1. เกณฑ์การวัดค่าตามต้นทุนเดิม	28
2.3.1.6.2. เกณฑ์การวัดค่าตามสภาพปัจจุบัน.....	29
2.3.2. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน	30
2.3.2.1. วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9	30
2.3.2.2. หลักการทั่วไปเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงินภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9.....	30
2.3.2.2.1. ความหมาย.....	31
2.3.2.2.2. การจัดประเภท.....	31
2.3.2.2.3. การวัดมูลค่า.....	32
2.3.2.2.4. การกำหนดการรับรู้การด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงิน	33
2.3.2.2.5. การบัญชีป้องกันความเสี่ยง	33
2.3.2.2.6. การเปิดเผยข้อมูล.....	34
2.3.2.3. สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง.....	34

2.3.2.3.1.	วัตถุประสงค์และเงื่อนไขของสัญญาซื้อหรือขายเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้า.....	35
2.3.2.3.2.	ประเภทของการป้องกันความเสี่ยงด้วยสัญญาซื้อหรือขาย เงินตราต่างประเทศล่วงหน้า.....	35
2.3.2.3.3.	การรับรู้และการบันทึกบัญชี.....	36
2.4.	การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ตาม ประมวลรัษฎากร.....	42
2.4.1.	หลักการทั่วไปเกี่ยวกับลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	42
2.4.1.1.	หลักการความเป็นธรรม.....	42
2.4.1.1.1.	หลักความสามารถในการชำระภาษี.....	43
2.4.1.1.2.	หลักผลประโยชน์ที่ได้.....	43
2.4.1.2.	หลักการแน่นอนและชัดเจน.....	44
2.4.1.2.1.	ความแน่นอนในด้านภาระภาษี.....	44
2.4.1.2.2.	ความแน่นอนของหนี้ภาษี.....	44
2.4.1.2.3.	ความแน่นอนในการลดเงินได้ของเอกชน.....	45
2.4.1.2.4.	ความแน่นอนเกี่ยวกับการทำนายรายได้จากภาษีอากร.....	45
2.4.1.3.	หลักการความสะดวก.....	45
2.4.1.4.	หลักการมีประสิทธิภาพในการบริหาร.....	45
2.4.1.5.	หลักการความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ.....	46
2.4.1.6.	หลักการอำนวยความสะดวก.....	46
2.4.1.7.	หลักความยืดหยุ่น.....	46
2.4.2.	หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวล รัษฎากร.....	46
2.4.2.1.	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	46
2.4.2.2.	หลักการรับรู้รายได้และรายจ่าย.....	47
2.4.2.2.1.	ความหมายรายได้และรายจ่าย.....	47
2.4.2.2.2.	การรับรู้รายได้และรายจ่าย.....	48
2.4.2.3.	ฐานภาษีและอัตราภาษีสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	49
2.4.3.	กรอบแนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร สำหรับ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ.....	50
2.4.3.1.	กรอบแนวคิดของการใช้เกณฑ์สิทธิ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 68/2541.....	50
2.4.3.1.1.	วัตถุประสงค์.....	50

2.4.3.1.2.	ลักษณะของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ภายใต้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 68/2541	51
2.4.3.1.3.	แนวทางในการบันทึกบัญชีสำหรับสัญญาซื้อหรือขาย เงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ภายใต้ตามคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป. 68/2541	51
2.4.3.1.4.	สิทธิในการเลือกปฏิบัติตาม ภายใต้ตามคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป. 68/2541	55
2.4.3.1.5.	เงื่อนไขการกรณีเลือกใช้สิทธิ ภายใต้ตามคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป. 68/2541	56
2.4.3.2.	กรอบแนวคิดของการใช้เกณฑ์สิทธิ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 72/2540	56
2.4.3.2.1.	วัตถุประสงค์.....	56
2.4.3.2.2.	แนวทางปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 72/2540	56
2.4.3.2.3.	สิทธิในการเลือกปฏิบัติ ภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 72/2540.....	56
2.4.4.	ตัวอย่างการรับรู้ตามหลักการทางบัญชีและตามประมวลรัษฎากร	57
บทที่ 3 การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตาม หลักการทางภาษีของกฎหมายต่างประเทศ.....		60
3.1.	หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้าของประเทศออสเตรเลีย.....	61
3.1.1.	หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	61
3.1.1.1.	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	61
3.1.1.2.	รอบปีภาษี.....	62
3.1.1.3.	หลักการรับรู้รายได้และรายจ่าย.....	62
3.1.1.4.	ฐานภาษีและอัตราภาษีสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล	63
3.1.2.	หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการเตรียมการทางการเงิน.....	64
3.1.2.1.	วัตถุประสงค์	65
3.1.2.2.	บังคับใช้กับผู้เสียภาษีเงินได้.....	65
3.1.2.3.	ความหมายของการเตรียมการทางการเงิน	66
3.1.2.4.	หลักเกณฑ์และวิธีการรับรู้รายการ.....	66
3.1.2.4.1	วิธีการคงค้างหรือการรับรู้จริง	67
3.1.2.4.2	วิธีมูลค่ายุติธรรม	67

3.1.2.4.3	วิธีการแปลงมูลค่าซ้ำของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศ	68
3.1.2.4.4	วิธีรายงานทางการเงิน.....	68
3.1.2.4.5	วิธีการปรับสมดุลในการยุติการเตรียมการทางการเงิน.	69
3.1.2.4.6	วิธีการเตรียมการป้องกันความเสี่ยงทางการเงิน.....	69
3.1.3.	หลักเกณฑ์การรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้าภายใต้กฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย	71
3.1.2.1.	วัตถุประสงค์ของมาตรา 230E	71
3.1.2.2.	ขอบเขตการบังคับใช้.....	72
3.1.2.3.	ข้อกำหนดในการบันทึก.....	72
3.1.2.4.	การกำหนดเกณฑ์สำหรับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุน.....	73
3.2.	หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้าของเขตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน.....	73
3.2.1.	หลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	73
3.2.1.1.	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	73
3.2.1.2.	รอบปีภาษี.....	74
3.2.1.3.	หลักการรับรู้รายได้และรายจ่าย.....	74
3.2.1.4.	ฐานภาษีและอัตราภาษีสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล	74
3.2.2.	หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน	75
3.2.2.1.	วัตถุประสงค์	76
3.2.2.2.	บังคับใช้กับผู้เสียภาษีเงินได้.....	76
3.2.2.3.	ความหมายของการเครื่องมือทางการเงินภายใต้กฎหมาย	76
3.2.2.4.	หลักเกณฑ์และวิธีการรับรู้รายการ.....	77
3.2.2.4.1	วิธีวัดมูลค่าพื้นฐาน	77
3.2.2.4.2	วิธีมูลค่ายุติธรรม	78
3.2.3.	หลักเกณฑ์การรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้าภายใต้กฎหมายภาษีอากรของฮ่องกง.....	79
3.2.3.1.	วัตถุประสงค์	79
3.2.3.2.	ขอบเขตการบังคับใช้.....	79
3.2.3.3.	การกำหนดเกณฑ์สำหรับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุน.....	80
3.2.3.3.1.	วิธีวัดมูลค่าพื้นฐาน	80
3.2.3.3.2.	วิธีมูลค่ายุติธรรม	80

บทที่ 4 ความเหมาะสมของการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ	
ล่วงหน้าตามประมวลรัษฎากร.....	82
4.1 ปัญหาความไม่สอดคล้องสำหรับการเกิดขึ้นของรายได้หรือรายจ่ายตามหลักการจับคู่ ของรายได้กับรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	83
4.2 ปัญหาความไม่เป็นกลางในการจัดเก็บภาษี ภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541	86
4.3 ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและ หลักผลประโยชน์ที่ได้	87
4.4 ปัญหาความไม่ยืดหยุ่นของแนวทางตามประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 68/2541.....	88
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	89
5.1 บทสรุป.....	89
5.2 ข้อเสนอแนะ	92
บรรณานุกรม.....	93
ภาคผนวก.....	101
ภาคผนวก ก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 68/2541	102
ภาคผนวก ข คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 72/2540.....	106

สารบัญ – รูปภาพ

	หน้า
ภาพที่ 1 ภาพวิธีคำนวณ Forward Rate.....	19
ภาพที่ 2 ภาพสรุปรายการธุรกรรมที่เกิดขึ้นของของบริษัท การกิจ จำกัด (มหาชน).....	58

สารบัญ – ตาราง

หน้า

ตาราง 1	ตารางสรุปค่าที่สะท้อนส่วนต่างของอัตราดอกเบี้ย 2 สกุล (Forward Points)	19
ตาราง 2	ตารางอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับการรับรู้และการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 สำหรับบริษัท ร่ำรวย จำกัด (มหาชน)	38
ตาราง 3	ตารางการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 สำหรับบริษัท ร่ำรวย จำกัด (มหาชน)	39
ตาราง 4	ตารางการบันทึกบัญชีตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 68/2541 ชั้นตอนที่ 1.....	52
ตาราง 5	ตารางการบันทึกบัญชีตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 68/2541 ชั้นตอนที่ 2.....	53
ตาราง 6	ตารางการบันทึกบัญชีตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 68/2541 ชั้นตอนที่ 3.....	55
ตาราง 7	ตารางสรุปอัตราแลกเปลี่ยนตามวันที่เกิดธุรกรรมของบริษัท ภารกิจ จำกัด (มหาชน).....	57
ตาราง 8	ตารางการบันทึกบัญชีตามหลักการทางบัญชีและตามประมวลรัษฎากร	59
ตาราง 9	ตารางสรุปอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างปีภาษีสิ้นสุด 30 มิถุนายน พ.ศ. 2558 ถึงปัจจุบัน	63
ตาราง 10	การเปรียบเทียบการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้าตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีและภาษี.....	84

สารบัญ – ตัวอย่าง

	หน้า
ตัวอย่าง 1 การบริหารความเสี่ยงด้วยตนเอง.....	8
ตัวอย่าง 2 การรับรู้และการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9	37
ตัวอย่าง 3 การรับรู้รายการตามหลักการทางบัญชีและตามประมวลรัษฎากร	57
ตัวอย่าง 4 การใช้วิธีการรับรู้รายการเกี่ยวกับธุรกรรมการเตรียมการทางการเงินสำหรับการป้องกัน ความเสี่ยงของการซื้อขายหุ้นในสกุลเงินต่างประเทศ	70

บทที่

บทน

ที่มาและความสคัญของปัญหา

ในการประกอบธุรกิจที่มีการท ธุรกรรมระหว่างประเทศนั้น ทุกองค์การจะต้องเผชิญกับปัญหา ในเรื่องความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งส่งผลกระทบต่อโดยตรงกับผลประกอบการของกิจการ ในการซื้อขายกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย มักจะท สัญญา ดยราคาซึ่งมักเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ และวันส่งมอบไว้ล่วงหน้า ดังนั้นแล้วผู้ซื้อหรือผู้ขายที่ไม่ได้ใช้หน่วยสกุลเงินเดียวกับสัญญาที่ระบุ จะต้องแบกรับความเสี่ยงของอัตราแลกเปลี่ยนที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งอาจจะเกิดได้ทั้งก ไรหรือขาดทุน ดังนั้น เพื่อป้องกันความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นผู้ซื้อหรือผู้ขายมักจะท สัญญาป้องกันความเสี่ยง (a a d) เช่น สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (r ard ra) สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าผ่านตลาดซื้อขายล่วงหน้า (r ra) สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราแลกเปลี่ยนสกุลเงิน (r rr a) เป็นต้น เพื่อสร้างความมั่นใจว่าตนเองจะได้รับหรือจ่ายเงินด้วยจ นวนเงินที่ได้ก หนดอัตราไว้ ณ ปัจจุบัน

ด้วยความสคัญของธุรกรรมป้องกันความเสี่ยงดังกล่าว และเป็นธุรกรรมการที่เกิดอย่างเป็นปกติส หรับผู้ประกอบการทั่ว ลก ดังนั้นคณะกรรมการก หนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (r a a a dard ard :) จึงได้ก หนดแนวทางปฏิบัติ ดยออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน (r a a a a r a dard : 9) ซึ่งส วิชาชี แห่งประเทศไทยก ัดัน มาใช้เป็นแนวทางในการปรับใช้ส หรับผู้ประกอบการในประเทศไทยด้วยเช่นกัน ดยออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินของ ไทย ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (a a a r a dard : 9) ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ในรอบบัญชี ุทธศักราช 2563 ดยมาตรฐานดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อสะท้อนผลกระทบที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมการจัดการความเสี่ยงของกิจการที่ใช้เครื่องมือทางการเงิน (d r)

สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (r ard ra) เป็นหนึ่งในเครื่องมือทางการเงินที่อยู่ ายใต้หลักเกณฑ์ของ 9 ซึ่งเมื่อมาตรฐานดังกล่าวมีผลบังคับใช้แล้ว ท ให้ในทางบัญชีมีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนในการรับรู้รายได้และรายจ่ายของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ซึ่งแนวทางการบัญชีดังกล่าวไม่ได้สอดคล้องกับแนวทางการรับรู้รายได้และรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร และ ายใต้ก สักรมสรรร ากรที่ ป 6 25 เรื่อง ข้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือ

ขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า กล่าวคือ ณ วันที่ สัญญา r ard ra ไม่ต้องมีการรับรู้ทางบัญชี เว้นแต่บันทึก M ไว้เท่านั้น และ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องปรับปรุงลูกหนี้เจ้าหนี้ที่เกี่ยวข้องกับการท สัญญา รวมทั้งรับรู้ ไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการท สัญญา r ard ra เพื่อสะท้อนความเสี่ยงจากการท สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศในงบการเงิน และรับรู้ ส่วนต่างของก ไรขาดทุนที่เกิดขึ้นจริงกับที่รับรู้ไปแล้ว ณ วันสิ้นรอบบัญชีที่เหลือ ณ วันสิ้นสุดสัญญาอีกครั้งหนึ่ง

ส หรับแนวปฏิบัติทาง ภาษี ยใต้ประมวลรัษฎากรจะสามารถ รับรู้ ไรหรือขาดทุนจาก สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่อเมื่อรายการดังกล่าวการเกิดขึ้นจริงหรือวันสิ้นสุดสัญญา อย่างไรก็ตามกรมสร รากรได้ประกาศค ึ่ง กรมสร รากรที่ ป 6 25 ให้เป็นแนวทางในการเลือกปฏิบัติส หรับการรับรู้ ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ณ สิ้นรอบระยะเวลาของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ประกาศดังกล่าวเป็นการให้สิทธิบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เลือกว่าจะปฏิบัติตามเงื่อนไขและแนวทางนี้ วางหลักไว้หรือไม่ และหากปฏิบัติตามเงื่อนไขและแนวทางดังกล่าวแล้วบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลจะสามารถ น รายได้หรือรายจ่ายของก ไรขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้า ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีมาค นวณเป็นรายได้หรือจ่ายจ่ายทาง ภาษีในการ ค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ได้ ซึ่งแนวทางการบันทึกบัญชีของค ึ่ง กรมสร รากรดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับแนวปฏิบัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ได้ ประกาศไ้ยังคงมีความแตกต่างต่างกัน ส่งผลให้การที่บริษัทหรือกิจการมี าระในการจัดท ภาษีเงิน ได้นิติบุคคล ตลอดจน าระทาง ภาษีที่ต้องช ระในคราวเดียว

จากการที่ศึกษาแนวทางการปรับปรุงในต่างประเทศมา ดยสังเขป บว่าในหลาย ประเทศ ที่ได้บังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ก่อนที่ประเทศไทยจะบังคับใช้ในรอบบัญชี เริ่มต้นหรือสิ้นสุด 3 ธันวาคม 2563 นั้น ได้มีหลักการในการรับรู้ทาง ภาษีเป็นหลักการเดียวกันคือ จะรับรู้รายได้หรือขาดทุนได้ ณ วันที่มีการเกิดขึ้นจริง (วันที่สัญญาสิ้นสุดลง) ดังนั้นรายการก ไร ขาดทุนที่เกิดขึ้นจากสัญญาซื้อหรือขายอัตราแลกเปลี่ยนเงินต่างประเทศควรรับรู้เป็นรายได้หรือ รายจ่ายทาง ภาษี ณ วันสิ้นสุดสัญญา

ผู้เขียนมีความเห็นว่าแนวทางตามประมวลรัษฎากร และค ึ่งกรมสร รากรที่ ป 6 25 เป็นแนวทางที่เหมาะสมแล้วตามหลักการจัดเกบ ภาษีอากรที่ดี เนื่องจากมีการค ึ่งถึงความ ร้อมที่ จะจ่าย ภาษีของนิติบุคคล ค ึ่งถึงความ เป็นไปได้ในการจัดเกบและปฏิบัติ มีความยืดหยุ่นสามารถ

เลือกได้ว่าจะใช้สิทธิหรือไม่ใช้สิทธิ มีความชัดเจนหากจะใช้สิทธิดังกล่าวก็ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ นอกจากนี้จากการศึกษาของต่างประเทศ ดยสังเขป ในหลาย ประเทศได้มีการกหนดแนวทางการปฏิบัติไว้ใกล้เคียงกับประมวลกฎหมายรัชฎากร ซึ่งจะเป็นประยชน์ทั้งต่อผู้ประกอบการและในส่วนอง ภาครัฐ

2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ การรับรู้และการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 2) เพื่อศึกษาแนวทางในการรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ตามประมวลรัชฎากร และ ายใต้ค สักรมสรร ากรที่ ป 6 25 เรื่อง ข้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า
- 3) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ และการรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ตามหลักการทาง าชีของกฎหมายต่างประเทศ
- 4) เพื่อศึกษาปัญหา ผลกระทบและความเหมาะสมในการรับรู้ระหว่างหลักเกณฑ์ทางบัญชีและหลักเกณฑ์ทาง าชี

3 สมมติฐานของการศึกษา

การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามประมวลรัชฎากร และค สักรมสรร ากรที่ ป 6 25 มีความเหมาะสมตามหลักการจัดเกบ าชีอากรที่ดี ดังนั้นจึงควรบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวต่อไป

ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาในครั้งนี้มุ่งเฉ าะความแตกต่างในการรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามหลักการทางบัญชีและตามหลักการทาง าชีส หรับบริษัทมหาชนเท่านั้น ดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ประมวลรัชฎากร ค สักรมสรร ากร บทความทางวิชาการทั้งทางบัญชีและทาง าชี

ตลอดจนข้อมูลจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้องจากแหล่งข้อมูลความรู้ที่น่าเชื่อถือที่เกี่ยวข้องกับเรื่อง การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าทั้งของ ประเทศไทยและของต่างประเทศ เพื่อศึกษาและวิเคราะห์แนวทางในการรับรู้ แนวคิด และแนวทาง ปฏิบัติทั้งทางบัญชีและทาง ภาษี รวมไปถึงข้อแตกต่างระหว่างบัญชีกับทาง ภาษี

5 วิธีด เนินการวิจัย

การด เนินการวิจัยจะใช้วิธีการศึกษาค้นคว้าเชิงเอกสาร (ar ar) เป็น หลัก ดยศึกษาค้นคว้า รวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารทางกฎหมาย ได้แก่ ประมวลรัษฎากร ค สัฎกรมสรรร ากร เอกสารหรือตราทางวิชาการ งานวิจัย วิทยานิ นธ์ มาตรฐานการรายงานทาง การเงิน บทความและข้อมูลจากสื่อทางอินเทอร์เน็ตที่น่าเชื่อถือทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ ซึ่งหลังจากรวบรวมข้อมูลแล้วจะท การประเมิน ึ่งความครบ ้วน ูกต้อง และความน่าเชื่อถืออย่าง ะียง ือข้อมูล ื่อน มาวิเคราะห์และเปรียบเทียบกับประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการด เนินการวิจัยต่อไป

6 ประ ยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

- 1) ท ให้ทราบ ึ่งหลักเกณฑ์การปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับรายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมที่ เกิดขึ้นจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามมาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 2) ท ให้ทราบ ึ่งหลักเกณฑ์การปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับรายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับสัญญาซื้อ หรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามประมวลรัษฎากร และ ายใต้ค สัฎ กรมสรรร ากร ป 6 25 เรื่อง ข้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้า
- 3) ท ให้เข้าใจ หลักเกณฑ์และการรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขาย เงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ตามหลักการทาง ภาษีของกฎหมายต่างประเทศ
- 5) ท ให้เข้าใจ ทราบ ึ่งปัญหา ความแตกต่างระหว่างการรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าระหว่างหลักเกณฑ์ทางบัญชีและ หลักเกณฑ์ทาง ภาษี

บทที่ 2

หลักการทั่วไปของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า และการรับรู้รายได้หรือรายจ่าย จากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามหลักการทางบัญชีและตามประมวลรัษฎากร

ในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงด้านนวัตกรรมต่าง อย่างรวดเร็ว ซึ่งส่งผลให้เกิดการขยาย ขีดจ กัดเดิมของการค้า ลกขยายไปอยู่ในรูปแบบการค้าไว้ รหมแดน และธุรกรรมการค้าขายที่ สามารถ เชื่อมต่อกันได้ทั่ว ลกผ่านเครื่องมือสื่อสารดิจิทัลต่าง ซึ่งเป็นปัจจัยส คัญที่ท ให้บริษัท หรือกิจการต่าง สามารถ ขยายขอบเขตการค้าออกไปยังต่างประเทศได้สะดวกและรวดเร็วมากขึ้น

ด้วยเหตุนี้รูปแบบการค้าในปัจจุบันจึงมีความหลากหลาย มีการซื้อขายแลกเปลี่ยนกันด้วย สกุลเงินที่แตกต่างกันมากยิ่งขึ้น ส่งผลให้มีการ ำ นารูปแบบธุรกรรมใหม่ และซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ขณะเดียวกันการแลกเปลี่ยนในรูปแบบธุรกรรมดังกล่าว กเกิดช่องว่างของความเสี่ยงจากธุรกรรมการค้า ข่ายการแลกเปลี่ยนด้วยอัตราเงินตราต่างประเทศดังกล่าว นอกจากความเสี่ยงจากการด เนินงาน ที่เป็นความเสี่ยง ันฐานของบริษัทหรือกิจการ เช่น ความเสี่ยงจากความเสียหายระหว่างการขนส่ง ความเสี่ยงจากการ ึ่ง ิงการใช้บริการบริหารจัดการขนส่งระหว่างประเทศ เป็นต้น ซึ่งสามารถ เหน ผลกระทบเป็นตัวเงินได้อย่างชัดเจน ณ เวลาที่เกิดรายการความเสี่ยงนั้น อย่างไรก็ตามความเสี่ยง ซ้อนเร้นที่จะเหนผลกระทบได้ต่อเมื่อวันที่มีการรับหรือจ่าย ะหลังจากที่รับรู้การซื้อหรือขายที่ตกลง กันด้วยสกุลเงินที่ต่างกัน ณ วันที่เกิดจุดความรับผิด ซึ่งก็คือความเสี่ยงจากความผันของอัตรา แลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

อย่างไรก็ดีบริษัทหรือกิจการที่มีการด เนินงานด้วยธุรกรรมต่างประเทศ มองเหนผลกระทบ ของธุรกรรมดังกล่าวผ่านผลการด เนินงานของกิจการประจ ปีหรือประจ ไตรมาส ดังนั้น ีลด ผลกระทบจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ จึงมีแนวทางในการการป้องกัน ความเสี่ยงรูปแบบต่าง ีให้เกิดความเข้าใจในบทนี้ผู้เขียนจึงอธิบาย ึ่งหลักการทั่วไปของสัญญา ป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ตลอดจนอธิบายหลักการที่ส คัญของ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ีใช้ป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตรา แลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ รวมไปถึงแนวทางการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม ดังกล่าว ีค นวณก ไรหรือขาดทุนสุทธิตามมาตรฐานรายงานทางการเงินและตามประมวลรัษฎากร

2 หลักการทั่วไปของการป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

2 ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

บริษัทหรือกิจการที่มีธุรกรรมการค้าใด ที่เกี่ยวข้องกับเงินตราต่างประเทศ ยกตัวอย่างเช่น การนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศ การส่งออกสินค้าหรือบริการให้กับกิจการในต่างประเทศ การซื้อหรือขายทรัพย์สินกับกิจการต่างประเทศ การกู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงินกับกิจการต่างประเทศ ตลอดจนการลงทุนในต่างประเทศรูปแบบใด เช่น การลงทุนในบริษัทที่เกี่ยวข้องกันในต่างประเทศ กิจการร่วมค้า เป็นต้น หรือการรับเงินลงทุนจากกิจการในต่างประเทศ เช่น การตั้งสาขาในประเทศ โดยมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ต่างประเทศ เป็นต้น ธุรกรรมต่าง ดังที่กล่าวข้างต้นย่อมมีความเสี่ยงที่เกิดจากการความผันผวนของค่าเงินสกุลต่างประเทศ

โดยปกติแล้วธุรกรรมใด ของบริษัทหรือกิจการจะ กู้ยืมและรับรู้รายการค้า ดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามแนวทางการบัญชีที่ได้ก หนดไว้ ซึ่งจะเห็นผลกระทบว่าเป็นก ไรหรือขาดจากอัตราแลกเปลี่ยนเป็นรายธุรกรรมเมื่อมีการรับหรือจ่าย ราคาค่าสินค้าหรือบริการนั้น และท้ายที่สุดทุกรายการก ไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศทุกรายการจะ กูสะท้อนออกมาในรูปแบบของตัวเงินผ่านงบก ไรหรือขาดทุน (a) งบก ไรขาดทุนเบดเสจจอื่น² (r r) และงบแสดงฐานะทางการเงิน (a a) ของบริษัทหรือกิจการ นอกจากนี้กรณีที่มี าระผูก ันจากสัญญาป้องกันความเสี่ยงของสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศจากการท ธุรกรรมซื้อขายด้วยเงินตราประเทศ กจะ กูเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินส หรับความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนที่จะเกิดขึ้นในอนาคตด้วยเช่นกัน ดังนั้นแล้วผลกระทบจากความผันผวนของค่าเงินสกุลเงินต่างประเทศจึงเป็นเรื่องที่บริษัทหรือกิจการไม่อาจจะมองข้ามได้ เนื่องจากท้ายที่สุดจะส่งผลกระทบต่อผลงบการเงินของบริษัทและการตัดสินใจของผู้ใช้บการเงินหลาย าย ตลอดจนมีผลต่อการวางแผนการด เนินงานในอนาคตของบริษัทหรือกิจการอีกด้วย

¹ ก ไรขาดทุน หมายถึง ผลรวมของรายได้หักค่าใช้จ่าย แต่ไม่รวมองค์ประกอบก ไรขาดทุนเบดเสจจอื่น **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ เรื่องการ เสนองบการเงิน (ปรับปรุง 2563)** หน้า 9 แหล่งที่มา: : a r 3 เมษายน 256

² ก ไรขาดทุนเบดเสจจอื่น หมายถึง รายการรายได้และค่าใช้จ่าย (รวมถึง การปรับปรุงการจัดประ เทรายการใหม่) ซึ่งไม่อนุญาตให้รับรู้ในก ไรหรือขาดทุน ดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น **เรื่องเดียวกัน** หน้า 5

2.2 การป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

เมื่อบริษัทหรือกิจการที่มีธุรกรรมการค้าเกี่ยวกับเงินตราต่างประเทศ และมีการพิจารณาประเมินความเสี่ยงที่อาจจะทำให้กิจการไม่เป็นไปตามเป้าหมายหรือแผนการดำเนินงานที่กำหนดไว้ จึงมีแนวทางในการป้องกันความเสี่ยงหรือลดทอนความเสี่ยงอันเกิดจากความผันผวนของเงินตราต่างประเทศ ในปัจจุบันมีด้วยกันหลายวิธี เพื่อให้เหมาะสมกับแต่ละประเภทธุรกิจ กิจกรรมการค้า ขนาดของบริษัทหรือกิจการ ตลอดจนระดับความยอมรับได้ของบริษัทหรือกิจการ ซึ่งหลัก ๆ จะสามารถแบ่งออกเป็น 2 แนวทาง สามารถอธิบายได้ดังนี้

2.2 การป้องกันความเสี่ยง ดยธรรมชาติ

การป้องกันความเสี่ยง ดยธรรมชาติ (a r a d) เป็นการที่บริษัทหรือกิจการจะจัดการลดความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นด้วยการวางแผน เน้นการดำเนินงานด้วยบริษัทหรือกิจการเอง กล่าวคือ การที่บริษัทหรือกิจการทำ ธุรกรรมด้วยเงินตราต่างประเทศรายการหนึ่ง และมีการดำเนินงานปกติที่สามารถ ลดทอนความเสี่ยงจากความผันผวนของค่าเงินต่างประเทศได้ หรือหากไม่มีก็อาจจะวางแผน เน้นงาน ดย ธุรกรรมที่ตรงกันข้ามกับธุรกรรมที่มีความเสี่ยงจากความผันผวนของค่าเงินต่างประเทศ เพื่อลดทอนความเสี่ยงได้ด้วยเช่นกัน เช่น บริษัทเปิด โรงงานผลิตสินค้าในประเทศไทยและมีการส่งออกสินค้าไปยังต่างประเทศ แต่เนื่องจากผลประกอบการในอดีต

พบว่าบริษัทมีขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนอย่างมีสาระส คัญ บริษัทจึงวางแผนการดำเนินงาน ดย েমส์สัดส่วนนำเข้าวัตถุดิบจากต่างประเทศให้มากขึ้น ดังนั้นเมื่อธุรกรรมขาหนึ่งเป็นกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ อีกธุรกรรมจะมีผลในทิศทางตรงข้าม เมื่อหักล้างกันแล้ว จะช่วยให้บริษัทหรือกิจการสามารถ ลดทอนผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยนได้ด้วยบริษัทหรือกิจการเอง ดยไม่ต้องอาศัยตัวช่วยอื่นในการป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของค่าเงิน ซึ่งวิธีการดังกล่าว ดยทั่วไปเรียกว่า การป้องกันความเสี่ยง ดยธรรมชาติ (a r a d)

อย่างไรก็ดีวิธีการดังกล่าวมีข้อจ กัด เนื่องจากบริษัทหรือกิจการไม่สามารถ ขจัดก ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนได้อย่างสมบูรณ์ เนื่องมาจากหลายปัจจัย กล่าวคือ

- ปัจจัยแรก ช่วงเวลาของการส่งออกสินค้าหรือ น ้เข้าวัตถุดิบของทั้งสองธุรกรรมเป็นคนละช่วงเวลา ดังนั้นท้ายที่สุดจะเกิดผลต่างระหว่างก ไรหรือขาดทุนจากการซื้อขายด้วยเงินตราต่างประเทศไม่มากนัก

- ปัจจัยที่สอง เป็นปัจจัยที่กระทบต่อเนื้อคือบริษัทหรือกิจการไม่สามารถ ประเมินการ รายได้หรือรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นได้อย่างแม่นยำ หรือได้อย่างมีประสิทธิภาพ ๑ ซึ่งก็อาจจะมิ ผลกระทบต่อการวางแผนงบประมาณประจำ ปีของบริษัทหรือกิจการไม่มากนัก ขึ้นอยู่ กับลักษณะของบริษัทหรือกิจการ ขนาดของธุรกรรมการค้าต่างประเทศ ตลอดจน องค์ประกอบอื่น กอจท ให้เกิดผลกระทบด้วยเช่นกัน
- ปัจจัยที่สาม การใช้การป้องกันความเสี่ยง ดยธรรมชาติจะมีต้นทุนสูงกว่าการป้องกัน ความเสี่ยง ดยใช้ตราสารอนุ ันธ์ เนื่องจากการท ตราสารอนุ ันธ์บริษัทหรือกิจการไม่ ต้องช ะเงินทุนสุทธิเริ่มแรกหรือต้องช ะแต่ก็เป็นจ นวนน้อยเมื่อเทียบกับมูลค่าตาม สัญญาหรือจ นวนเงินที่ต้องช ะ
- ปัจจัยที่สี่ สุดท้ายที่สี่ คัญคือ แม้ว่าบริษัทจะลดทอนความเสี่ยงจากความผันผวนของค่า เงินตราต่างประเทศด้วยการท ธุรกรรมที่ตรงกันข้ามกันแล้ว แต่บริษัทหรือกิจการจะ ยังคงไม่สามารถ ควบคุมต้นทุนหรือรายได้ที่ต้องการ เช่น กรณีที่เงินบาทอ่อนค่าลง จะ ส่งผลต่อต้นทุนที่สูงขึ้นในทันที ในขณะที่สินค้าหรือบริการบางอย่างราคาขายไม่สามารถ ผันตรงไปกับต้นทุนที่สูงขึ้นได้ ยังคงต้องขายด้วยมูลค่าเท่าเดิม เช่นนั้นแล้วบริษัทหรือ กิจการย่อมได้รับส่วนต่างก ไรที่ลดลง เป็นต้น

ดังนั้นแล้วด้วยข้อจ กัดต่าง ของการใช้หลักการการป้องกันความเสี่ยง ดยธรรมชาติ (a ra d) กิจการจ นวนมากเปลี่ยนมาใช้หรือเลือกใช้ตราสารอนุ ันธ์ (r a) ที่ ก หนดอัตราแลกเปลี่ยนที่จะเกิดในอนาคตได้แน่นอน เป็นเครื่องมือในการป้องกันความเสี่ยงจากการ เปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศมากกว่าวิธีการการป้องกันความเสี่ยง ดยธรรมชาติ³

ตัวอย่าง การบริหารความเสี่ยงด้วยตนเอง

บริษัท ไวส์ ลจิสติกส์ จ กัด (มหาชน) ซึ่งประกอบธุรกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่าง ประเทศ ดยลักษณะของธุรกิจแล้วบริษัทย่อมมีผลกระทบจากความผันผวนของค่าเงินตรา ต่างประเทศของธุรกรรมการให้บริการดังกล่าว อย่างไรก็ตามจากข้อมูลในอดีต บว่าเลือกที่จะ ลดทอนความเสี่ยงดังกล่าวด้วยวิธีป้องกันความเสี่ยง ดยธรรมชาติ ะ ะได้มีวิเคราะห์ความเสี่ยงจาก

³ วิศรุต ศรีบุญนาค ิม ภา ปิตธวัชชัย และณัชนานท์ กมูท ังค์ ตราสารอนุ ันธ์ การวัดมูลค่า การรับรู้และการบัญชีป้องกัน ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ิม ครั้งที่ (กรุงเท มหานคร: บริษัท วี ร์นธ์ (99) 255) หน้า 3

อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในช่วงปี พุทธศักราช 2555-256 ซึ่งพบว่าผลกระทบดังกล่าว
ไม่ถือว่ามีนัยสำคัญต่อผลประกอบการโดยรวมของบริษัท

อย่างไรก็ตามในวันที่ มกราคม 256 บริษัทได้มีการซื้อหุ้นสามัญของ r a r d d
ra ra d () ซึ่งขณะนั้นดเนินธุรกิจอยู่ในเขตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่ง
สาธารณรัฐประชาชนจีน ด้วยจนวน หุ้นมูลค่าที่ตราไว้หุ้นละ เหรียญดอลลาร์ฮ่องกง
หรือคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ ของจนวนหุ้นสามัญทั้งหมด บริษัท ได้จ่าย ะมูลค่าหุ้นในส่วนแรก
ด้วยเงินสดเป็นจนวน ล้านเหรียญสหรัฐ หรือเทียบเท่า 39.6 ล้านบาท ซึ่งยังมีมูลค่าหุ้น
บางส่วนที่ยังไม่ได้ชำระ⁵ ดังนั้นตั้งแต่ปี พุทธศักราช 256 บริษัทได้มีบริหารความเสี่ยงจากอัตรา
แลกเปลี่ยนเนื่องจากเหตุการณ์สำคัญข้างต้น ประกอบกับขนาดของการดำเนินงานที่ขยายใหญ่ขึ้น
ดยบริษัทมีการบริหารความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนด้วยการใช้หนึ่งในตราสารอนุพันธ์ที่สคัญคือ
สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า⁶ เพื่อบริษัทจะสามารถ หนดอัตราแลกเปลี่ยนและทราบ
มูลค่าของกระแสเงินสดจ่ายของบริษัทได้ล่วงหน้า และจากรายงานและงบการเงินรวมของบริษัท
ส หรับปีสิ้นสุดวันที่ 3 ธันวาคม 2562 บริษัทยังคงใช้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศสีบบ

2.2 การป้องกันความเสี่ยง ดยใช้ตราสารอนุพันธ์

การป้องกันความเสี่ยง ดยการใช้ตราสารอนุพันธ์ (r a d) เป็นตกลงท สัญญา
ตราสารอนุพันธ์ระหว่างบุคคลหรือนิติบุคคลที่ก หนดให้ 'ายหนึ่งส่งมอบสินทรัพย์อ้างอิง
(d r a) ให้กับอีก 'ายหนึ่งตามราคาหรืออัตราที่ตกลงกันไว้ เมื่อสัญญาครบก หนดหรือ
เมื่อ 'ายที่มีสิทธิเลือกใช้สิทธิตามสัญญา การช ะราคาตามเงื่อนไขของตราสารอนุพันธ์ที่อ้างอิงอัตรา
แลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศท ได้ ดยการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศด้วยจนวนเงินและอัตรา
ที่ตกลงไว้ล่วงหน้า หรือช ะเงินส่วนต่างที่เกิดขึ้นตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา แม้ว่าในความเป็นจริง
ณ ขณะสิ้นสุดสัญญาราคาของสินทรัพย์อ้างอิงจะเป็นเท่าใดก็ตาม ในอีกมุมหนึ่งตราสารอนุพันธ์จึงมี

⁴ บริษัท ไรส์ ลจิสติกส์ จ กัด (มหาชน) รายงานประจ ปี 256 หน้า ออนไลน์ แหล่งที่มา:

: r a a r r 3 เมษายน 256

⁵ เรื่องเดียวกัน หน้า 53

⁶ บริษัท ไรส์ ลจิสติกส์ จ กัด (มหาชน) รายงานประจ ปี 256 หน้า 53 ออนไลน์ แหล่งที่มา:

: r a a r r 3 เมษายน 256

⁷ บริษัท ไรส์ ลจิสติกส์ จ กัด (มหาชน) และบริษัทย่อย รายงานและงบการเงินรวม ส หรับปีสิ้นสุดวันที่ 3 ธันวาคม 2562 หน้า 5

ออนไลน์ แหล่งที่มา: : a r r b d r r a r b 3 เมษายน

อีกชื่อว่าตราสารสิทธิ กล่าวคือผู้ซื้อจะใช้สิทธิในการซื้อหรือไม่ก็ได้ และสินค้านั้นจะมีการส่งมอบจริงหรือไม่ก็ตามแต่ประเภ ของอนุพันธ์

ตราสารอนุพันธ์จะสามารถ ป้องกันความเสี่ยงได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากกิจการสามารถ วัดมูลค่าของส่วนที่เป็นความเสี่ยงและกำหนดวันที่ส่งมอบได้ ซึ่งตราสารอนุพันธ์ได้มีการ ำ นารูปแบบตามความก้าวหน้าของความซับซ้อนของธุรกรรมที่มีช่องว่างของความเสี่ยง ดังนั้นแล้วในปัจจุบันจึงมีตราสารอนุพันธ์หลายรูปแบบ เพื่อให้บริษัทหรือกิจการได้เลือกใช้ป้องกันความเสี่ยง เพื่อให้ได้รับกระแสเงินสดในรูปแบบที่ต้องการในสถานการณ์ต่าง ตามแต่วัตถุประสงค์ของผู้ใช้

2.2.2 กลุ่มผู้ซื้อขายตราสารอนุพันธ์

โดยทั่วไปแล้วตราสารอนุพันธ์ ถูกออกแบบมา เพื่อช่วยเอื้อต่อกลุ่มผู้ใช้ เพื่อกลุ่มป้องกันความเสี่ยง (Hedger) ที่ต้องการลดความเสี่ยงต่อราคาสินค้าหรือวัตถุดิบที่บริษัทหรือกิจการต้องการในอนาคต โดยเฉพาะกลุ่มธุรกิจที่มีการซื้อขายสินค้ากับต่างประเทศที่มีเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเข้ามาเกี่ยวข้อง การซื้อในราคาที่บริษัทหรือกิจการจ่ายไวนั้นย่อมเป็นทางเลือกที่ดีกว่าการซื้อในราคาของบริษัทหรือกิจการไม่สามารถ คาดการณ์ได้อย่างแน่นอนว่าต้องจ่ายเป็นราคาเท่าใด

อย่างไรก็ตามเมื่อเกิดตลาดแลกเปลี่ยนตราสารอนุพันธ์ที่ได้อธิบายในข้างต้นแล้ว ก็มีกลุ่มผู้ใช้บางกลุ่มมองเห็นช่องว่างของตลาดแลกเปลี่ยนตราสารอนุพันธ์ดังกล่าวสร้าง โอกาสในการลงทุน โดยการเก็งกำไรจากความผันผวนด้านราคาของอนุพันธ์ เพราะทุกแม้ว่าจะไม่ได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของการออกแบบตราสารอนุพันธ์ แต่ก็มีได้มีข้อห้ามในการห้ามเก็งกำไรจากตลาดตราสารอนุพันธ์ดังกล่าว ดังนั้นแล้วในปัจจุบันจึงสามารถ แบ่งกลุ่มผู้ซื้อขายตราสารอนุพันธ์แบ่งเป็น 2 กลุ่ม คือ

(1) กลุ่มผู้ลงทุนเพื่อเก็งกำไร (Speculator) หรือเพื่อค้ำไว้ (Arbitrageur) ผู้ลงทุนมักจะเก็งกำไรระยะสั้น ที่มีอนุพันธ์ที่มีความเสี่ยงสูง เนื่องจากสิ่งที่ผู้ลงทุนต้องการผลตอบแทนคือส่วนต่างของราคาซื้อขาย ไม่ใช่สินทรัพย์อ้างอิง

(2) กลุ่มผู้ลงทุนเพื่อป้องกันความเสี่ยง (Hedger) เป็นกลุ่มผู้ลงทุนต้องการลดความเสี่ยงหรือเฉลี่ยความเสี่ยงต่อราคาของสินค้าหรือวัตถุดิบที่ผู้ลงทุนต้องการในอนาคต มักเป็นกลุ่มธุรกิจที่ซื้อขายสินค้ากับต่างประเทศที่มีเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเข้ามาเกี่ยวข้อง การซื้อในราคาที่ผู้ลงทุนจ่ายไหว

⁸ บริษัท เบียร์ วาเวอร์ แลต ออร์ม จ กัด ตราสารอนุพันธ์ (Far) r ออนไลน์ กุมภาพันธ์ 256
แหล่งที่มา: : r r b r d r a r

เป็นทางเลือกที่ดีกว่าการซื้อ ณ เวลานั้น ดยที่ไม่รู้ว่าจะมีความผันผวนทางตลาดแบบไหนเกิดขึ้นบ้างหรือไม่

2 2 2 ประเภทของตราสารอนุพันธ์

ปัจจุบันตราสารอนุพันธ์ที่ใช้ในการบริหารความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน สามารถแบ่งออกได้เป็น ประเภท ได้แก่

() สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (forward rate) เป็นสัญญาระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีการชำระเงินด้วยเงินตราต่างประเทศ ดยจะตกลงจะซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศในอนาคตด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่กหนดไว้ล่วงหน้าตั้งแต่วันนี้ (forward rate) ราคากันในวันนี้ เมื่อส่งมอบสินค้าและชำระเงินด้วยจำนวนเงินและอัตราแลกเปลี่ยนตามสัญญาในอนาคต

การตกลงซื้อขายสัญญาเกิดขึ้นได้ ดยไม่จกัดส านที่ หรือเรียกว่าการซื้อขายแบบ forward () และมีการกหนดรายละเอียดของสัญญาตามความต้องการระหว่างผู้ซื้อผู้ขาย ในปัจจุบันการท สัญญาดังกล่าวจะกระทำผ่านธนาคารพาณิชย์ ดยตรง ซึ่งการท สัญญาดังกล่าวจะไม่มีค่าธรรมเนียมเริ่มต้น (forward) ณ วันที่ตกลงท สัญญาหรือธุรกรรมดังกล่าว อย่างไรก็ตามต้องใช้มีหลักฐานประกันในการค สัญญา forward เช่น หลักทรัพย์ บุคคลค ประกัน เงิน ากธนาคาร และเอกสารอื่น เช่น สัญญาซื้อขายสินค้าหรือบริการ บัญชีราคาสินค้า เอกสารเรียกเก็บเงิน ใบก กับสินค้า (forward :) ค ส่งซื้อสินค้า ใบสรุปรายการเอกสารข้างต้น เป็นต้น

สัญญาดังกล่าวท ให้บริษัทหรือกิจการสามารถ มั่นใจได้ว่าจะได้รับหรือจ่ายในอนาคตด้วยจำนวนเงินตามที่ต้องการ ือเป็นสัญญาป้องกันความเสี่ยงอย่างแท้จริง

(2) สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าผ่านตลาดซื้อขายล่วงหน้า (forward market) มีลักษณะคล้ายกับสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า กล่าวคือเป็นสัญญาระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีการชำระเงินด้วยเงินตราต่างประเทศ ดยจะตกลงจะซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศในอนาคตด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่กหนดไว้ตั้งแต่วันนี้ เมื่อส่งมอบสินค้าและชำระเงินด้วยจำนวนเงินและอัตราแลกเปลี่ยนตามสัญญาในอนาคต แต่สัญญา forward ท ผ่านตลาดซื้อขายในศูนย์ซื้อขายอนุพันธ์ หรือเรียกกัน ดยทั่วไปคือ ตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้นลักษณะของสัญญา forward จึงเป็นสัญญาแบบมาตรฐานที่ศูนย์ซื้อขายอนุพันธ์กหนดรายละเอียดต่าง ของสัญญาไว้ล่วงหน้าอย่างชัดเจน

ในปัจจุบันบริษัทหรือกิจการสามารถ ซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าผ่าน บริษัท ตลาด สัญญาซื้อขายล่วงหน้า (ประเทศไทย) จ กัด (มหาชน) หรือ ⁹ ได้เฉพาะเงินสกุลดอลลาร์ สหรั ฐ เท่านั้น และจะต้องท การซื้อขายผ่านตัวกลาง (r r) ที่ได้รับอนุญาต เช่น บริษัทหลักทรัพย์ ต่าง และต้องวางหลักประกันขั้นต่ำ (a Mar) ตามที่ก หนดไว้ นอกจากนี้ จะมีการค นวณ ก ไรหรือขาดทุนเป็นประจ ทุกวันท การ หรือที่เรียกว่า Mar Mar ซึ่งอาจท ให้ต้องวาง หลักประกัน ติมเติม หากขาดทุนจนท ให้หลักประกันในบัญชีต่ ักว่าระดับหลักประกันขั้นต่ำ (Ma a Mar)

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการท r ra จะซื้อขายได้ต้องท ตามเงื่อนไขและข้อก หนด ต่าง ข้อดีคือเป็นสัญญามาตรฐาน มีวันครบก หนดของสัญญาที่ชัดเจน มีการวางหลักประกันขั้นต่ำ ท ให้บริษัทหรือกิจการสามารถ แนใจได้ว่าจะไม่มีการผิดนัดระหว่างกัน แต่ขณะเดียวกันก็เกิดข้อก ัด ที่ผู้ท สัญญาจะไม่สามารถ ปรับเนื้อหาได้ตามความต้องการของผู้สัญญา เช่น วันหมดอายุของสัญญา และจ นวนเงิน อาจจะไม่ตรงกับวันและจ นวนเงินที่ต้องการใช้จ่ายหรือรับ เป็นต้น และด้วยความที่ ผ่านตลาดซื้อขายอนุ ันท์ หรือ ตลาดหลักทรัพย์ ท ให้มีค่าธรรมเนียมในการซื้อขาย ติมเติม นอกจากนี้จะต้องติดตามมูลค่าสัญญาทุกวัน ะจะมีการค นวณ ก ไรหรือขาดทุนเป็นประจ ทุกวันท การ อาจ จูเรียกให้วางหลักประกัน ติมเติม ื่อรักษาระดับหลักประกันขั้นต่ำ (Ma a Mar)

(3) สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราแลกเปลี่ยนสกุลเงิน (r rr a) เป็นสัญญาที่ คู่สัญญาทั้งสอง ายตกลงแลกเปลี่ยนกระแสเงินสดระหว่างกัน ทั้งส่วนที่เกิดจากดอกเบี้ยและเงินต้น จากสกุลเงินหนึ่งเป็นอีกสกุลเงินหนึ่ง เช่น บริษัท ก มีรายได้จากการขายสินค้าเป็นเงินบาท แต่ไป กู้ยืมเงินสกุลดอลลาร์สหรัฐ ดังนั้น เมื่อครบก หนดที่ต้องช ะเงินต้นและดอกเบี้ยต้องช ะเป็นเงิน สกูดอลลาร์สหรัฐ จึงต้องน เงินบาทไปแลกเปลี่ยนเป็นเงินดอลลาร์สหรัฐ ื่อ น ไปช ะหนี้ ซึ่งจะมี ความไม่แน่นอนในเรื่องของอัตราแลกเปลี่ยน บริษัท ก จะได้รับผลกระทบจากความผันผวนของอัตรา แลกเปลี่ยนระหว่างเงินบาทและเงินดอลลาร์สหรัฐ ดยตรง บริษัท ก จึงท การท r rr

a จากสกุลเงินบาทเป็นเงินสกุลดอลลาร์สหรัฐ กับบริษัท ข แล้วน เงินดอลลาร์สหรัฐ ที่ได้ไป ช ะเงินกู้ กจะช่วยลดความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศไทย

⁹ ติมชื่อ บริษัท ตลาดอนุ ันท์ (ประเทศไทย) จ กัด (มหาชน) เป็นบริษัทย่อยของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จัดตั้งขึ้น เมื่อวันที่ ษา คม 25 ื่อเป็นศูนย์กลางการซื้อขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้าที่อ้างอิงตราสารทุน ตราสารหนี้ และสินค้า ค ันท์ ายได้ ะราชบัญญัติสัญญาซื้อขายล่วงหน้า ศ 25 6 ดยมีส ักงานคณะกรรมการ ก ลต เป็นหน่วยงานก ับดูแล สินค้าที่ สามารถ ซื้อขายผ่าน ได้คือ r และ ื่ออ้างอิงกับสินทรัพย์ประเ ทต่าง

ดยปกติการท สัญญา r rr a มักจะมีการท สัญญาแลกเปลี่ยนอัตรา ดอกเบี้ยควบคู่ไปด้วย เรียกว่า สัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและอัตราดอกเบี้ย (r rr r ra a) ซึ่งคู่สัญญามี าระต่างตอบแทนในการช ะเงินตามสัญญา แลกเปลี่ยนตลอดอายุของสัญญาแลกเปลี่ยน ดยที่จ นวนเงินที่ต้องช ะจะค นวนจากผลต่าง ระหว่างอัตราดอกเบี้ยตามที่ตกลงกัน ซึ่งอาจเป็นอัตราดอกเบี้ยคงที่และหรืออัตราดอกเบี้ยลอยตัว และเป็นการค นวนจากเงินตราต่างประเทศ ในกรณีดังกล่าวเงินผลต่างที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนอัตรา ดอกเบี้ยจะ ือว่าเป็นเงินได้ ึ่งประเมินตามมาตรา () แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดีหากคู่สัญญาผู้รับท สัญญาแลกเปลี่ยนเป็นผู้ให้กู้ยืมเงินด้วย หากมี ติการณ์หรือ มีเจตนากู้ยืมเงินกัน เงินผลต่างที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและอัตราดอกเบี้ยซึ่ง คู่สัญญาผู้รับท สัญญาแลกเปลี่ยนได้รับ จะ ือเป็นเงินได้ ึ่งประเมินตามมาตรา () ก) แห่ง ประมวลรัษฎากร ด้วย ดังนั้นแล้วการป้องกันความเสี่ยงความผันผวนจากอัตราแลกเปลี่ยนด้วย วิธีการดังกล่าว แม้ว่าจะสามารถ ะท ได้ง่าย ขึ้นตอนไม่ยุ่งยากสามารถ ตกลงกันได้ระหว่างคู่สัญญา ทั้งสอง าย อย่างไรก็ตามเนื่องจากธุรกรรมดังกล่าวมีลักษณะคล้ายคลึงกับการกู้ยืมเงินระหว่างกัน ท ให้ อาจเกิดการตีความสัญญาว่าเป็นสัญญากู้ยืมเงินได้ด้วยเช่นกัน

() สัญญาการประกันค่าเงิน หรือสัญญาออปชัน () เป็นสัญญาระหว่างคู่สัญญา 2 าย คือ ผู้ซื้อและผู้ขาย ดยผู้ขายให้สิทธิซื้อ (a) หรือมีสิทธิขาย () สิทธิ ัย อ้างอิงจากผู้ออกรออปชันนั้นใน ราคา อัตราแลกเปลี่ยนที่ตกลงไว้ล่วงหน้า และ ายในระยะเวลาที่ตกลงกันไว้ตามสัญญา ผู้ซื้อต้องจ่ายเงินค่าซื้อสัญญาสิทธิดังกล่าว ที่เรียกว่า ค่า ริเมียม (r) ให้กับผู้ขาย ือแลกกับการได้สิทธินั้น ผู้ซื้อจะใช้สิทธิหรือไม่ก็ได้ แต่ผู้ขาย มี าระ ต้องปฏิบัติตาม สัญญา คือ ขายสินค้าให้ผู้ซื้อ เมื่อผู้ซื้อได้ใช้สิทธิตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา

ความแตกต่างของออปชันกับสัญญาซื้อขายเงินตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าคือ ผู้ซื้อ (ผู้ ือ) ออป ชัน จะเป็นผู้ที่มีสิทธิเลือกว่าจะซื้อหรือไม่ซื้อ (ขายหรือไม่ขาย) ก็ได้ ในขณะที่ผู้ขายออปชันจะต้องท ตามสัญญา หากผู้ซื้อ (ือ) ออปชันเลือกใช้สิทธิซึ่งมีหน้าที่เช่นเดียวกับผู้ขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้า จะ เห็นได้ว่า ผู้ที่ ือออปชันเป็นผู้ที่ได้เปรียบเนื่องจากเป็นผู้มีสิทธิเลือก ดังนั้น ดยทั่วไปผู้ซื้อออปชันจึง ต้องจ่ายเงินค่า ริเมียม (r) ให้กับผู้ขาย

¹⁰ กรมสรรพ ากร ค สั่งกรมสรรพ ากร ที่ 25 5 ข้อ 3

¹¹ เรื่องเดียวกัน ข้อ

2 2 2 3 วัตถุประสงค์ของการป้องกันความเสี่ยงด้วยตราสารอนุพันธ์

วัตถุประสงค์หลักของการป้องกันความเสี่ยงด้วยอนุพันธ์ คือ การลดความผันผวนของกระแสเงินสดที่จะได้รับหรือที่จะต้องชำระเป็นเงินตราต่างประเทศในอนาคต หรือมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินที่อาจมีการเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ดังนั้นการป้องกันความเสี่ยงของบริษัทหรือกิจการมีผลโดยตรงต่อกระแสเงินสด ผลการดำเนินงานของกิจการ ตลอดจนมูลค่าของกิจการ

การลดช่องว่างของความเสี่ยงจากความผันผวนของเงินตราต่างประเทศจะช่วยให้บริษัทหรือกิจการสามารถบริหารกระแสเงินสดและการดำเนินงานของกิจการให้เป็นไปตามแผนที่วางไว้ เมื่อสามารถวางแผนมีความเป็นไปได้ ความสามารถในการก่อให้เกิดเงินสดหรือจัดการเงินสดให้เพียงพอต่อความต้องการในการใช้เงินสดเพื่อการลงทุนใด ๆ มากขึ้นตาม ดังนั้น การรักษาระดับของกระแสเงินสดให้มีความผันผวนต่ำ จะช่วยบริษัทหรือกิจการมีเสถียรภาพในทิศทางที่ต้องการ ตลอดจนโอกาสเติบโตในทางธุรกิจและความสามารถในการก่อรายได้ในอนาคต มากกว่าการที่บริษัทหรือกิจการมีระดับของกระแสเงินสดที่มีความผันผวนสูง

นอกจากนี้ความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนส่งผลต่อผลประโยชน์ของบริษัทหรือกิจการซึ่งมีผลกระทบต่อเนื่องไปกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ดังนั้นการลดความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนจะช่วยเพิ่มโอกาสที่บริษัทหรือกิจการจะได้รับประโยชน์จากการวางแผนภาษี ซึ่งท้ายที่สุดจะกระทบต่อกระแสเงินสดและมูลค่าของบริษัทหรือกิจการด้วย

2 2 2 2 รูปแบบของตลาดในการซื้อขายตราสารอนุพันธ์

ตราสารอนุพันธ์แต่ละประเภทมีความยุ่งยาก และซับซ้อนแตกต่างกัน ตลอดจนวิธีและรูปแบบของสัญญาตราสารอนุพันธ์ก็มีความแตกต่างกัน ซึ่งในปัจจุบันตลาดในการซื้อขายตราสารอนุพันธ์ โดยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มตลาดใหญ่ สามารถอธิบายได้ดังนี้

() การซื้อขายตราสารอนุพันธ์ผ่านตลาดหลักทรัพย์

การซื้อขายตราสารอนุพันธ์ผ่านตลาดหลักทรัพย์ (r a a r a d d a r) จะมีระบบรูปแบบการซื้อขายที่เป็นมาตรฐาน คล้ายกับวิธีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ โดยมีศูนย์ซื้อขายที่จัดตั้งขึ้นอย่างเป็นทางการ มีการกำหนดราคา และช่วงของการขึ้นลงของราคาอย่างชัดเจน ข้อมูลข่าวสารของผู้ลงทุนจะได้รับอย่างทั่วถึงและเท่าเทียมกัน มีการเปิดเผยราคาหลักทรัพย์ และราคาอนุพันธ์ให้ผู้ลงทุนทราบ ซึ่งตลาดอนุพันธ์รูปแบบนี้ได้แก่ ตลาดซื้อขายล่วงหน้า ิวเจอร์ส

(r a) และ ตลาดอปชั่น (a) ดยตราสารอนุพันธ์ที่ซื้อขายในตลาดนี้ ได้แก่ สัญญาซื้อขายล่วงหน้าิวเจอร์ส (r ra) และอปชั่น (ra) ตามลดับ

ในปัจจุบันบริษัท ตลาดสัญญาซื้อขายล่วงหน้า (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) หรือเป็นตัวกลางที่ในการเรียกเงินประกันจากทั้งสองฝ่าย เพื่อให้เกิดความแน่ใจว่าผู้ลงทุนหรือผู้enggk ไรทั้งสองฝ่ายจะไม่ผิดนัดตามสัญญาในอนาคต ผู้ลงทุนจึงไม่ต้องกังวลว่าคู่สัญญาจะผิดนัด อย่างไรก็ตามการส่งมอบสินทรัพย์ตามสัญญามักไม่เกิดขึ้นจริง เพราะผู้ลงทุนและผู้enggk ไรต้องการเพียงแค่ผลตอบแทนในรูปแบบของตัวเงิน จึงทำให้การส่งมอบสินทรัพย์ตามสัญญาไม่เกิดขึ้น ดังนั้นการส่งมอบสินทรัพย์ตามสัญญาจึงเป็นเพียงการชดเชยผลกำไรหรือขาดทุนเท่านั้น

(2) การซื้อขายตราสารอนุพันธ์ผ่านตลาดต่อรอง

การซื้อขายตราสารอนุพันธ์ในตลาดนี้ (a r หรือ r r :) คู่สัญญาจะติดต่อกันโดยตรง หรือติดต่อผ่านคนกลาง กล่าวคือสามารถซื้อขายได้โดยไม่ต้องมีตลาดที่เป็นทางการมารองรับ และไม่มีรูปแบบการซื้อขายที่แน่นอน อีกนัยหนึ่งเรียกได้ว่าเป็นระบบนอกตลาด หรือระบบการซื้อขายหลักทรัพย์นอกตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้นการกำหนดรายละเอียดของสัญญาจะขึ้นอยู่กับความต้องการของคู่สัญญา และมีความเสี่ยงที่คู่สัญญาใดหนึ่งจะผิดสัญญา อย่างไรก็ตามการยกเลิกสัญญาจะทำได้ต่อเมื่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งยินยอมด้วยเท่านั้น

จะเห็นได้ว่าตลาดหลักและตลาดรองมีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันไป ซึ่งอยู่กับลักษณะของธุรกรรมที่จะต้องการป้องกันความเสี่ยง หรือเงื่อนไขหรือข้อจำกัดที่คู่สัญญามีต่อกัน ตลอดจนความสะดวกในการท สัญญาของบริษัทหรือกิจการ หากคู่สัญญามีความผูกพันกันอยู่แล้ว เช่น มีการซื้อขายระหว่างกันมาอย่างยาวนาน เป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน เป็นต้น การใช้สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศระบบนอกตลาดอาจจะเป็นทางเลือกที่ดีกว่า เนื่องจากคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายสามารถกำหนดเงื่อนไขระหว่างกันได้อย่างอิสระ ดยข้อจำกัดอยู่เพียงแต่ทั้งคู่สัญญาต้องยินยอมต่อเงื่อนไขดังกล่าวทั้งคู่ นอกจากนั้นแล้วยังมีความรวดเร็วในการท สัญญาการซื้อขายตราสารอนุพันธ์ เพราะไม่ต้องใช้สัญญาแม่แบบตลอดจนกระบวนการต่าง ที่ต้องผ่านศูนย์กลางซื้อขาย และต้นทุนในการจัดท สัญญาดีกว่า อย่างไรก็ตามในบางกรณีการที่ สัญญานอกระบบอาจไม่ใช่ทางเลือกที่ดีที่สุด เช่น หากคู่สัญญาต้องการได้รับเงินทุนหรือenggk ไรจากอัตราแลกเปลี่ยน การที่มีตลาดหลักรองรับจะเพิ่มความเชื่อมั่นในแง่ของราคาอนุพันธ์ และการได้รับข้อมูลอย่างทั่วถึงและเป็นกลางมากกว่า ดังนั้นสุดท้ายแล้วก็ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและจุดประสงค์ของผู้ท สัญญา

ในปัจจุบันบริษัทหรือกิจการมีแนว น้มป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเิ่มขึ้นตามล ดับ ดยบริษัทหรือกิจการในประเทศไทยนิยมเลือกใช้ธุรกรรม r ard ra ในการป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนมากที่สุดเนื่องจากมีขั้นตอนการท สัญญา่าย ไม่ยุ่งยาก และไม่ได้บังคับใช้สัญญามาตรฐาน ดังนั้นจึงสามารถ หนดเงื่อนไขต่าง ได้ตามความต้องการของคู่สัญญา เช่น วันครบก หนด จ นวนเงินที่แลกเปลี่ยน และอัตราแลกเปลี่ยนได้เอง นอกจากนี้ในการท สัญญาไม่มีค่าธรรมเนียมในการท ธุรกรรม ทั้งค่า r และมูลค่าขั้นต่ำ ในการท สัญญา (a Mar) และที่ส คัญที่สุดคือบริษัทหรือกิจการจะทราบต้นทุนหรือรายได้ในรูปเงินบาทในอนาคตที่แน่นอนตั้งแต่วันที่ สัญญา ในขณะที่สัญญารูปแบบอื่นมีข้อก ัดข้างต้นทั้งสิ้น

ด้วยเหตุนี้ r ard ra จึงเป็นที่นิยมใช้กันอย่างเ ร่หลาย เราะบริษัทหรือกิจการจะทราบรายได้หรือต้นทุนที่จะเกิดขึ้นตั้งแต่วันแรกที่ท สัญญา ท ให้บริษัทสามารถ วางแผนและบริหารกิจการใกล้เคียงกับทิศทางที่วางไว้ ตลอดจนสอดคล้องกับหลัก ้นฐานในการประกอบธุรกิจให้เติบโตอย่างมั่นคง กล่าวคือ ดยหลักแล้ววัตถุประสงค์ของบริษัทย่อมเป็นการท ธุรกิจให้เกิดผลก ไรไม่ใชการเกงก ไรจากความผันผวนของค่าเงิน ดังนั้นการทราบรายได้หรือต้นทุนที่แน่ชัดตั้งแต่แรก ดยไม่ต้องมากังวลหรือรับความเสี่ยงจากอัตราผันผวนที่เกิดขึ้นย่อมส่งผลดีต่อบริษัทมากกว่า

ดังจากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนเอกศศึกษาเล่มนี้จึงจะมุ่งเน้นที่สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ื่อป้องกันความเสี่ยงเป็นหลัก ดยจะกล่าวรายละเอียดเิ่มเติมในล ดับ ัดไป

2.2 หลักการทั่วไปของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

2.2 ความหมาย ดยทั่วไปและความส คัญของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (r ard ra) เป็นสัญญาที่ผู้ซื้อหรือผู้ขายตกลงซื้อขายเงินตราต่างประเทศในอนาคตด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่ก หนดไว้ล่วงหน้า ณ วันที่ท สัญญา (ra) และจะมีส่งมอบเงินดังกล่าวให้ในอนาคต ตามจ นวนเงิน สกุลเงิน และระยะเวลาที่ระบุไว้ในสัญญา ื่อป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนที่มีความผันผวน ซึ่งอัตราแลกเปลี่ยนที่ก หนดไว้ล่วงหน้าดังกล่าวนั้น จะเรียกว่า r ard ra

สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ื่อเป็นเครื่องมือที่ส คัญอีกประการหนึ่งในการบริหารความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยน เนื่องจากท ให้บริษัทหรือกิจการทราบจ นวนรายได้หรือจ นวนต้นทุนที่แน่นอนของสินค้าหรือบริการตั้งแต่วันที่ได้ท สัญญา และสามารถ ที่จะก หนดวันที่แลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราที่ก หนดไว้ ณ วันที่ สัญญาได้ นอกจากนี้

ยังไม่มีค่าใช้จ่ายอื่น เช่น ค่าธรรมเนียม(r) ค่าใช้จ่ายขั้นต่ำ ในการท สัญญา(a Mar) เป็นต้น แต่จะมี r ard ที่อาจเป็น r ต่อเมื่อค่าเงินบาทอ่อนค่าลง หรือ ต่อเมื่อค่าเงินบาทแข็งค่าขึ้น หรือ ราคา ar ต่อเมื่อไม่มีการเปลี่ยนแปลงของค่าเงินทั้งสองสกุล

r ard ra เหมาะทั้งสหรับผู้้เข้าและผู้ส่งออก ยกตัวอย่างเช่น หากบริษัท ต้องการสั่งซื้อวัตถุดิบจากต่างประเทศเือน มาผลิต และต้องการป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน ึ่งจะได้ทราบต้นทุนทั้งหมดที่จะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน การท ธุรกิจดังกล่าวจะช่วยให้บริษัททราบต้นทุนค่าวัตถุดิบได้ ณ วันที่ท สัญญา และสามารถ วางแผนกระแสเงินสดของบริษัทที่ ึ่งต้องจ่ายในอนาคตได้อีกด้วย หรือหากบริษัทได้รับค ึ่งซื้อจากต่างประเทศ และก ึ่งต้องตัดสินใจว่าจะรับค ึ่งซื้อดังกล่าวหรือไม่ การท ธุรกิจดังกล่าวจะช่วยให้บริษัททราบรายได้ที่แน่นอนของค ึ่งซื้อนั้นได้ และประเมินว่าหากขายไปด้วยราคาดังกล่าวเมื่อหักกลับกับค่าใช้จ่ายแล้ว บริษัทยังสามารถ ท กไรสหรับค ึ่งซื้อนี้หรือไม่ จะเห็นได้ว่า r ard ra นอกจากจะช่วยป้องกันความเสี่ยงให้กับบริษัทหรือกิจการแล้ว ยังช่วยให้บริษัทหรือกิจการสามารถ วางแผนการด เนินงานตลอดจนกระแสเงินสดของบริษัทได้อีกด้วย

2.2.2 ลักษณะของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

การท สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าั้นเป็นการตกลงกันเองระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายซึ่งเกิดขึ้นได้ ดยไม่จ กัดส านที่ หรือเรียกว่าการซื้อขายแบบ r r() ซึ่งลักษณะของสัญญาจะไม่มีมาตรฐานที่มีข้อก หนดหรือเงื่อนไขแน่นอน ึ่งแต่เป็นการต่อรองและตกลงกันแบบคร่าว ของคู่สัญญา ดังนั้นข้อความที่ระบุในสัญญาจึงสามารถ ระบุให้ตรงกับความต้องการของคู่สัญญาได้มากที่สุด

ดยการซื้อขายแบบ ึ่งไม่มีผู้ใดท หน้าที่เป็นนายประกันให้กับคู่สัญญา ดังนั้นคู่สัญญาจึงต้องแบกรับความเสี่ยงของคู่สัญญาอีก ายได้ ดยตรง ึ่งลดความเสี่ยงในที่แต่ละ ายอาจจะไม่ทตามสัญญา คู่สัญญาแต่ละ ายจึงจ เป็นต้อง ิจารณา ึ่งความสามารถ ทางการเงินและความซื่อสัตย์ของอีก าย ด้วยความเหตุนี้ผู้้ที่ท การซื้อขาย ายหนึ่งส่วนใหญ่จึงเป็นส ำบันการเงิน² เช่น ธนาคาร

¹² ส ำบัน ึ่งนาความรู้ตลาดทุน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวกับตราสารอนุ ึ่ง ึ่งมี ึ่งครั้งที่ (กรุงเทพฯ มหานคร: บริษัท ึ่งมรินทร์ ึ่งนึ่งตั้งแอนด ึ่งบลิซซิ่ง จ กัด (มหาชน) 25 9) หน้า 2 5

พาณิชย์ บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ ผู้จัดการกองทุน หรือบริษัทที่ประกอบกิจการขนาดใหญ่ เช่น ผู้ส่งออกหรือบริษัทที่ทำการค้าขายระหว่างประเทศ เป็นต้น

แม้ว่าประเทศไทยมีการออกกฎหมายเกี่ยวกับสัญญาซื้อขายล่วงหน้า ดยก หนดนิยามหลักเกณฑ์ บรรทัดฐานทางกฎหมาย เพื่อบังคับใช้กับสัญญาซื้อขายล่วงหน้าต่าง ดยออกพระราชบัญญัติซื้อขายล่วงหน้า ศ 25 6 ขึ้นมา ซึ่งเมื่อ ิจารณาจากนิยามตามมาตรา 3 ของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ที่วางหลักไว้ว่าเป็นสัญญาที่บุคคล 2 ายตกลงที่จะซื้อหรือขายสินค้า หรือช ะส่วนต่างราคาในอนาคตตามจ นวนและราคาที่ก หนดไว้ในสัญญา ดูเหมือนว่าสัญญา r ard จะเข้าตามนิยามดังกล่าว อย่างไรก็ตามเมื่อ ิจารณาตามมาตรา วรรค แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว และมาตรา 2 วรรค 3 (ก) แห่งประกาศคณะกรรมการ กบหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กย 25 ได้มีการก หนดว่าไม่ให้บังคับใช้กับสัญญาซื้อขายล่วงหน้าที่ก หนดให้มีการช ะเงินที่ค นวนจากอัตราแลกเปลี่ยนหรืออัตราดอกเบี้ย (r ra) และการซื้อขายสัญญาซื้อขายล่วงหน้าดังกล่าวได้กระท นอกศูนย์ซื้อขายสัญญาล่วงหน้า (d r a) ตั้งนั้นแล้ว สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าไม่ได้อยู่ ายใต้การบังคับใช้ของกฎหมาย ฉ ะ

ด้วยความที่สัญญา r ard เป็นการท รุกรรมนอกตลาดและไม่ได้อยู่ ายใต้กฎหมาย ฉ ะ ด้วยเหตุนี้บริษัทคู่สัญญาจึงมักจะร้องขอหลักประกันในการค ้สัญญา r ard เช่น หลักทรัพย์ บุคคลค ้ ประกัน เงิน ากธนาคาร ตลอดจนเอกสารอื่น เช่น สัญญาซื้อขายสินค้าหรือบริการ บัญชีราคาสินค้า เอกสารเรียกเก็บเงิน ใบก กับสินค้า (r rd :) ค ้สั่งซื้อสินค้า ใบสรุปรายการเอกสารข้างต้น เป็นต้น

2.2.3 วิธีการค นวนอัตราแลกเปลี่ยนที่ก หนดไว้ล่วงหน้า

ในการท รุกรรมสัญญา r ard กับธนาคาร ธนาคารจะเสนอราคาเป็น r ard ซึ่งผู้ประกอบการหรือคู่สัญญาต้องน ไปบวกรวมกับอัตราแลกเปลี่ยนของวันนี้ (ra) ที่ได้รับจากธนาคารจึงจะทราบว่อัตราแลกเปลี่ยนที่ก หนดไว้ล่วงหน้า (r ard ra) ที่ผู้ประกอบการหรือคู่สัญญาได้รับส หรับการซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศในอนาคตเป็นอัตราเท่าใด ซึ่งในการท สัญญา r ard สามารถ ได้ทั้งด้านซื้อเงินตราต่างประเทศ ส หรับผู้ที่มี าระในการช ะเงินสกุลต่างประเทศ เช่น ญี่ปุ่น เข้า (r r) หรือท ในด้านขายเงินตราต่างประเทศ ส หรับผู้ที่จะได้รับช ะเงินเป็นสกุลเงินต่างประเทศ เช่น ผู้ส่งออก (r r) ดยผู้ประกอบการหรือคู่สัญญาสามารถ ก หนดวันส่งมอบ (d da หรือ r r ard) กับธนาคารได้อย่างอิสระ

อย่างไรก็ดี หากเงิน 2 สกุลมีอัตราดอกเบี้ยที่แตกต่างกัน อัตราแลกเปลี่ยนในอนาคตของเงิน 2 สกุลดังกล่าวจะเป็นตัวปรับเพื่อชดเชยความแตกต่างของอัตราดอกเบี้ย หรืออธิบายได้ว่าเงินสกุลที่อัตราดอกเบี้ยต่ำกว่า จะแพงค่าขึ้นเป็นการชดเชยกับผลตอบแทนจากดอกเบี้ยที่น้อยกว่า หรือในบางครั้งเป็นไปได้ว่าอัตราดอกเบี้ยทั้ง 2 สกุลไม่แตกต่างกัน หมายความว่าค่าที่สะท้อนส่วนต่างของอัตราดอกเบี้ย 2 สกุล ที่เรียกว่า r_{ar} ³ จะมีโอกาสเป็นไปได้ทั้ง ค่าบวก ค่าลบ และศูนย์ ขึ้นอยู่กับอัตราดอกเบี้ยเงินสกุลใดสูงหรือต่ำกว่ากัน



า ที่ 1 วิธีค นวน r_{ar} a

อัตราดอกเบี้ย	r_{ar}	อัตราแลกเปลี่ยน
บาท ดอลลาร์	(r)	เงินบาทอ่อนค่าลง
บาท ดอลลาร์	()	เงินบาทแพงค่าขึ้น
บาท ดอลลาร์	ar	ไม่เปลี่ยนแปลง

ตาราง ตารางสรุปค่าที่สะท้อนส่วนต่างของอัตราดอกเบี้ย 2 สกุล (r_{ar})

ธนาคารแห่งประเทศไทยจะประกาศ d_a r_{ar} ส สำหรับธุรกรรม r_{ar} ที่ก หนด วันส่งมอบไว้ชัดเจน (d_a หรือ r_{ar}) เพื่อเป็นข้อมูลเบื้องต้นส สำหรับ ผู้ประกอบการ ซึ่งจะแบ่งตามช่วงของรายได้เป็น 2 ช่วง ได้แก่ ผู้ประกอบการที่มีรายได้ 5 2 ล้านบาทต่อปี และผู้ประกอบการที่มีรายได้ 2 5 ล้านบาทต่อปี ดยจะประกาศผ่านเว็บไซต์ ของธนาคารแห่งประเทศไทยทุกวันท การ ⁵ ซึ่ง d_a r_{ar} นี้จะได้มาจากค่าเฉลี่ย จากข้อมูลของธนาคารจ นวน แห่ง เนื่องมาจากต้นทุนของธนาคารแต่ละแห่งมีความแตกต่างกัน

¹³ r_{ar} ค นวน ดยน อัตราแลกเปลี่ยน ณ ปัจจุบัน คูณ (อัตราดอกเบี้ยสกุลเงินบาท หัก อัตราดอกเบี้ยดอลลาร์สหรัฐ) คูณ (จ นวนวันของธุรกรรม ทหาร 36 วัน)

¹⁴ M 2 เงินทองต้องรู้ รู้จัก r_{ar} คู่มือ ซ้อ ขาย เงินตราล่วงหน้า ออนไลน์ แหล่งที่มา : d_a 2 ar M a 2 กุมภาพันธ์ 256

¹⁵ ธนาคารแห่งประเทศไทย d_a r_{ar} แบบ r ส สำหรับผู้ประกอบการรายย่อย ออนไลน์ 2 กุมภาพันธ์ 256 แหล่งที่มา : : b r r_{ar}

นอกจากนี้ยังขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ของผู้ประกอบการหรือคู่สัญญาด้วย เช่น ขนาดของธุรกรรม เครดิตของผู้ประกอบการหรือคู่สัญญา ความถี่ในการท ธุรกรรมของผู้ประกอบการหรือคู่สัญญา อายุ สัญญา จ นวนวันที่นับได้จริงในอายุสัญญานั้น และอื่น ๆ อีกด้วย

2.2 การพิจารณาและขั้นตอนท สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ากับส ำบับ การเงิน

เมื่อผู้ประกอบการมีการตกลงท สัญญาซื้อหรือขายกับผู้ประกอบการต่างประเทศ ด้วยสกุลเงินที่แตกต่างกับสกุลเงินที่ผู้ประกอบการด เนินงานใช้อยู่ และมีความกังวลกับอัตราแลกเปลี่ยนหรือ ต้องการวางแผนการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่แน่นอน จึงต้องการก หนดอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าไว้แน่นอนตั้งแต่วันที่ ท สัญญาซื้อขายสินค้าดังกล่าว ผู้ประกอบการสามารถ ท สัญญา r ard เพื่อ ก หนดอัตราแลกเปลี่ยนในอนาคตตามวันที่ต้องการได้กับส ำบับการเงินผ่าน 'ายสินเชื่อหรือผู้ดูแล ความสัมพันธ์ลูกค้าของส ำบับการเงิน (a Ma a r: M) หลังจากนั้นส ำบับการเงิน จะ ิจารณาวางเงินในการท ธุรกรรม r ard ตามความเหมาะสมของกิจการของผู้ประกอบการตาม ปัจจัยที่กล่าวไปข้างต้น

อย่างไรก็ตามผู้ประกอบการจ เป็นต้องวางหลักประกันหรือเงื่อนไขในการใช้วงเงิน เช่น หลักทรั ย บุคคลค ้ ประกัน เงิน ก เป็นต้น และต้องยื่นเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติม เช่น สัญญาซื้อขายสินค้าหรือบริการ บัญชีราคาสินค้า เอกสารเรียกเก็บเงิน ใบก กับสินค้า r r d () ค ส ำงซื้อสินค้า เป็นต้น เมื่อส ำบับการเงิน ิจารณอนุมัติแล้วจะออกหนังสือสัญญา r ard ให้กับผู้ประกอบการหรือคู่สัญญานั้น และเมื่อครบก หนดตามสัญญาดังกล่าว ผู้ประกอบการท การซื้อขายแลกเปลี่ยนเงินตราด้วยอัตราที่ได้ตกลงกันไว้ล่วงหน้า

2.3 การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ตามหลักการ บัญชี

ในประเทศไทยมีการใช้สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยง จากความผันผวนของค่าเงินมากกว่า ี่ปี และมีแนวโน้มในการใช้มากยิ่งขึ้น⁶ อย่างไรก็ตามในอดีต ที่ผ่านมายังไม่มีมาตรฐานทางบัญชีของไทย ทั้งฉบับ และ มาก หนดและบังคับใช้ในการ

¹⁶ บุญทิวา ชิวะตระกูลกิจ และ ประ า ร ุงวานิช ดิกรรมากรท d ของผู้ประกอบการไทยและความสัมพันธ์กับอัตรา แลกเปลี่ยน วารสาร d a d (2 คติกาณ 2556): หน้า ออนไลน์ 3 เมษายน 256 แหล่งที่มา : b r a a a Mar r a Mar a d r b a a d d

บันทึกสหรัษฎกรรมเกี่ยวกับ rard ra แต่อย่างไรใด การบันทึกบัญชีในอดีตจึงมีแนวทางปฏิบัติหลายรูปแบบในการรับรู้ทางบัญชี เช่น ไม่บันทึกบัญชีใดเลย (ba a) แต่เปิดเผยจำนวนเงินตามสัญญา (a a) มูลค่ายุติธรรมและเปิดเผยความเสี่ยงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือ บันทึกตามหลักเกณฑ์ทางบัญชี ภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ป 6 25 หรือ บันทึกตามมาตรฐานบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (39 a a r : a d M a r) ซึ่งทั้ง 3 แนวทางข้างต้น ยังไม่ได้มีการบัญชีหรือบังคับใช้ไว้ในมาตรฐานการทางการเงินของไทยโดยตรง กล่าวโดยสรุปคือในอดีตที่ผ่านมาประเทศไทยยังไม่มีรูปแบบหรือแนวทางการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับธุรกรรมการสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าอย่างเป็นทางการ

อย่างไรก็ตามในเวลาต่อมาคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (r a a a a r a d a r d :) ได้มีการพัฒนามาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน (r a a a a r a d a r d : 9 a a r) ซึ่งหลายประเทศได้บังคับใช้ตั้งแต่รอบบัญชีเริ่มต้น มกราคม ค 256 เช่น ออสเตรเลีย รัสเซีย มาเลเซีย สิงคโปร์ ฮ่องกง กัมพูชา เป็นต้น

สหรัษฎประเทศไทยสภาวิชาชีพ ใน ระบมราชูปัฒ (ส วิชาชีพ) ก็ให้ความสอดคล้องกับมาตรฐานทางการบัญชีของประเทศไทยเช่นกัน เพื่อให้ยกระดับมาตรฐานให้ทัดเทียมกับหลักการสากล ตลอดจนสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงินมากยิ่งขึ้น จึงได้มีการน มาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 ดังกล่าวมาปรับปรุงเป็น ภาษาไทยและประกาศบังคับใช้สหรัษฎระยะเวลาบัญชีเริ่มต้น มกราคม ค 2563 เป็นต้นไป ภายใต้มาตรฐานรายงานทางการเงิน (a a a r a d a r d :) ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน ดยมาตรฐานดังกล่าวจะมีเนื้อหาบางส่วนเกี่ยวกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง (d) ซึ่งเป็นได้ระบุแนวทางในการรับรู้และการบันทึกบัญชีการบัญชีป้องกันความเสี่ยง หมายความว่าประเทศไทยจะมีมาตรฐานการในการปฏิบัติบัญชีสหรัษฎกรรมเกี่ยวกับสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเกิดขึ้นเป็นครั้งแรก

นอกจากนี้ ส วิชาชีพ ยังได้จัดท กรอบแนวคิดสหรัษฎรายงานทางการเงิน (a r a r r a a r) (ฉบับปรับปรุง 2563) ซึ่งเป็นไปตามหลักการ

17 ส วิชาชีพ ใน ระบมราชูปัฒ การจงสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (r a r d r a) ออนไลน์ 2 ตุลาคม 2563 แหล่งที่มา : a r a a

18 ส วิชาชีพ ได้ประกาศใช้กรอบแนวคิดสหรัษฎรายงานทางการเงิน (2563) แทนแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)

ภายใต้กรอบแนวคิดส หรับรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงที่ออก ดยคณะกรรมการมาตรฐานการ บัญชีระหว่างประเทศ ะเื้อยระดับมาตรฐานบัญชีของประเทศไทยตามหลักการสากลมากขึ้น ตลอดจนประ ยชน์ของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่าง ซึ่งเื้อเป็นมาตรฐานทางการบัญชีของประเทศไทยที่ จะใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดท และน เสนองบการเงินส หรับผู้ใช้งบการเงิน ายนอกกิจการ ดย ประกาศและเริ่มบังคับใช้รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ มกราคม ศ 256 เป็นตันไป ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนจึงขออธิบายเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ค่าใช้จ่ายตามหลักการบัญชีที่เป็นไปตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวและมาตรฐานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

2.3 กรอบแนวคิดมูลฐานส หรับรายงานทางการเงินตามหลักการทางบัญชี

กรอบแนวคิดส หรับรายงานทางการเงิน ฉบับ 2563 เื้อเป็นกรอบใหญ่ของหลักการ ันฐาน ทางในการจัดท และน เสนองบการเงิน เื้อให้ข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับทรั ยากรเชิง เศรษฐกิจของกิจการและสิทธิเรียกร้องของกิจการ ูกน เสนอผ่านงบแสดงฐานะทางการเงิน ตลอดจน การเปลี่ยนแปลงข้อมูล ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงของทรั ยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้องซึ่ง เป็นผลจากการด เนินงานของกิจการ รวมถึงเหตุการณ์ที่ส คัญต่าง ที่มีประ ยชน์ต่อการตัดสินใจ ของผู้ใช้งบการเงินหลัก (r ar r) ได้แก่ ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและใน อนาคต นอกจากนี้กรอบแนวคิดดังกล่าวได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า การจัดท และน เสนอรายงาน เหล่านี้ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ เื้อประ ยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่น⁹ เช่น ผู้บริหาร ะสามารถ เข้าถึงข้อมูลได้ ดยตรง หน่วยงานราชการ ัฐบาล สาธารณชนนอกจากนักลงทุน ตลอดจนผู้ให้กู้และ เจ้าหนี้อื่นด้วย

นอกจากนี้ตามกรอบแนวคิดดังกล่าว วัตถุประสงค์ทั่วไปของรายงานการเงินไม่ได้ ูก ออกแบบ เื้อแสดงผลค่าของกิจการที่เสนอรายการ เียงแค่ช่วยผู้ใช้หลักประมาณมูลค่าของกิจการที่ เสนอรายงาน เื้อใช้ในการตัดสินใจเท่านั้น ในเรื่องของการวัดมูลค่าจะ ูก หนดผ่านมาตรฐาน รายงานทางการเงิน ฉะเรื่อง ดังนั้น เื้อท ความเข้าใจเบื้องต้นก่อนที่จะท ความเข้าใจในส่วนของ การวัดมูลค่าตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ผู้เขียนสรุปกรอบหลักการกว้าง ดังต่อไปนี้

¹⁹ ส วิชาชี ใน ระบรมราชูป ัม กรอบแนวคิด ส หรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2563) หน้า ออนไลน์ 2 ุม านธ์ 256 แหล่งที่มา : a r

2.3 ข้อสมมติในการจัดท และน เสนองบการเงิน

ข้อสมมติในการจัดท และการน เสนองบการเงิน ($d r$) คือ หลักการ ด เนินงานต่อเนื่อง (r)²⁰ เป็นข้อสมมติที่ว่ากิจการจะด เนินงานอย่างต่อเนื่องและ ด รงอยู่ต่อไปในอนาคตเป็นเวลาอย่างน้อย 2 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ดย กิจการไม่มีเจตนาหรือมีความจ เป็นที่จะเลิกกิจการ หรือหยุดประกอบธุรกิจ หรือลดขนาดของการ ด เนินงานอย่างมีสาระส คัญ หากกิจการมีเจตนาหรือความจ เป็นดังกล่าวงบการเงินอาจจะต้อง จัดท ดยใช้เกณฑ์อื่นและต้องเปิดเผยเกณฑ์นั้นในงบการเงิน ื่อให้ผู้ใช้งรายงานทางการเงินได้ใช้ ประ ยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

อย่างไรก็ตามแนวทางของมาตรฐานการบัญชีปัจจุบันยังคงต้องจัดท บัญชีตามเกณฑ์คง ค้าง² ($r a a$) ซึ่งจะสอดแทรกอยู่ในมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานรายงานทางการเงินทุก ฉบับอยู่แล้ว ายได้กรอบแนวคิดส หรับรายการงานทางการเงินจึงไม่ได้ระบุข้อสมมติดังกล่าวอีก แต่ข้อ สมมติเกณฑ์คงค้างดังกล่าวยังคงบังคับใช้ในปัจจุบัน²²

2.3.2 หลักกรอบระยะเวลารายงานงบการเงิน

หลักกรอบระยะเวลารายงาน ($r r d$)²³ เป็นหลักเกณฑ์หนึ่งในการ จัดท และน เสนองบการเงิน ื่อ กหนดขอบเขตการให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจส หรับ รอบระยะเวลาที่ก หนดไว้ และให้ทราบจุดสิ้นสุดของรอบเวลานั้น ื่อเปิดเผยเหตุการณ์ที่จะ เกิดขึ้น ายหลังรอบระยะเวลารายงาน ($r ard r a$) ซึ่งรอบระยะเวลารายงาน ของแต่บริษัทหรือกิจการอาจจะแตกต่างกันไป เช่น รายไตรมาส รายปี เป็นต้น และ ื่อประ ยชน์ต่อ การประเมินและตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหลัก มักจะน เสนองบการเงิน ดยการเปรียบเทียบรอบ ระยะเวลารายงานต่าง เท้ากันทุกรอบระยะเวลาตลอดอายุของกิจการนั้น

²⁰ เรื่องเดียวกัน หน้า 23

²¹ เกณฑ์คงค้าง ($r a a$) เป็นการบันทึกรายการต่าง ให้อยู่ในระยะเวลาที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ดยไม่ ค ึ่งจึงการรับหรือจ่ายเงินสด แต่ค ึ่งจึงรายได้ที่ ึ่งรับและรายจ่ายที่ ึ่งจ่าย ื่อให้แสดงผลการด เนินงานในแต่ละรอบระยะเวลา บัญชีได้อย่างเหมาะสม

²² ดร อริสรา ธานีรณานนท์ การเปลี่ยนแปลงแม่บทการบัญชีของไทย วารสารวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราช ันนครปฐม ปีที่ 2 ฉบับที่ (มกราคม มิ ุนายน 255) : หน้า 6 ออนไลน์ เมษายน 256 แหล่งที่มา : : 3

$a r d M$ 56

²³ ส วาชี ใน ระบรมราชูป ัม เรื่องเดียวกัน หน้า 23

2.3.3 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณ ๑ ของข้อมูลทางการเงินที่มีประ ยชน์

ลักษณะเชิงคุณ ๑ ของข้อมูลทางการเงินที่มีประ ยชน์ ($a \ a \ \ a \ r \ a$ $a \ a \ \ r \ a$) คือ ลักษณะที่ดีที่สุดที่ให้ข้อมูลมีประ ยชน์สูงสุดในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจต่อผู้ใช้งบการเงินหลัก ซึ่งลักษณะดังกล่าว ประกอบด้วย

2.3.3.1 ลักษณะเชิงคุณ ๑ ฐั นฐาน

ลักษณะเชิงคุณ ๑ ฐั นฐาน ($d \ a \ \ a \ a \ \ a \ r \ a$)²⁴ คือ ข้อมูลทางการเงินมีประ ยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินหลัก กตอเมื่อข้อมูลนั้นมีทั้งความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม กล่าวคือ

(๑) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (a) เป็นข้อมูลที่มีคุณ ๑ เียง อแหละเหมาะสมตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งจะสะท้อนแสดงความสามารถ ในปัจจุบันของบริษัทหรือกิจการได้อย่างเียง อที่จะท ให้ผู้ใช้งบการเงินหลักสามารถ น ข้อมูลมา ยากรณความเป็นได้ในอนาคต ื่อช่วยในการตัดสินใจในการลงทุนได้ และ

(๒) ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ($a \ \ r \ \ a$) คือต้องแสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจไม่ใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเียงอย่างเดี๋ยว เราะในบางกรณีข้อมูลทางการเงินที่แสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจอาจแตกต่างไปจากข้อมูลทางการเงินที่แสดงตามรูปแบบทางกฎหมาย ซึ่งการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมจะต้องมีการน เสนอและเปิดเผยข้อมูลทางการเงินอย่างครบ ัวน เป็นกลาง ดยปราศจากอคติและปราศจากข้อผิดพลาดหรือการละเว้นการให้ ข้อมูลทางการเงิน หลักการดังกล่าวเป็น ฐั นฐานในการจัดท และน เสนองบการเงิน ทั้งนี้ ื่อประ ยชน์ในการตัดสินใจและน ข้อมูลไปใช้ของผู้ใช้หลัก

2.3.3.2 ลักษณะเชิงคุณ ๑ เสริม

ลักษณะเชิงคุณ ๑ เสริม ($a \ \ a \ \ a \ \ a \ \ r \ a$) เป็นลักษณะรองจากลักษณะเชิงคุณ ๑ ฐั นฐาน ซึ่งประกอบด้วย คุณลักษณะ ได้แก่ ความเปรียบเทียบได้ ความสามารถ ิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลา และความสามารถ เข้าใจได้²⁵ คุณลักษณะดังกล่าวจะช่วยให้ผู้ใช้หลัก เชื่อ ื่อข้อมูลดังกล่าวมากขึ้น เข้าใจข้อมูลที่ซับซ้อนได้อย่างชัดเจนมากขึ้น และสามารถ น ข้อมูลไป

²⁴ เรื่องเดียวกัน หน้า 3 6

²⁵ เรื่องเดียวกัน หน้า 3 2

ใช้ได้ง่ายขึ้นบนพื้นฐานของผู้ใช้หลักที่มีความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจและกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผล

อย่างไรก็ดีข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจ เป็นต้องมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมอันเป็นลักษณะเชิงคุณ านี้ฐานก่อน แล้วจึง ยายามท ให้ ข้อมูลการเงนดังกล่าวมีลักษณะคุณ าน เสริมร่วมด้วยมากที่สุดเท่าที่จะกระทำ ได้

2.3 องค์ประกอบของงบการเงิน

กรอบแนวคิดขององค์ประกอบของงบการเงิน (a a a) ประกอบด้วย สินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้อง ดยตรงกับรายงานฐานะการเงินของกิจการ และรายได้และค่าใช้จ่ายซึ่งเกี่ยวข้อง ดยตรงกับรายงานผลการดำเนินงานการเงิน²⁶ ซึ่ง องค์ประกอบดังกล่าวเชื่อม ยงกับทรี ยากรเชิงเศรษฐกิจ² สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ² และการเปลี่ยนแปลงของทรี ยากรและสิทธิเรียกร้อง²⁹ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหลักทั้งสิ้น องค์ประกอบของงบการเงิน สามารถ แบ่งออกเป็น 2 ประเภ ท ดังนี้

2.3 องค์ประกอบที่เกี่ยวข้อง ดยตรงกับฐานะทางการเงิน

() **สินทรัพย์** () หมายถึง ทรี ยากรเชิงเศรษฐกิจในปัจจุบันที่อยู่ ายใต้การควบคุมของกิจการซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งเป็นความหมาย ดยกว้างนอกเหนือจากสิทธิความเป็นเจ้าของแล้วยังครอบคลุมไปถึงสิทธิอื่นใดที่อยู่ ายใต้การควบคุมของกิจการอันเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งสามารถ สร้างความเป็นไปได้ในการสร้างประ ยชน์เชิงเศรษฐกิจ เช่น สิทธิเรียกร้องให้ผู้อื่น(ลูกหนี้)จ่ายเงินให้กิจการ สิทธิในการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือสินทรัพย์ สิทธิให้เช่าวัด , หรือสินทรัพย์ หรือสิทธิในการใช้สินทรัพย์ทางปัญญาต่าง เป็นต้น

(2) **หนี้สิน** (ab) หมายถึง าระผูก ันในปัจจุบันของกิจการในการ อน ทรี ยากรเชิงเศรษฐกิจซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งเป็นความหมาย ดยกว้างเช่นเดียวกับ

²⁶ เรื่องเดียวกัน หน้า 2 39

²⁷ **ทรี ยากรเชิงเศรษฐกิจ** (r) คือ สิทธิที่มีความเป็นไปได้ที่จะสร้างประ ยชน์เชิงเศรษฐกิจ

²⁸ **สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ** หมายถึง สิทธิเรียกร้องต่อส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลักจากหักหนี้สินทั้งหมดแล้ว ซึ่งสิทธิเรียกร้องนั้นอาจจะก หนดตามสัญญา ข้อกฎหมาย หรือวิธีที่คล้ายกัน ตลอดจนรายการสิทธิเรียกร้องที่ไม่เข้านิยามของหนี้สินตามกรอบแนวคิดส หรับรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2563) เช่น หุ่นประเภ ทต่าง ที่บริษัทออก าระผูก ันางอย่างของกิจการที่ต้องออก สิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้นอีกสิทธิ เป็นต้น

²⁹ **การเปลี่ยนแปลงทรี ยากรและสิทธิเรียกร้อง** ประกอบด้วยการเปลี่ยนแปลงเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้องที่สะท้อนผลการดำเนินงาน ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงอื่น ของทรี ยากรเชิงเศรษฐกิจและสิทธิเรียกร้อง เช่น การออกตราสารหนี้หรือตราสารทุน เป็นต้น

สินทรัพย์ กล่าวคือเป็น ภาระหน้าที่หรือความรับผิดชอบที่ไม่สามารถ หลีกเลี่ยงได้ในทางปฏิบัติ โดยการไม่สามารถ หลีกเลี่ยงนั้นบริษัทหรือกิจการอาจจะมีหลายทางเลือกให้ปฏิบัติ เช่น อนุ ภาระผูก ้น ตามสัญญา หรือหากเลือกที่จะยกเลิกสัญญาก็ต้องเสียค่าปรับตามสัญญา ซึ่งอาจจะเป็นมูลค่าจ นวนมากไม่คุ้มค่าที่จะยกเลิก เป็นต้น

การที่กิจการไม่สามารถ หลีกเลี่ยงที่จะท ตามหน้าที่ในทางปฏิบัติ นั้น นอกจากจะเป็น ภาระ ภาระผูก ้นหรือหน้าที่ตามกฎหมายแล้ว ยังรวมถึงหน้าที่หรือความรับผิดชอบอันเกิดจากการปฏิบัติ ในอดีตจนถึงปัจจุบันที่ื่อบุ้ปฏิบัติจนเป็นแบบแผนหรือมีน ยบายของบริษัทหรือกิจการอย่างชัดเจนมีความเฉ าะเจาะจงอย่างเียง อ ภาระผูก ้นอย่างหลังคือเป็น ภาระผูก ้นจากการอนุมาณ (r b a) เช่น ภาระผูก ้นผลประโยชน์ พนักงาน ภาระผูก ้นจากการรับบริการแต่ ยังไม่ได้ช ะบริการ (ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายต่าง) เป็นต้น ตลอดจนเป็นเงื่อนไขที่เกี่ยวกับการกระท อย่างใดอย่างหนึ่งที่เป็น ภาระผูก ้นที่กิจการต้องท ในอนาคตตกได้ เช่น การขายสินค้า ร่วมการ รับประกัน ายหลังการขาย สิทธิในการเรียกคืนสินค้ากรณีสินค้ามีปัญหาตามสัญญา เป็นต้น

(3) ส่วนของเจ้าของ () หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการ หลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว เช่น ทุนสามัญ ทุนบุริมสิทธิ เงินส รองตามกฎหมาย และส่วนทุน หรือก ไรสะสม เป็นต้น อย่างไรก็ตามมูลค่าของส่วนของเจ้าของในงบแสดงฐานะการเงินมักไม่เท่ากับ ราคาตลาดของหุ้นหมดของผู้ ือหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากการวัดมูลค่าของส่วนของเจ้าของ ขึ้นอยู่กับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน

23 2 องค์ประกอบที่เกี่ยวข้อง ดยตรงกับผลการด เนินงาน

(2) รายได้ () หมายถึง การเิ่มขึ้นของประ ะยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบ ระยะเวลารายงานในรูปของกระแสเข้าหรือ การเิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือ การลดลงของหนี้สินที่ส่งผล ให้เกิดการเิ่มขึ้นของส่วนของเจ้าของ เช่น รายได้จากการขายสินค้า รายได้ค่าธรรมเนียม รายได้ ดอกเบี้ย รายได้เงินปันผล รายได้ค่าเช่า เป็นต้น รายได้ดังกล่าวหมายความรวมถึงรายการที่เป็นรายได้ และผลก ไร (a) ด้วย ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้ ือสิทธิเรียกร้องส่วนของเจ้าของ

(22) ค่าใช้จ่าย () หมายถึง การลดลงของประ ะยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบ ระยะเวลารายงานในรูปของกระแสออกหรือ การลดลงของสินทรัพย์หรือ การเิ่มขึ้นของหนี้สินที่ ส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของเจ้าของ เช่น ต้นทุนสินค้าหรือบริการ ค่าจ้างแรงงาน ค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร ค่าใช้จ่ายในการ ี กอบรม พนักงาน เป็นต้น ค่าใช้จ่ายดังกล่าว

หมายความรวมถึงรายการผลขาดทุน () ด้วย ทั้งนี้ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้กับผู้มีส่วนร่วม หรือผู้ถือสิทธิเรียกร้องในส่วนของเจ้าของ เช่น การลดทุน การจ่ายเงินปันผล เป็นต้น

23 5 เกณฑ์การรับรู้รายการ

การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน (a a a) เป็นกระบวนการของการน รายการที่เป็นไปตามค นิยามองสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้หรือค่าใช้จ่ายมารวมไว้ในงบฐานะการเงิน (a a a) หรืองบผลการด เนินงานการเงิน (a a a r r a) ดยแสดง เป็นรายการหรือสรุปรวมกับรายการอื่น ร้อยยอดรวมจ นวนเงินในงบการเงินนั้น

การรับรู้รายการจะมีความเหมาะสมหรือไม่นั้น ไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าบริษัทหรือกิจการได้รับรู้ตาม ค นิยามขององค์ประกอบงบการเงินหรือไม่ แต่ต้องเป็นการรับรู้รายการตามลักษณะคุณ า ฐันฐาน ดังที่กล่าวไปเบื้องต้น จึงจะท ให้การรับรู้ั้นสามารถ สะท้อนข้อมูลที่เป็นประ ษณต่อการตัดสินใจของ ผู้ใช้งบการเงินหลักได้³⁰ ดยอธิบายได้ดังนี้

23 5 ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (a) คือ การรับรู้รายการขององค์ประกอบทาง การเงินต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหลัก กล่าวคือเป็นการรับรู้ที่สามารถ สะท้อน คุณค่าของรายการและประ ษณเชิงเศรษฐกิจได้อย่างเียง อ อย่างไรก็ตามหาก บว่ามีปัจจัยอื่น เช่น เมื่อ บว่ามีคามไม่แน่นอนของการมีอยู่ของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หรือความน่าจะเป็นของกระแส รับหรือจ่ายของผลประ ษณเชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับต ของการมีอยู่ของสินทรัพย์หรือหนี้สิน เป็นต้น ปัจจัยดังกล่าวอาจส่งผลให้ ไปสู่ข้อสรุป ดยอัตโนมัติว่าการรับรู้รายการดังกล่าวขาดความเกี่ยวข้อง กับการตัดสินใจ ดังนั้นในการ ิจารณาต้องค ึงหลาย ปัจจัยร่วมกัน

23 52 ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (a r a) คือ การรับรู้รายการของ องค์ประกอบทางการเงินที่จะสามารถ เป็นเชื่อ ือต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม กล่าวคือเป็นการรับรู้ รายการอย่างเหมาะสม ไม่มีความเียงเอน และสามารถ วัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อ ือ อย่างไรก็ตามหาก บว่ามีปัจจัยอื่น เช่น มีความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า มีความไม่สม เสมอของการรับรู้รายการ (การ จับคู่อย่างไม่เหมาะสมทางการบัญชี) เป็นต้น ปัจจัยดังกล่าวอาจส่งผลให้ ไปสู่ข้อสรุปได้ว่ารายการ

³⁰ เรื่องเดียวกัน หน้า

ดังกล่าวไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม ซึ่งส่งผลต่อการแสดงในงบการเงินที่จะไม่สามารถ เป็นข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหลักได้

นอกจากนี้ กรอบแนวคิดรายงานทางการเงิน ไม่อนุญาตให้ เกณฑ์การจับคู่ต้นทุนกับรายได้อื่น (Ma r) มาใช้ปฏิบัติ เพื่อการบันทึกรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน หากการดังกล่าวไม่เป็นไปตามนิยามที่กรอบแนวคิดรายงานทางการเงิน กำหนดไว้ เพราะว่าการรับรู้รายการดังกล่าวไม่สามารถ เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้

23 6 การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน

การวัดมูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงิน (M a r a a a) หมายถึง กระบวนการก หนดจ นวนที่เป็นตัวเงิน เพื่อรับรู้รายการ ซึ่งบริษัทหรือกิจการต้องเลือกเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งในการวัดมูลค่าตามที่ ก หนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินและกรอบแนวคิดส หรับการรายงานทางการเงิน ซึ่งกรอบแนวคิดส หรับการรายงานทางการเงิน ได้ก หนดเกณฑ์การวัดมูลค่า (M a r a a) ไว้ ดังต่อไปนี้³²

23 6 เกณฑ์การวัดค่าตามต้นทุนเดิม

การวัดมูลค่าตามต้นทุนเดิม (r a) คือ การแสดงมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สิน โดยอาศัยข้อมูลทั้งหมดหรือบางส่วนที่ได้มาจากราคาของรายการหรือเหตุการณ์อื่นที่ท ใหเกิดรายการที่ต้องวัดค่านั้น ณ วันที่เกิดรายการ ดังนั้นต้นทุนเดิมจะไม่สะท้อนการเปลี่ยนแปลงมูลค่า ยกเว้นการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวข้องกับการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือการที่หนี้สินสร้าง าระมากขึ้น กล่าวคือต้นทุนเดิมของสินทรัพย์สามารถ ลดลงได้ต่อเมื่อสินทรัพย์ดังกล่าวเกิดการด้อยค่า เช่นเดียวกันต้นทุนเดิมของหนี้สินสามารถ ะเพิ่มขึ้นได้ต่อเมื่อหนี้สินดังกล่าวสร้าง าระ ะเพิ่มขึ้น

โดยมากหลักการนี้จะน ไปประยุกต์ใช้กับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน เพื่อวัดค่าด้วยราคาทุนตัดจ หน่าย เพื่อทอนประมาณการของกระแสเงินสดอนาคตซึ่งคิดลดด้วยอัตราที่ ก หนด ณ วันที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก นอกจากนี้จะต้องปรับปรุงราคาทุนตัดจ หน่ายของสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินให้เป็นปัจจุบันตลอดช่วงเวลา เพื่อแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลง ายหลัง เช่น ดอกเบี้ยค้าง การด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงิน และการรับหรือจ่าย ะ

³¹ เกณฑ์การจับคู่ต้นทุนกับรายได้ (Ma r) คือ หลักการรับรู้รายได้ ร่วมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกัน เช่น บริษัทหรือกิจการจะรับรู้ต้นทุนสินค้า ร่วมกับรายได้ที่เกิดจากการส่งมอบสินค้า เป็นต้น

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 5 5

23 62 เกณฑ์การวัดค่าตามส ๑ ปัจจุบัน

การวัดมูลค่าตามส ๑ ปัจจุบัน ($r_r a$) คือ การแสดงมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยอาศัยข้อมูลที่ปรับให้เป็นปัจจุบันเพื่อสะท้อน ณ วันที่วัดค่า ดังนั้นมูลค่าส ๑ ปัจจุบันจะสะท้อนการเปลี่ยนแปลงมูลค่านับตั้งแต่วันที่วัดค่าครั้งก่อน ซึ่งหลักการวัดมูลค่าตามมูลค่าส ๑ ปัจจุบัน แบ่งออกเป็น 3 เกณฑ์ ดังนี้

(๑) **เกณฑ์มูลค่ายุติธรรม ($a r a$)** คือราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินจากรายการในสถานการณ์ปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดค่า ดังนั้นแล้วมูลค่ายุติธรรมจะสะท้อนความคาดหวังในปัจจุบันของผู้ร่วมตลาดเกี่ยวกับจำนวนเงิน จังหวะเวลาและความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคต

(2) **เกณฑ์มูลค่าจากการใช้สหรับสินทรัพย์ และมูลค่าปรับติดตาม าระสหรับหนี้สิน ($a r a a d a r a b$)** คือ มูลค่าจากการใช้เป็นมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดหรือผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นที่กิจการคาดว่าจะได้มาจากการใช้สินทรัพย์และการจำหน่ายสินทรัพย์ในที่สุด ส่วนมูลค่าปรับติดตาม าระเป็นมูลค่าปัจจุบันของเงินสดหรือทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจอื่นที่กิจการคาดว่าจะต้อง ่อนเพื่อปฏิบัติตาม าระหนี้สินที่ท ักกับคู่สัญญา รวมถึงจำนวนเงินที่กิจการคาดว่าจะต้อง ่อนให้ผู้ ื่อให้กิจการสามารถ ปรับติดตาม าระหนี้สินด้วย ดังนั้นมูลค่าจากการใช้และมูลค่าปรับติดตาม าระสะท้อนความคาดหวังในปัจจุบันแ ะกิจการ () เกี่ยวกับจ นวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดอนาคต

(3) **เกณฑ์ต้นทุนปัจจุบัน ($r r$)** คือ ต้นทุนปัจจุบันที่สะท้อนจ นวนเงินปัจจุบัน ซึ่งเป็นสิ่งตอบแทนที่จะจ่าย ื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์เทียบเท่า หรือ สิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากเข้ารับ าระหนี้สินเทียบเท่าที่จะเกิดขึ้น ณ วันนั้น ต้นทุนปัจจุบันคล้ายกับต้นทุนเดิมคือเป็นมูลค่าขาเข้า ซึ่งจะสะท้อนราคาในตลาดที่กิจการจะได้รับหรือ ึ่งจ่าย แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม มูลค่าจากการใช้และมูลค่าปรับติดตาม าระซึ่งเป็นมูลค่าขาออก อย่างไรก็ตาม ต้นทุนปัจจุบันต่างจากต้นทุนเดิมตรงที่ต้นทุนปัจจุบันสะท้อนส ๑ ณ วันที่วัดค่า

2 3 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ซึ่งบังคับใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ³³ โดยคณะกรรมการส าวิชาชี ใน ระบรมราชูปัฒ ์ นามาจากมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (9 : a a r) ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งได้มีการเริ่มบังคับใช้ก่อนประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยได้เริ่มบังคับใช้ส หรับงบการเงินรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ มกราคม ค 2563 เป็นต้นไป โดยมีเนื้อหา ดังต่อไปนี้

2 3 2 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อก หนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินหนี้สินทางการเงิน และสัญญาซื้อหรือขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินบางประเภท เื่อเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินึงจ นวนเงิน จังหวะเวลา และความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการ

2 3 2 2 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน ายได้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

ตามแนวทางของมาตรฐานรายงานทางการเงิน ได้อธิบายึงขอบเขตการใช้ส หรับเครื่องมือทางการเงิน การจัดประเภท การวัดมูลค่าของเครื่องมือทางการเงิน ก หนดการรับรู้การด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงิน และการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

³³ กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (: b ab) คือ

กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (: r r) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาคหรือกิจการที่ส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการส่งงบการเงินของกิจการให้แก่ส นักงนคณะกรรมการ กบัหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงาน กบัดูแลอื่นเื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ต่อประชาชน

2 กิจการที่ต เน้นธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคล ายนอกในวงกว้าง เช่น ส ำนักงานการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวมตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น

3 บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน กิจการอื่นที่จะก หนดเพิ่มเติม

2322 ความหมายของเครื่องมือทางการเงิน

เครื่องมือทางการเงิน (a a r)³ คือสัญญาใด ที่ให้กิจการหนึ่งมีสินทรัพย์ทางการเงิน และอีกกิจการหนึ่งมีหนี้สินทางการเงินหรือตราสารทุน ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

(1)สินทรัพย์ทางการเงิน (a a) ได้แก่ เงินสด และสิทธิตามสัญญาที่จะรับเงินสดหรือสินทรัพย์นอกเหนือจากเงินสดจากกิจการอื่น หรือได้รับสิทธิที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงิน หรือหนี้สินทางการเงินกับกิจการอื่น ภายใต้เงื่อนไขที่จะเป็นประโยชน์ต่อกิจการ ตลอดจนตราสารทุนของกิจการอื่น เช่น เงิน ากธนาคาร ลูกหนี้การค้า เงินลงทุนในตราสารทุน เงินลงทุนในตราสารหนี้ ตราสารอนุพันธ์ (ด้านกำไร) และเงินให้กู้ยืม เป็นต้น

(2)หนี้สินทางการเงิน (a a ab) ได้แก่ ภาระผูกพันตามสัญญาที่จะส่งมอบสินทรัพย์ทางการเงิน ภาระผูกพันตามสัญญาที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินที่จะให้กิจการเสียประโยชน์หรือไม่ก็ตาม และสัญญาที่จะชำระหรืออาจจะชำระสัญญาด้วยตราสารทุนของกิจการเอง ตลอดจนสัญญาที่จะหรืออาจจะมีการชำระด้วยตราสารทุนที่กิจการเป็นผู้ออก เช่น เจ้าหนี้การค้า เงินกู้ยืม หนี้ที่ออกจ หน่าย และตราสารอนุพันธ์ (ด้านขาดทุน) เป็นต้น

(3)ตราสารทุน (r) คือสัญญาใด ที่แสดงว่าผู้ถือตราสารเป็นเจ้าของส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังหักหนี้สินทั้งหมด

23222 การจัดประเภทเครื่องมือทางการเงิน³⁵

กิจการต้องรับรู้และเข้าใจเครื่องมือทางการเงินแต่ละประเภท เพื่อการจัดประเภทรายการโดยกิจการจะสามารถ จัดประเภทตามรูปแบบของการบริหารสินทรัพย์ (M d) และลักษณะของกระแสเงินสดที่จะได้รับ (a ara r) ซึ่งสามารถ แบ่งออกเป็น) หากสินทรัพย์ ดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับเงินต้นคืน และรับดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินต้นเท่านั้น จะต้องแสดงด้วยราคาทุนตัดจ หน่าย 2) หากสินทรัพย์ ดยมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกับข้อแรก จะต้องแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม (ar a) และรับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น () 3) หากสินทรัพย์ ดยไม่เข้าเงื่อนไขตามข้อ) หรือ 2) หรือ "อไว้" เก่ง

³⁴ r ra r d 9 เครื่องมือทางการเงิน การจัดประเภ และการวัดมูลค่า: r da r (มิ ุนายน 2563) หน้า 2 ศจิกายน 2563

³⁵ ส ววิชาชี ใน ระบรมราชูปั มั มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน เรื่องเดียวกัน หน้า 23 25

ก ระยะเวลาสั้น จะต้องแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้ผลง ไรขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่า ยุติธรรมในก ไรขาดทุน

2.3.2.2.3 การวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน³⁶

มาตรฐานการรายงานทางการเงินก หนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินในงบแสดงฐานะทางการเงินของกิจการเมื่อกิจการเป็นคู่สัญญาตามข้อก หนดของสัญญาของ เครื่องมือทางการเงินเหล่านั้น ดยมีแนวทางการรับรู้ดังต่อไปนี้

() การวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงิน สามารถ รับรู้ตามลักษณะของกระแสเงินสดตาม สัญญาของสินทรัพย์ของกิจการได้ดังนี้

() ราคาทุนตัดจ หน่าย ($r d$) สินทรัพย์ทางการเงินจะวัดมูลค่า ด้วยราคาทุนตัดจ หน่ายสะสม ดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง³⁷ ($r ra :$) ก ต่อเมื่อกิจการถือครองสินทรัพย์ทางการเงินดังกล่าวตามรูปแบบธุรกิจที่มีวัด ประสงค์การถือครอง สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อรับกระแสเงินสดตามสัญญา และข้อก หนดตามสัญญาของสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งท ให้เกิดกระแสเงินสดซึ่งเป็นการจ่าย ึ่งเงินต้นและดอกเบี้ยจากยอดคงเหลือของเงินต้น ในวันที่ก หนดไว้

(2) มูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรขาดทุนเบดเสจอื่น () กล่าวคือสินทรัพย์ ทางการเงินที่ได้รับการจัดประเ ทและวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรขาดทุนเบดเสจอื่น ต่อเมื่อกิจการถือครองสินทรัพย์ทางการเงินนั้นตามรูปแบบธุรกิจที่มีวัด ประสงค์ ึ่งรับกระแสเงินสด ตามสัญญาและ ึ่งขายสินทรัพย์ทางการเงิน

(3) มูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรขาดทุน () กล่าวคือสินทรัพย์ทางการเงินที่ ไม่ได้ ึ่งไว้ ึ่งทั้งสองรูปแบบธุรกิจข้างต้นแล้วนั้น จะต้องวัดมูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรหรือขาดทุน เฉ าะเมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงรูปแบบธุรกิจในการบริหารสินทรัพย์ทางการเงิน กิจการต้องจัด ประเ ทรายการใหม่ส หรับสินทรัพย์ทางการเงินที่ได้รับผลกระทบทั้งหมด

(2) การวัดมูลค่าหนี้สินทางการเงิน สามารถ วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจ หน่าย ($r d$) ยกเว้นหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่ายุติธรรมผ่านบัญชี ไรหรือขาดทุน () หนี้สิน

³⁶ เรื่องเดียวกัน หน้า 2 3

³⁷ วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ($r ra$) คือ วิธีที่ซ้ค วมราคาทุนตัดจ หน่าย และรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย ในก ไรหรือขาดทุนในระยะเวลาที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นอัตราคิดลดประมาณการกระแสเงินสดรับหรือจ่ายในอนาคต (d) ของ สินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินให้เท่ากับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ทางการเงินและราคาทุนตัดจ หน่ายของหนี้สินทางการเงิน

ดังกล่าวรวมถึงหนี้สินอนุพันธ์ (ไม่รวมถึงหนี้สินอนุพันธ์ที่เป็นสัญญาคุ้มครองทางการเงิน หรือที่ได้รับ การก หนดให้เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงที่มีประสิทธิผลในการป้องกันความเสี่ยง) หนี้สินอื่นที่ ือไว้ ือค่า และหนี้สินที่กิจการเลือก ก หนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านบัญชี ไรหรือ ขาดทุน

อย่างไรก็ดีกิจการอาจเลือกให้รับรู้สินทรัพย์ทางการเงิน หรือหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่มีการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก ดยวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนตัดง หน่าย หรือมูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรขาดทุน เบดเสรจอื่นไปเป็นการวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรหรือขาดทุนแทนแล้ว จะไม่สามารถ ยกเลิกได้ ซึ่งการเลือกวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวจะช่วยขจัดหรือลดความไม่สอดคล้องของ การวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยส คัญ หรือ ื่อให้ได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ มากขึ้น

2.3.2.2 การก หนดการรับรู้การด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงิน

การด้อยค่าของเครื่องมือทางการเงิน (ar) เป็นการรับรู้รายการส รับผล ขาดทุน ดยไม่ต้องรอให้เหตุการณ์ขาดทุนเกิดขึ้นจริง หรืออีกนัยหนึ่งคือเป็นผลขาดทุนที่คาดว่าจะ เกิดขึ้น และบันทึกการเปลี่ยนแปลงของผลขาดทุนที่คาดว่าจะขึ้นนั้นอย่างสม เสมอ ซึ่งมูลค่าผล ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจะ ูกวัดมูลค่าใหม่ทุกวันรอบระยะเวลาบัญชี ื่อให้สะท้อนการ เปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น ตลอดจน ื่อเสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลขาดทุนได้อย่างทัน กาลมากขึ้นด้วย

2.3.2.5 การบัญชีป้องกันความเสี่ยง

การบัญชีป้องกันความเสี่ยง (d) เป็นข้อก หนดใหม่ของมาตรฐานการ รายงานทางการเงินระหว่างประเทศ เนื่องได้คณะกรรมการมาตรฐานรายงานทางการเงิน ิจารณาว่า การบัญชีป้องกันความเสี่ยงมีลักษณะเฉ าะ และมีข้อก หนดที่ ิเศษที่ไม่เหมือนข้อก หนดมีใช้บังคับ ดยทั่วไป นอกจากนี้ ื่อแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกัน (M a) ระหว่างเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงกับรายการที่ได้ป้องกันความเสี่ยงไว้ ซึ่งอาจเกิดจาก การวัดมูลค่า (M a r) หรือจังหวะเวลา () ในการรับรู้รายการที่แตกต่างกันด้วย

อย่างไรก็ดี ุประสงค์แท้จริงของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงคือ ื่อแสดงผลกระทบในงบ การเงินอันเป็นผลจากกิจกรรมการป้องกันความเสี่ยงที่กิจการใช้ในการจัดการและปิดความเสี่ยงต่าง ที่อาจส่งผลกระทบต่องบ ไรหรือขาดทุน หรืองบ ไรขาดทุนเบดเสรจอื่น ดยการบัญชีป้องกัน

ความเสี่ยงนั้น กิจการจะก หนดความสัม ันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงระหว่างเครื่องมือที่ใช้ป้องกัน ความเสี่ยง (d r)³⁸ และรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (d)³⁹ เพื่อให้ รายงานทางการเงินเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (r a a) และสะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจที่แท้จริงในกิจกรรมการบริหารความเสี่ยงของกิจการ

2 3 2 6 การเปิดเผยข้อมูล สำหรับเครื่องมือทางการเงิน

ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถ ประเมิน ึ่งสิ่งส คัญ 2 ประการดังนี้

- () ความมีนัยส คัญของตราสารทางการเงินต่อฐานะการเงินและผลการด เนินงานของกิจการ
- (2) ลักษณะและระดับของความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากตราสารทางการเงินที่กิจการลงทุนระหว่างรอบระยะเวลารายงาน และ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตลอดจนแนวทางการบริหารความเสี่ยงในตราสารทางการเงิน ดยการเปิดเผยข้อมูลด้านต่าง ซึ่งจะช่วยให้ทราบ ึ่งวัต ุ ประสงค์ น ยบาย และกระบวนการของผู้บริหารในการบริหารความเสี่ยงดังกล่าว ส่วนการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณให้ ข้อมูลเกี่ยวกับระดับของความเสี่ยงต่าง ที่กิจการเผชิญอยู่ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการมีนัยส คัญของตราสารทางการเงินและลักษณะความเสี่ยง ตลอดจนระดับความเสี่ยง แสดงให้เห็น ำ รวมของกิจการเกี่ยวกับการใช้เครื่องมือทางการเงินและฐานะการเงินต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงินดังกล่าว

2 3 2 3 สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

เครื่องมือป้องกันความเสี่ยงที่นิยมใช้กันอยู่ในปัจจุบันคือตราสารอนุ ันธ์ประเ ทสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ อันเนื่องมาจากสะดวก ประหยัดค่าใช้จ่ายและสามารถ ก หนดมูลค่าใน

³⁸ เครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (d r) คือเครื่องมือที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยง เช่น ตราสารอนุ ันธ์ (ยกเว้นตราสารอนุ ันธ์ที่เป็น r) หรือสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินที่ไม่ใช่ตราสารอนุ ันธ์แต่เครื่องมือดังกล่าวจะมีเงื่อนไขเฉพาะ ะอย่างไรก็ดีเครื่องมือที่นิยมใช้ป้องกันความเสี่ยงมากที่สุดคือตราสารอนุ ันธ์

³⁹ รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (d) คือรายการที่กิจการต้องการที่จะป้องกันความเสี่ยง ซึ่งเป็นได้ทั้งสินทรัพย์และหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้วในงบการเงิน เช่น ลูกหนี้ เจ้าหนี้ เงินกู้ สัญญาผูกมัดที่กิจการมีแต่ยังไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรฐานที่ต้องรับรู้ในงบการเงิน ตลอดจนรายการที่คาดการณ์ว่าจะมีการเกิดขึ้นค่อนข้างแน่ เช่น รายการจะซื้อหรือจะขายในอนาคต หรือผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าเงินลงทุนสุทธิในกาสด เนินงานในต่างประเทศ ซึ่งรายการดังกล่าวนี้จะอาจเป็นรายการเดี่ยว หรือเป็นกลุ่มของรายการก็ได้ที่เข้าตามเงื่อนไขที่ก หนดไว้ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน

อนาคตของรายการที่ต้องการป้องกันความเสี่ยงได้อย่างแน่นอน และตามแนวทางของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ได้ก หนดหลักเกณฑ์และแนวทางไว้ดังนี้

2323 วัตถุประสงค์และเงื่อนไขของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้า

สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการป้องกันความเสี่ยงของกิจการ (derivative) เพื่อมาใช้กับรายการที่ต้องการป้องกันความเสี่ยง (derivative) ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้วในงบการเงิน สัญญาผูกมัดที่กิจการมีแม้ยังไม่เข้าเงื่อนไขที่จะต้องรับรู้ในงบการเงิน ตลอดจนรายการที่คาดว่าจะเกิดขึ้นค่อนข้างแน่ เช่น รายการจะซื้อหรือจะขายในอนาคต เป็นต้น

นอกจากนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ยังก หนดให้ต้องมีการจัดท เอกสารอย่างเป็นทางการ ดยเนื้อหาในเอกสารต้องระบุความสัมพันธ์ในลักษณะการป้องกันความเสี่ยงด้วย และช้อก หนดอื่นใดตามที่มาตรฐานได้ก หนดไว้

23232 ประเภทของการป้องกันความเสี่ยงด้วยสัญญาซื้อหรือขายเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้า

ส หรับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าที่เข้าเงื่อนไขของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 จะสามารถ แบ่งประเภทการป้องกันความเสี่ยงได้เป็น 2 ประเภท ดยมีลักษณะดังต่อไปนี้

(2) การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (fair value) มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้รายการแล้ว หรือสัญญาผูกมัด (derivative) ที่ยังไม่ได้รับรู้รายการ หรือส่วนประกอบของรายการดังกล่าวข้างต้น อันเนื่องมาจากความเสี่ยงใดความเสี่ยงหนึ่ง และมีผลกระทบต่อ ไรชาดทุน ตัวอย่างเช่น กิจการท สัญญาผูกมัดว่าจะซื้อเครื่องจักรจากผู้ขายในต่างประเทศในอีก 3 เดือน ัดไป สัญญาระบุราคาซื้อเป็นเงินตราต่างประเทศท ให้กิจการมีความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน กิจการจึงป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม ดยท สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าไว้ เป็นต้น

ผลลัพธ์ของการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง เช่น ลูกหนี้การค้า จะ ูกรับรู้ในงบ ไรหรือชาดทุน

และการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง เช่น สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า จะ ูกรับรู้ในก ไรหรือขาดทุนเช่นกัน

(22) การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (a d) มีวัตถุประสงค์ เพื่อป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของกระแสเงินสดที่กิจการจะต้องจ่าย อันเนื่องมาจากความเสี่ยงใดความเสี่ยงหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้รายการแล้ว หรือรายการที่คาดการณ์ที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนในระดับสูงมาก หรือส่วนประกอบของรายการดังกล่าวข้างต้น และมีผลกระทบต่อ ไรหรือขาดทุน ตัวอย่างเช่น กิจการคาดการณ์ว่าจะขายสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ในอีก 3 เดือนข้างหน้า ซึ่งเป็นรายการที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนที่จะเกิดขึ้น กิจการจึงป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศด้วยการท สัญญาขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

ส หรับการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด กิจการต้องวัดมูลค่าเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง เช่น สัญญาแลกเปลี่ยนดอกเบี้ย ด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในบัญชีสรองส หรับการป้องกันความเสี่ยงในส่วนของผู้ถือหุ้นเฉพาะ ส่วนที่การป้องกันความเสี่ยงมีประสิทธิผล (d) และส่วนที่ไม่มีประสิทธิผล (d) จะรับรู้ในก ไรหรือขาดทุนทันทีเมื่อรายการกระแสเงินสดที่มีการป้องกันความเสี่ยงเกิดขึ้นจริง บัญชีสรองดังกล่าวจะ ูก ोनไปยังก ไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดรายการ

อย่างไรก็ดีกิจการอาจจะก หนดการป้องกันความเสี่ยงของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ได้ทั้งการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม หรือการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดก็ได้

23233 การรับรู้และการบันทึกบัญชี

เนื่องจากแนวทางที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ก หนดไว้ในข้อ 23232 ท ให้กิจการสามารถ เลือกบันทึกบัญชีได้ 2 รูปแบบ ดย เพื่อให้เกิดความเข้าใจ ผู้เขียนจึงขออธิบาย ดยการยกตัวอย่าง ดังนี้

ตัวอย่าง 2 การรับรู้และการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

บริษัท ร รวย จ กัด (มหาชน) (กิจการ) มีสกุลเงินที่ใช้ในการด เนินงานและสกุลเงินที่ใช้ น เสนองบการเงินเป็นสกุลเงินบาท กิจการเลือกใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม ส หรับการป้องกันความเสี่ยงของสัญญาผูกมัดสัญญา ในวันที่ ตุลาคม 2563 กิจการท สัญญา ผูกมัดกับผู้ขายในประเทศสหรัฐอเมริกาว่าจะซื้อเครื่องจักรเ ื่อน มาใช้ผลิตสินค้า ผู้ขายจะส่งมอบ เครื่องจักรให้ในวันที่ เมษายน 256 และมีราคาซื้อขายตามสัญญามูลค่า ดอลลาร์ สหรั

ในวันเดียวกันกิจการท สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ากับธนาคารเ ื่อป้องกันความ เสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ดยจะซื้อเงินจ นวน ดอลลาร์สหรัฐ ใน วันที่ เมษายน 256 ที่อัตราแลกเปลี่ยน 36.35 บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ (r ard a) หรือ กล่าวได้ว่า กิจการได้ท สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเ ื่อก หนดราคาเครื่องจักรให้เป็นเงิน บาทเป็นจ นวนแน่นอนแล้วที่มูลค่า 36.35 บาท

อัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องของกับธุรกรรมดังกล่าว ตลอดจนมูลค่ายุติธรรมเป็นไปตาม ตารางด้านล่าง ดังนี้

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Exchange Rate)	อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (Forward Exchange Rate)	มูลค่ายุติธรรมของสัญญาขาย เงินตราต่างประเทศล่วงหน้า
	(บาทต่อดอลลาร์สหรัฐฯ)		(บาท)
1 ต.ค. 63	36.30	36.35	0
31 ธ.ค. 63	36.37	N/A	20,000 ^[1]
1 เม.ย. 63	36.40	36.35	50,000 ^[2]

^[1] 20,000 เกิดจาก $1,000,000 \times (36.37 - 36.35) = 0.02$

^[2] 50,000 เกิดจาก $1,000,000 \times (36.37 - 36.35) = 0.02$

ตาราง 2 ตารางอัตราแลกเปลี่ยนส หรับการรับรู้และการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานรายงานทาง การเงิน ฉบับที่ 9 ส หรับบริษัท ร รวย จ กัด (มหาชน)

⁴⁰ คณะกรรมการก หนดมาตรฐานการบัญชี r ard ra กกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง ตอนที่ 2

r ฉบับที่

5 (ศจิกายน 2559) หน้า 2 5 ออนไลน์ 29 เมษายน 2563 แหล่งที่มา :

: a r ad 9 d d

จากตัวอย่างดังกล่าวจะเห็นได้ว่า รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (d) คือ สัญญาผูกมัดที่จะซื้อเครื่องจักรในราคา ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งยังไม่ได้บันทึกบัญชี กิจกรรมที่ต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสัญญาผูกมัดและรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมในก ไรหรือขาดทุน ส่วนเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (d r) ของกิจการคือ สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจ นวน ดอลลาร์สหรัฐ บันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจะต้องรับรู้ในก ไรหรือขาดทุน หากการป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงครบทุกข้อจะสามารถ รับรู้รายการทางบัญชีได้ทั้ง

1) วิธีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (ar a d) และ

2) วิธีการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (a d) ดยอธิบายการรับรู้ตามตารางในหน้า ัดไป

ตาราง 3 การบันทึกบัญชีตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ส หรับบริษัท ร วย จ กัด (มหาชน)

วันที่	วิธีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (ar a d)			วิธีการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (a d)		
	รายการ	เดบิต	เครดิต	รายการ	เดบิต	เครดิต
ต ค 63	ไม่มีรายการบัญชี (เนื่องจากยังไม่มีกรรับรู้สัญญาผูกมัด และสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์)			ไม่มีรายการบัญชี (เนื่องจากยังไม่มีกรรับรู้สัญญาผูกมัด และสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์)		
3 ธ ค 63	เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เครดิต ก ไรจากการป้องกันความเสี่ยง (ก ไรหรือขาดทุน)	2	2	เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เครดิต ส รองการป้องกันความเสี่ยงใน กระแสเงินสด (ก ไรขาดทุน เบดเสรจอื่น)	2	2
	(รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในก ไรหรือขาดทุน)			(รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในก ไรหรือขาดทุนเบดเสรจอื่น)		
	เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน (ก ไรหรือขาดทุน) เครดิต สัญญาผูกมัด	2	2	ไม่บันทึกรายการค้า		
	(รับรู้มูลค่ายุติธรรมของสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า)					

วันที่	วิธีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (a r a d)			วิธีการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (a d)		
	รายการ	เดบิต	เครดิต	รายการ	เดบิต	เครดิต
เม ย 6	เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	3		เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	3	
	เครดิต กำไรจากการป้องกันความเสี่ยง (กำไรหรือขาดทุน)		30,000	เครดิต สำรองการป้องกันความเสี่ยงใน กระแสเงินสด (กำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น ๆ)		30,000
	(ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (50,000 - 20,000 = 30,000) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรหรือขาดทุน)			(ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (50,000 - 20,000 = 30,000) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)		
	เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน (กำไรหรือขาดทุน)	30,000		- ไม่บันทึกรายการค้า -		
	เครดิต สัญญาผูกมัด **		30,000			
(ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า)						
เดบิต เงินสด	50,000		เดบิต เงินสด	50,000		
เครดิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า *		50,000	เครดิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า *		50,000	
(รับรู้รายการจ่ายชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นเงินสด)			(รับรู้รายการจ่ายชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นเงินสด)			

วันที่	วิธีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (a r a d)			วิธีการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (a d)		
	รายการ	เดบิต	เครดิต	รายการ	เดบิต	เครดิต
เม ย 6	เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	3		เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	3	
	เครดิต กำไรจากการป้องกันความเสี่ยง (กำไรหรือขาดทุน)		30,000	เครดิต สำรองการป้องกันความเสี่ยงใน กระแสเงินสด (กำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น ๆ)		30,000
	(ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (50,000 - 20,000 = 30,000) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรหรือขาดทุน)			(ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (50,000 - 20,000 = 30,000) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)		
	เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน (กำไรหรือขาดทุน)	30,000		- ไม่บันทึกรายการค้า -		
	เครดิต สัญญาผูกมัด **		30,000			
(ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า)						
เดบิต เงินสด	50,000		เดบิต เงินสด	50,000		
เครดิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า *		50,000	เครดิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า *		50,000	
(รับรู้รายการจ่ายชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นเงินสด)			(รับรู้รายการจ่ายชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นเงินสด)			

จากตัวอย่างการรับรู้และบันทึกบัญชีเกี่ยวกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ทั้งวิธีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมและวิธีป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดจะเห็นได้ว่าท้ายที่สุดจะมีการบันทึกรับรู้เครื่องจักร ร่วมกับกระแสเงินสดออกด้วยจำนวนเดียวกัน และที่สคัญกิจการจ่ายกระแสเงินสดเพื่อซื้อเครื่องจักรตามจำนวนที่ตั้งไว้ตั้งแต่วันที่มีการซื้อเครื่องจักร ซึ่งคือ 36 35 บาท ซึ่งทั้งวิธีการเหมือนกัน จะแตกต่างกันแค่ช่วงของกระบวนการระหว่างทางเท่านั้น

2 การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ตามประมวลรัษฎากร

2 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับลักษณะการจัดเก็บ ภาษีอากรที่ดี

ภาษีอากรเป็นกลไกสคัญอย่างหนึ่งในการพัฒนาประเทศ เนื่องจากเป็นเสมือนทะเบียนรายรับของประเทศ เพื่อจัดสรรให้เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายของประเทศที่เกิดขึ้น เป็นเครื่องมือในการกำหนดนโยบายต่าง ในการบริหารประเทศทั้งด้านต่าง เช่น การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ การกระจายรายได้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคม รวมไปถึงการควบคุมการบริโภค ดังนั้นการจัดเก็บจึงมีหลักในการพิจารณาเพื่อเกิดประสิทธิผล และเหมาะสมกับประเทศ โดยส่วนรวม อย่างไรก็ตามรายได้หลักของ ภาษีอากรมาจากเงินได้ของประชาชนในประเทศ ดังนั้นประการที่สคัญในการจัดเก็บ ภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงความสมัครใจในการเสีย ภาษีอากรด้วย เพื่อให้กฎหมายใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ 1 ซึ่ง ภาษีอากรที่ดีประกอบไปด้วยหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

2 หลักการความเป็นธรรม ()

ภาษีที่ดีหลักสคัญต้องเป็น ภาษีอากรที่เป็นธรรม หมายความว่ามีการจัดเก็บ ภาษีที่ไม่เป็นธรรมแล้ว อาจส่งผลให้เกิดการหลบหนี ภาษี (a) เกิดความขัดแย้งในสังคมได้ ดังนั้นหลักความยุติธรรมถือว่าเป็นหัวใจสคัญของระบบ ภาษีทั้งในแง่ของการจัดเก็บและการปฏิบัติการจัดเก็บ ภาษี ซึ่งหลักเกณฑ์นี้สามารถแบ่งเป็น 2 หลักที่สคัญ คือ หลักความสามารถ ในการชำระ ภาษี (b

a r) และหลักผลประโยชน์ที่ดี (r)²

⁴¹ กลุ่มนักวิชาการ ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2563 ครั้งที่ (กรุงเทพฯ : หจก เรือนแก้วการพิมพ์ 2563)

หน้า 2 3

⁴² รังสรรค์ ธนะ รัษฎ์ ท ษฎีการ ภาษีอากร (กรุงเทพฯ : ส นักพิมพ์เคลดไทย) หน้า 3

2 หลักความสามารถ ในการช ระ ษา (b a r)

การเกบ ษาที่ตามหลักความสามารถ ในการช ระ ษาจะยึดการเสียสละเป็นเกณฑ์ (a r a) ซึ่งตามหลักนี้จะจ แนกได้เป็นอีก 2 กรณี คือ ความเสมอ าคตามแนวนอน (r a) และความเสมอ าคตามแนวตั้ง (r a)

() ความเสมอ าคตามแนวนอน (r a) หมายความว่า คนที่มีฐานะหรือ รายได้เท่าเทียมกันควรจะได้รับ การปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน กล่าวคือ คนที่มีก ลังความสามารถ ในการช ระ ษาอาการเท่าเทียมกัน จะต้องเสีย ษาเท่ากัน

(2) ความเสมอ าคตามแนวตั้ง (r a) หมายความว่า คนที่มีฐานะหรือรายได้ ไม่เท่าเทียมกันควรจะได้รับ การปฏิบัติแตกต่างกัน กล่าวคือ คนที่มีก ลังความสามารถ ในการช ระ ษาอาการต่างกัน จะต้องเสีย ษาต่างกัน อย่างไรก็ตามจ นวน ษาอาการที่เสียต่างกันนั้น จะต้องเป็น ความแตกต่างที่เหมาะสม เช่น การมี ครงสร้างอัตรา ษาแบบก้าวหน้า ษา อยหลัง หรือ ษาตาม สัดส่วน เป็นต้น

จากแนวคิดดังกล่าวข้างต้นคล้ายคลึงกับหลักความยุติธรรมของอริส ตเติล (r) นัก ปรัชญาชาวกรีก บราณ ที่กล่าวไว้ว่า a d b r a d a a d a a ³ นั้นหมายความว่าหลักการเป็นธรรมเป็นหลักที่ส คัญกับทุกศาสตร์และเป็นหลัก ฐานที่ควรมี

2 2 หลักผลประโยชน์ที่ได้ (r)

การเกบ ษาที่ตามหลักนี้ผู้บริ ค์ที่ต้องการอรร ประ ยชน์จากการบริ คสินค้าและบริการที่ ผลิต ดย าครัฐบาล จะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูป ษาอาการ การซื้อสินค้าและบริการประ เท นี้เป็นไป ดยสมัครใจ ผู้ที่ได้ประ ยชน์จากการบริ คสินค้าและบริการที่ผลิต ดยรัฐมากจะต้องจ่าย ษามากกว่าผู้ที่ได้ประ ยชน์น้อย

43 Mar a r r d a d ar 2 br ar 2 2 r :
: d r r a d a a d
ar : : 2 2 da a 2 r 2 2 r d 2 a 2 3
2 22 d d a

2 2 หลักการแน่นอนและชัดเจน (ra)

อาชีพการที่ดีและมีประสิทธิ ๑ ควรเป็น อาชีพการที่มีลักษณะความแน่นอน ดยเฉ ๑ อย่างยิ่งในแง่ของรายได้ของรัฐบาล ซึ่งหากรัฐไม่สามารถ จัดเก็บ ภาษีได้ตรงตามที่เป้าหมายที่ก หนดไว้ กออาจจจะท ให้เกิดปัญหาร้ายแรงต่อประเทศ 2 ประการ คือ ประการแรก เกิดปัญหายุ่งยากในการ รักษาไว้ซึ่งเสี ๑ ทางเศรษฐกิจ ๑ ะว่าต้องการให้ระบบเศรษฐกิจของประเทศมีการจ้างงาน อย่างเต็มที่ () กจ เป็นที่จะต้องท ให้เกิดดุลย ๑ ระหว่างอุปสงค์รวม (r a d a d) เท่ากับอุปทานรวม (r a) ณ ระดับรายได้ประชาชาติที่มีการ จ้างงานเต็มที่ () ดังนั้น ัฐบาลไม่สามารถ เก็บ ภาษีอากรในปริมาณที่จะท ให้มีดุลย ๑ ณ รายได้ประชาชาติระดับนี้ กจะส่งผลต่อการรักษาเสี ๑ ทางเศรษฐกิจอย่าง แน่นนอน ประการที่สอง เกิดปัญหายุ่งยากในการบรรลุเป้าหมายของเศรษฐกิจจุล ๑ ค (M r b) เช่นเดียวกับความเป็นธรรมในแนวนอน ด้วยเหตุนี้ อาชีพการที่ดีและมี ประสิทธิ ๑ จึงควรเป็น อาชีพการที่มีลักษณะความแน่นอน ซึ่งประกอบด้วย ลักษณะ คือ

2 2 ความแน่นอนในด้าน าระ ภาษี (ra d)

หากรัฐบาลต้องการให้ าระ ภาษีตกแก่ประชาชนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง อาชีพการที่ดีและมี ประสิทธิ ๑ ควรจะเป็น อาชีพการที่ าระตกแก่ประชาชนกลุ่มนั้น เป็นต้นว่า ัฐบาลต้องการให้ สุข ๑ อนามัยของประชาชนดีขึ้นด้วยการลดการบริ คสุรา ภาษีสุราที่เรียกเก็บจะได้ชื่อว่าเป็น อาชีพ การที่ดีและมีประสิทธิ ๑ ต่อเมื่อช่วยลดปริมาณการดื่มสุราของประชาชนได้

2 22 ความแน่นอนของหนี ภาษี (ra ab)

อาชีพการที่ดีและมีประสิทธิ ๑ ควรจะเป็น อาชีพการที่มีความง่ายและความแน่นอนในการ ประเมินหนี ภาษีอากร อาชีพการประเ ทต่าง มีความง่ายและความแน่นอนในการประเมินหนี ภาษี อากรแตกต่างกัน อาชีพการบางประเ ทมีมูลค่าของฐาน ภาษีไม่คงที่ จะท ให้ผู้เสีย ภาษีเองไม่ทราบ แน่ชัดว่าตนต้องเสีย ภาษีจ นวนเท่าใด ไม่สามารถ วางแผนการเงิน ื่อเสีย ภาษีได้

2 23 ความแน่นอนในการลดเงินได้ของเอกชน

หากรัฐบาลต้องการใช้ ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการลดการใช้จ่ายของเอกชน เพื่อ เสี่ยง ๑ ทางเศรษฐกิจ ภาษีอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพ ๑ ควรจะเป็น ภาษีอากรที่สามารถ ลดเงินได้ ของเอกชนได้อย่างมีประสิทธิภาพตามเป้าหมายที่ก หนดไว้ ด้วยเหตุนี้จึงจ ายเป็นต้องรู้ อัตราการหลบ หลีก ภาษีอากร (a ra) ของ ภาษีอากรประเ ทต่าง ประกอบด้วย

2 2 ความแน่นอนเกี่ยวกับการท นายรายได้จาก ภาษีอากร (a Mar a)

ความแน่นอนเกี่ยวกับการประมาณการรายได้ที่รัฐบาลจะได้รับจาก ภาษีอากรนั้น ขึ้นอยู่กับ ความสามารถ ในการ ยากรณัมูลค่าของตัวแปรค่าของเศรษฐกิจมห าคและเศรษฐกิจจุล าค ซึ่งมี อิทธิ ลต่อการเปลี่ยนแปลงรายได้ที่รัฐได้จาก ภาษีอากร เช่น หากจะค นวนจ นวน ภาษีที่จะเก็บได้ จากร ยนต์ การค นวนจะใกล้เคียงเ ียงใดขึ้นอยู่กับความสามารถ ในการคาดการณ์จ นวนร ยนต์ที่ จะมีการซื้อขาย

2 3 หลักการความสะดวก ()⁵

ตามแนวคิดของ da ที่ว่า ภาษีอากรทุกประเ ทควรเรียกเก็บตามเวลาหรือตามวิธี ที่สะดวกที่สุดแก่ผู้ต้องเสีย ภาษีตามหลักการนี้ อธิบายได้ว่าเมื่อประชาชนมี าระที่ต้องเสีย ภาษีอากร ให้แก่รัฐแล้ว กควรจะได้รับความสะดวกในการไปติดต่อช ระ ภาษี เป็นต้นว่าควรก หนดระยะเวลา ช ระ ภาษีให้เหมาะแก่ ตูกาล ดยวางวิธีการจัดเก็บให้่ง่ายต่อการช ระและก หนดส านที่ที่ ต้องเสีย ภาษีไว้ให้สะดวก ตลอดจนการให้การแนะน ใน การป ิบัติในการเสีย ภาษีตามสมควร เป็นต้น เมื่อ หลักความสะดวกนี้ไว้วางไว้ได้อย่างเหมาะสมแล้ว ย่อมจูงใจให้ประชาชนร่วมมือเสีย ภาษีอากร ดย ครบ ้วนมากยิ่งขึ้น

2 หลักการมีประสิทธิภาพ ๑ ในการบริหาร (d ra)

ภาษีที่ดีต้องสามารถ ท การบริหารการจัดเก็บได้ผลในทางป ิบัติ ภาษีอากรบางอย่าง แม้ว่า จะมีเหตุผลที่ดีในทางท ษฎีในการจัดเก็บ แต่อย่างไรก็ตามในทางป ิบัติอาจจะเป็นไปได้ยากในการ จัดเก็บหรือไม่สามารถ จัดเก็บได้ นอกจากนี้การออกกระเบียบการจัดเก็บต้องได้รับการยอมรับจากผู้เสีย

⁴⁵ รังสรรค์ ธนะ รันธุ์ ท ษฎีการ ภาษีอากร (กรุงเทพฯ : ส นักพิมพ์ โคลดไทย) หน้า 3

2 2.2 หลักการรับรู้รายได้และรายจ่าย

2 2.2 ความหมายรายได้และรายจ่าย

() รายได้ ()

ค ว่า รายได้ มีความหมายเป็นอย่างเดียวกับค ว่า เงินได้ ึ่งประเมิน ตามประมวล ฎีกา มาตรา 39 เนื่องจากมาตรา 65 วรรคหนึ่งแห่งประมวลฎีกา ใช้ค ว่าว่า เงินได้ และ ค นี้ค นี้ปรากฏในนิยามของ เงินได้ ึ่งประเมิน นอกจากนี้ยังมีการใช้ค ว่า เงินได้ ึ่งประเมิน ใน อีกหลายมาตราของ าชเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ มาตรา 69 ทวิ 69 ตริ และ ด้วยเหตุนี้จึงสามารถ สรุปลงได้ว่า ค ว่า รายได้ หรือ เงินได้ ที่จะต้องเสีย าชเงินได้นิติบุคคล หมายถึง เงินได้ ึ่ง ประเมิน ดังนั้น การได้รับเงิน ทรั ยสินหรือประ ยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งที่ค นวนเป็นเงินได้ จึงือ เป็นรายได้ที่จะต้อง นรวมค นวนก ไรสุทธิ ือเสีย าช เช่น การที่บุคคลอื่นช่วยช ะหนี้ให้ลูกหนี้ หรือการที่เจ้าหนี้ปลดหนี้หรือลดหนี้ให้ลูกหนี้ ก็ือว่าลูกหนี้มีรายได้เกิดขึ้น ลูกหนี้ต้อง จ นวนหนี้ นั้นมาเป็นรายได้ในการค นวนก ไรสุทธิ ือเสีย าชด้วย เป็นต้น

การที่ค ว่า รายได้ ในทาง าชอากรมีความหมายเช่นเดียวกับ เงินได้ ึ่งประเมิน ท ให้ รายได้ในทาง าชอากรมีความหมายกว้างกว่ารายได้ทางบัญชี กล่าวคือรายได้ทางบัญชีต้องเป็นรายได้ ที่เกิดขึ้นจริง (a) แต่ในทาง าชรายได้บางรายการที่แม้ไม่ได้เกิดขึ้นจริง (r a) ก็ือว่าเป็นรายได้ () เช่น รายได้ที่กฎหมายหรือเจ้า ักงานประเมิน

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจ กัด บริษัทจ กัด และบริษัทมหาชน จ กัด

- 2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีหน้าที่เสีย าชเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย
- 3 กิจการซึ่งด เนินการเป็นทางการค้าหรือหาก ไร ดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่น ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- กิจการร่วมค้า (r)
- 5 มูลนิธิหรือสมาคม และกองทุนรวม
- 6 นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสร ารประกาศก หนด ดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ได้แก่ ตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย ตามประกาศอธิบดีกรมสร ารเกี่ยวกับ าชเงินได้ (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2559 เริ่มใช้ บังคับ 9 สิงหาคม 2559

47 ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม กฎหมาย าชอากร ิม ั้งครั้งที่ (กรุงเทพฯ : บริษัท ส ัก ิม ิวิญญูชน จ กัด 2562) หน้า 2 2

48 ศาสตราจารย์ ิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม กฎหมายบัญชี าชอากร (a a) ิม ั้งครั้งที่ (กรุงเทพฯ : บริษัท ส ัก ิม ิวิญญูชน จ กัด 2562) หน้า 9

ก หนดตามมาตรา ๕๓ และมาตรา ๖๕ ทวิ () แห่งประมวลรัษฎากร หรือเงิน ากเข้าบัญชีธนาคาร ที่ไม่ทราบที่มาหรือไม่มีข้อมูลว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้น ภาษี กจะือเป็นรายได้ของผู้ ากด้วย^๑

(๒) รายจ่าย ()

รายจ่ายหรือค่าใช้จ่าย^๕ คือ ต้นทุนที่หมดสิ้นไปและค่าใช้จ่ายที่เสียไป ื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ รายจ่ายที่จะน มาหักออกจากรายได้ในการค หนดก ไรสุทธิ ื่อเสีย ภาษีจะต้องไม่เป็นรายจ่าย ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี () ึ่ง (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่ง มาตรา ๖๕ ตรี (๒) ด้ให้ าจ รัฐบาลตรา ระราชก ฎีกาก หนดรายจ่ายต้องห้าม ิ่มเติมได้ ซึ่งรัฐบาลได้ตรา ระราชก ฎีกาก (ฉบับที่ ๓๕) ๓๕ ๒๕ ๒๖ ก หนดรายจ่ายต้องห้าม ิ่มเติมอีก และรายการรายจ่ายต้องห้ามดังกล่าวนี้ เป็นเหตุให้การค หนดก ไรสุทธิที่ค หนดได้ตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทาง การเงิน () ึ่งยังไม่สามารถ ใช้ ื่อค หนด ภาษีได้ในทันที แต่จะต้องมีการปรับปรุงให้ เป็นก ไรสุทธิทาง ภาษี (a ab r) ึ่งจะน ไปใช้เป็นตัวเลขในการเสีย ภาษี

๒.๒.๒๒ การรับรู้รายได้และรายจ่าย

การรับรู้รายได้และรายจ่ายในการเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ วรรคสอง และวรรคสาม ก หนดให้ใช้ เกณฑ์สิทธิ (r d a)^๕ หมายถึงให้ ายได้ที่ เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับช ะในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมค หนด เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ ายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายไดดังกล่าวนั้น แม้จะ ยังไม่ได้จ่ายจริงในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมค หนดเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และ หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิและมาตรา ๖๕ ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ตาม รอบระยะเวลาบัญชีของกิจการนั้น

ตามหลักเกณฑ์สิทธิ นั้น มีหลักเกณฑ์ส คัญคือ รายได้หรือรายจ่ายนั้น ต้องมีความแน่นอนอนที่ ผู้ประกอบการมีสิทธิจะได้รับช ะหรือมีหน้าที่ต้องจ่าย อีกทั้งยังต้องเป็นจ นวนที่แน่นอนสามารถ ลงบัญชีรับรู้รายการ

^{๔๙} ค ฎีกา ศาลฎีกาที่ ๒ ๒๕๕๕

^{๕๐} ผู้ช่วยศาสตราจารย์คุณลักษณะ ติราชธรรม กฎหมาย ภาษีอากร หน้า ๒ ๕

^{๕๑} เรื่องเดียวกัน หน้า ๒

2 23 ฐาน อาชีพและอัตรา อาชีพ หรือการค นวณ อาชีพเงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากรได้ก หนดให้ผู้มีหน้าที่เสีย อาชีพเงินได้นิติบุคคล ค นวณ อาชีพเงินได้นิติบุคคล จากฐาน อาชีพที่แตกต่างกัน เมื่อนิติบุคคลใด เสียฐาน อาชีพฐานใดฐานหนึ่งแล้ว จะไม่เสีย อาชีพอีกฐาน หนึ่ง อย่างไรก็ตาม ห้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จะเสีย อาชีพจาก ฐานก ไรสุทธิ ประมวล รัษฎากร มาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม ก หนดให้การค นวณฐานก ไรสุทธิต้องใช้ เกณฑ์ สิทธิ ในการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชี⁵² ได้

ส ห้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดยทั่วไป คือ ร้อยละ 2 ของก ไรสุทธิ ใช้บังคับ ส ห้รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ มกราคม 2559

การค นวณก ไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ค นวณก ไรสุทธิตามเงื่อนไขที่ บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ดยน ก ไรสุทธิดังกล่าวคุณด้วยอัตรา อาชีพเงินได้นิติบุคคล จะได้ อาชีพ เงินได้นิติบุคคล ที่ต้องช าระ าค นวณก ไรสุทธิออกมาแล้วปรากฏว่า ไม่มีก ไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ บริษัทไม่ต้องเสีย อาชีพเงินได้นิติบุคคล ้าการจัดท บัญชีของบริษัทได้จัดท ขึ้นตามหลักบัญชี ดยไม่ได้ ป ับติดตามเงื่อนไขในประมวลรัษฎากรเมื่อ จะค นวณ อาชีพบริษัทจะต้องปรับปรุงก ไรสุทธิดังกล่าวให้ เป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ใน ประมวลรัษฎากรแล้วจึง ค นวณ อาชีพเงินได้นิติบุคคล

⁵² ประมวลรัษฎากรได้ก หนดรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ไว้ดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชี ดยทั่วไปตามบทบัญญัติมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร รอบระยะเวลาบัญชี ส ห้การค นวณ อาชีพเงินได้นิติบุคคล จะต้องเท่ากับ 2 เดือน ดยจะเริ่มต้นและสิ้นสุดลงเมื่อใดก็ได้

- 2 รอบระยะเวลาบัญชีซึ่งน้อยกว่า 2 เดือน กรณีที่กฎหมายยอมให้รอบระยะเวลาบัญชีน้อยกว่า 2 เดือน ได้ มีเห าะกรณี ดังต่อไปนี้ คือ

ก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะ ือวันเริ่มตั้ง ึ่งวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกได้ แต่รอบ ระยะเวลาบัญชีต่อไปต้องเท่ากับ 2 เดือน

ข บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นค ร้องขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีได้ ตามที่อธิบดี กรมสรรพ การจะเห็นสมควรและสั่งอนุญาตซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่ได้รับอนุญาตให้เปลี่ยนจะน้อยกว่า 2 เดือน

ค บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกันให้ ือเอาวันที่เจ้า ักงานจดทะเบียนเลิกเป็น วันสุดท้ายของรอบ ระยะเวลาบัญชี

ง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควเข้ากัน ให้ ือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเลิกกัน รอบระยะเวลาบัญชี ที่ควเข้ากันจึงเป็นไปตาม (ค) ซึ่งอาจน้อยกว่า 2 เดือน ในกรณีที่บริษัทเลิกกิจการและยังช าระบัญชี ไม่เสร็จ หากมีก ไร สุทธิเกิดขึ้น จะต้องน มาเสีย อาชีพเงินได้ นิติบุคคล าระประมวลกฎหมาย ังและ านิษย์ ือว่าบริษัทยังมีส ๑ เป็นนิติ บุคคลอยู่ตราบเท่าที่ยังช าระบัญชีไม่เสร็จสิ้น

- 3 รอบระยะเวลาบัญชีมากกว่า 2 เดือน รอบระยะเวลาบัญชีอาจขยายออกไปมากกว่า 2 เดือนได้ ในกรณีที่บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติ บุคคลเลิกกิจการ หากผู้ช าระบัญชี และผู้จัดการไม่สามารถ ยื่นรายการและเสีย อาชีพได้ ยใน 5 วันนับแต่วัน สุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ้าได้ยื่นค ร้องต่ออธิบดี ยใน 3 วันนับแต่วัน ที่เจ้า ักงานรับจดทะเบียนเลิก อธิบดีกรมสรรพ การอาจ ิจารณาอนุมัติให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปได้ ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีรอบนี้อาจเกิน 2 เดือนได้

2.3 กรอบแนวคิดการจัดเก็บ ภาษี ภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร ส ทรัพย์สินหรือซื้อขายเงินตราต่างประเทศ

การท สัญญาซื้อหรือขายสินค้าและบริการเป็นเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (r ard ra) ซึ่งก หนดอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย (r ard a) แน่นอนตามสัญญาที่ตกลงไว้กับธนาคารหรือส ำนักงานการเงินเื่อช ระหรือรับช ระราคาทรัพย์สินหรือหนี้สินสัญญาดังกล่าว

กรณีที่มีการบันทึกรับรู้ าระผูก ันที่เกิดจากสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า และรับรู้ผล ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี (จะค หนดตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ก็ตาม) ดยที่ยังไม่ครบ ก หนดของสัญญามาก หนดเป็นรายได้และรายจ่าย ดยใช้เกณฑ์สิทธิเื่อค หนดก ไรขาดทุนทาง ภาษี ดังกล่าวแล้วผล ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวไม่เข้านิยามของรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิ กล่าวคือผล ไรขาดทุนดังกล่าวยังไม่เกิดขึ้นจริงในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ดังนั้นจึงต้องไม่ม วมค หนดก ไรสุทธิเื่อเสีย ภาษี

อย่างไรดีเมื่อใดที่ครบ ก หนดของสัญญา หมายควมว่ามีก ไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจริงจากสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าแล้ว กิจการสามารถ รับรู้ผล ไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าได้ เื่อรวมค หนดในก ไรขาดทุนสุทธิทาง ภาษี

ในปัจจุบันสรร ากรได้เลงเห่นควมส คัญของเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงของผู้ประกอบการ ที่ต้องการป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของค่าเงิน จึงได้มีการประกาศค สั่งกรมสรร ากรที่ ป 6 25 และ ค สั่งกรมสรร ากรที่ ทป 2 25 เืมเติม ดยมีรายละเอียดและหลักการ ดังต่อไปนี้

2.3 กรอบแนวคิดของการใช้เกณฑ์สิทธิ ตามค สั่งกรมสรร ากรที่ ป 6 25

2.3 วัตถุประสงค์

ค สั่งกรมสรร ากรที่ ป 6 25 เรือง ้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่อรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 2 กรกฎาคม ค 25 เป็นต้นไป ดยมีวัตถุประสงค์เื่อให้ ือเป็นแนวทางในการปฏิบัติและแนบน ให้กับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความต้องการจะน ้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ

ล่วงหน้ามาบันทึกบัญชี ณ วันที่ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ที่ ให้บริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินตรา ทรั ยสิน หรือหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศต้องค นวม
ค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร

2 3 2 ลักษณะของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ายได้ตามค สั กรมสร ากรที่ ป 6 25

สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะใช้บังคับ
ยใดค สักรมสร ากรที่ ป 6 25 จะต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

() คู่สัญญาอีก ายหนึ่งที่ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าต้องเป็น
ธนาคาร านิชย์ไม่ว่าจะมีส านประกอบการในประเทศไทยหรือไม่

(2) การท สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าต้องเกิดจากความต้องการประกัน
ความเสี่ยงในมูลหนี้ ะมีหนี้สินที่ต้องช ะใน ายหน้า หรือมีลูกหนี้ที่จะได้รับช ะใน ายหน้า

(3) กรณีที่ท สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจ นวนหลายสัญญาต้องน
สัญญาดังกล่าวมาบันทึกบัญชี ณ วันที่ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศทุกสัญญาจะเลือก
บ ิบัติเพียงสัญญาหนึ่งสัญญาใดไม่ได้

2 3 3 แนวทางในการบันทึกบัญชีส หรับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้า ายได้ตามค สักรมสร ากรที่ ป 6 25

นิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ท สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตาม
ลักษณะทั้งหมดที่ก หนดตามค สักรมสร ากรที่ ป 6 25 จะสามารถ น ผลก ไรหรือขาดทุน
จากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรามารวมค นวมก ไรสุทธิ ื่อเสีย าชเงินได้นิติบุคคล จะต้องบันทึกบัญชี
ขั้นตอนดังต่อไปนี้ อย่างครบ วน ดยแบ่งเป็น 2 กรณี ดังต่อไปนี้

() กรณีการท สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ
บุคคลมีหนี้สินที่ต้องช ะให้แก่เจ้าหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งจะแบ่งเป็น 3 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

- ขั้นตอนที่ : ณ วันที่ สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

เมื่อมีการท สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ากับธนาคาร ื่อประกันความเสี่ยงของ
อัตราแลกเปลี่ยนในสกุลเงินที่จะต้องช ะคืนให้แก่เจ้าหนี้ ื่อว่าธนาคารมี ะต้องส่งมอบเงินตรา
ต่างประเทศให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมี ะต้อง

ช ะเงินตราไทยให้แก่ธนาคารนั้นตามสัญญา จึงต้องบันทึกบัญชี ดยบันทึกบัญชีธนาคารคู่สัญญาเป็น ทั้งลูกหนี้และเจ้าหนี้

การบันทึกบัญชีตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรตาม ป.68/2541		
รายการ	เดบิต	เครดิต
เดบิต สินค้า/สินทรัพย์	xx	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		xx
(บันทึกบัญชีซื้อสินค้าจากต่างประเทศเป็นสินทรัพย์ของบริษัท และ เจ้าหนี้การค้า)		
เดบิต ลูกหนี้ - ธนาคาร	xx	
ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์บัญชี	xx	
เครดิต เจ้าหนี้ - ธนาคาร		xx
(บันทึกบัญชีเจ้าหนี้ธนาคารเนื่องจากธนาคารมีภาระตามสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศต้องส่งมอบเงินให้แก่กิจการ และบันทึกลูกหนี้ธนาคารเนื่องจากกิจการมีหน้าที่ต้องชำระเงินตราไทยให้แก่ธนาคารตามสัญญา และรับรู้ส่วนต่างเป็นผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์บัญชี)		

ตาราง ตารางการบันทึกบัญชีตามแนวทางค สั่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 ขั้นตอนที่

- **ขั้นตอนที่ 2 :** ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (กรณีที่ยังไม่ครบสัญญา)

กรณีที่ยังไม่ ึ่งก หนดเวลาช ะหนี้หรือการช ะหนี้ยังไม่หมดสิ้นในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และยังไม่ ึ่งก หนดเวลาส่งมอบเงินตราต่างประเทศตามสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนของ าระผูก ้น เจ้าหนี้เงินตราต่างประเทศ และลูกหนี้ธนาคารคู่สัญญาตาม (ขั้นตอนที่) ให้เป็นไปตามเงื่อนไขตาม มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

การบันทึกบัญชีตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรตาม ป.68/2541		
รายการ	เดบิต	เครดิต
เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง	xx	
เครดิต เจ้าหนี้การค้า		xx
เดบิต เจ้าหนี้การค้า	xx	
หรือ		
เครดิต กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง		xx

การบันทึกบัญชีตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรตาม ป.68/2541		
รายการ	เดบิต	เครดิต
(บันทึกปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของเจ้าหนี้การค้าตามสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า)		
เดบิต ลูกหนี้ - ธนาคาร	xx	
เครดิต กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่ เกิดขึ้นจริง		xx
----- หรือ -----		
เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง	xx	
เครดิต ลูกหนี้ - ธนาคาร		xx
(บันทึกปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนลูกหนี้ธนาคารเนื่องจากธนาคารต้องจ่ายชำระบริษัทด้วยอัตรา ณ วันสิ้นสุดสัญญา)		
เดบิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนตัดจ่าย (กำไรหรือขาดทุน)	xx	
เครดิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอดตัดบัญชี (ฐานะการเงิน)		xx
----- หรือ -----		
เดบิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอดตัดบัญชี (ฐานะการเงิน)	xx	
เครดิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนตัดจ่าย (กำไรหรือขาดทุน)		xx
(บันทึกปรับปรุงผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอดตัดบัญชี (Deferred Premium) ตามสัดส่วนวันของอายุสัญญา)		
หมายเหตุ : ไม่มีการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของเจ้าหนี้ - ธนาคาร เนื่องจากบริษัทต้องจ่ายให้ธนาคารด้วย Fixed rate ตามสัญญาได้ระบุไว้ ซึ่งได้บันทึกไว้ในขั้นตอนที่ 1 เรียบร้อยแล้ว		

ตาราง 5 ตารางการบันทึกบัญชีตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 ขั้นตอนที่ 2

● **ขั้นตอนที่ 3** : ณ วันครบกำหนดสัญญา

เมื่อถึงกำหนดเวลาส่งมอบเงินตราต่างประเทศตามสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ธนาคารคู่สัญญาตาม (ขั้นตอนที่)

ถ้าต้องชำระเงินตราต่างประเทศให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับเงินตราต่างประเทศในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งต้องค ำนวณค่าหรือราคา

เป็นเงินตราไทยตามราคาตลาด (อัตราธนาคาร วนิชย์รับซื้อ) ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่ง ประมวลรัษฎากร ในขณะที่เดียวกันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องชำระเงินตราไทยให้แก่ธนาคาร คู่สัญญาด้วย เป็นผลทำให้สำนักงานการณเป็นเจ้าหนี้และลูกหนี้หมดสิ้นไป

กรณีในวัน ึ่งกหนดช ะหนี้ และวัน ึ่งกหนดส่งมอบเงินตราต่างประเทศตามสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นวันเดียวกัน เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้โดยการโอนเงินตราต่างประเทศที่ได้รับจากธนาคารคู่สัญญาตาม (ก) ือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายเงินตราต่างประเทศไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งต้องค นวนค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาด (อัตราธนาคาร วนิชย์ขาย) ในวันที่จ่ายไปนั้นตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ท ให้เกิดผลตางระหว่างอัตราธนาคาร วนิชย์ซื้อและอัตราธนาคาร วนิชย์ขาย เป็นผลก ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

การบันทึกบัญชีตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรตาม ป.68/2541		
รายการ	เดบิต	เครดิต
เดบิต เจ้าหนี้การค้า (เงินตราต่างประเทศ)	xx	
ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	xx	
เครดิต เงินฝากธนาคาร		xx
เดบิต เจ้าหนี้การค้า (เงินตราต่างประเทศ)	xx	
เครดิต เงินฝากธนาคาร		xx
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน		xx
(บันทึกจ่ายชำระเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ)		
เดบิต เงินฝากธนาคาร	xx	
ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	xx	
เครดิต ลูกหนี้ธนาคาร		xx
เดบิต เงินฝากธนาคาร	xx	
เครดิต ลูกหนี้ธนาคาร		xx
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน		xx
(บันทึกรับรู้รายการรับเงินจากธนาคารด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นสุดสัญญา)		

การบันทึกบัญชีตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรตาม ป.68/2541		
รายการ	เดบิต	เครดิต
เดบิต เจ้าหนี้ - ธนาคาร	xx	
เครดิต เงินฝากธนาคาร		xx
(บันทึกบัญชีรายการจ่ายเงินให้ธนาคารด้วย Fixed rate ตามสัญญา)		
เดบิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนตัดจ่าย (กำไรหรือขาดทุน)	xx	
เครดิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอตตัดบัญชี (ฐานะการเงิน)		xx
เดบิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอตตัดบัญชี (ฐานะการเงิน)	หรือ	xx
เครดิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนตัดจ่าย (กำไรหรือขาดทุน)		xx
(บันทึกปรับปรุงผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอตตัดบัญชี (Deferred Premium) ตามสัดส่วนวันของอายุสัญญาที่เหลือ)		

ตาราง 6 ตารางการบันทึกบัญชีตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 ขั้นตอนที่ 3

(2) กรณีการท สัญญาขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินตรา หรือทรัพย์สินที่จะได้รับชำระจากลูกหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ จะต้องบันทึกรายการทางบัญชีตามหลักการเดียวกันทุกขั้นตอนดังที่กล่าวข้างต้น

2 3 สิทธิในการเลือกปฏิบัติตาม ายได้ตามค สั่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25

ตามค สั่งกรมสรรพากรที่ ทป 252 วรรค 3 เปิดทางเลือกให้นิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถ เลือกน ข้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาบันทึกบัญชีตามหลักเกณฑ์ข้างต้นได้

หากนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลือกท ตามข้อผูก ันดังกล่าวแล้วสามารถ ใช้สิทธิในการรับรู้ก ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามข้อผูก ันของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ที่ป ั้บติตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นรายได้หรือรายจ่ายในการค นวณ ายเงินได้นิติบุคคลตามแนวทางที่ค สั่งกรมสรรพากร ที่ ทป 2 25 เรื่อง การป ั้บติเกี่ยวกับค นวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ให้สิทธิเลือกป ั้บติไว้

2 ตัวอย่างการรับรู้ตามหลักการทางบัญชีและตามประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างการรับรู้ตามหลักการทางบัญชีและตามประมวลรัษฎากร กรณีซื้อสินค้าจากต่างประเทศ โดยการท สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (forward)

ตัวอย่าง 3 การรับรู้รายการตามหลักการทางบัญชีและตามประมวลรัษฎากร

วันที่ ๓๑ ต.ค. ๖๓ บริษัท อารกิจ จ กัด (มหาชน) (กิจการ) ท สัญญาซื้อสินค้าจากต่างประเทศเป็นจ นวนเงิน ๕ ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยอัตราแลกเปลี่ยน วันที่ ๓๑ ต.ค. ๖๓ มีมูลค่า บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ และมีก หนดช ะหนึ่วันที่ ๓ มี.ค. ๖๔

ในวันเดียวกันกิจการกได้ท สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (forward) จากธนาคาร านิชย์แห่งหนึ่ง จ นวน ๕ ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยก หนดอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (forward) ที่ ๕ บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ และจะครบช ะวันที่ ๓ มี.ค. ๖๔ เช่นเดียวกัน

เมื่อวันครบสัญญากิจการได้รับเงิน ๕ ล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐ จากธนาคาร ะมาจ่ายช ะค่าสินค้ากับบริษัทต่างประเทศ และบริษัท อารกิจ จ กัดได้จ่ายช ะเงินคืนให้กับธนาคาร ตามอัตราที่ก หนดไว้ในสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

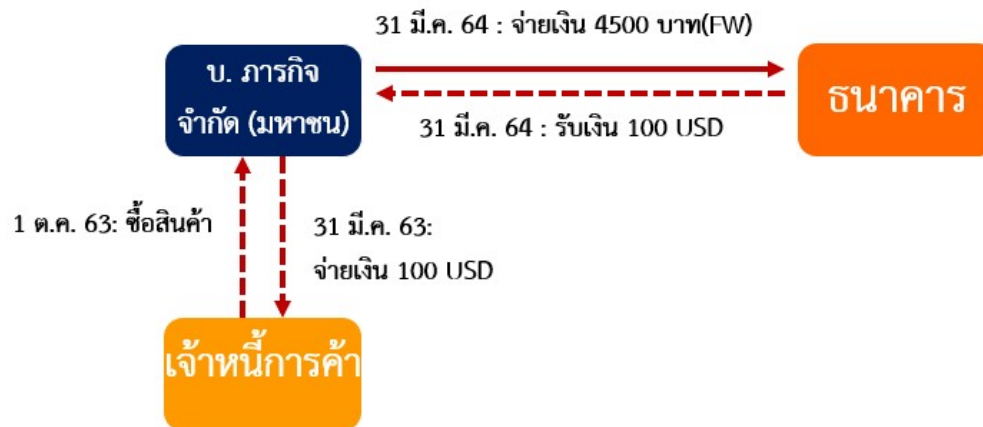
ดยสมมติให้กิจการใช้สัญญาป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงครบทุกประกอบ และเลือกใช้วิธีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่า ยุติธรรมในการบันทึกบัญชี ะเสนอในงบการเงิน

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Exchange Rate)	อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (Forward Exchange Rate)
	(บาทต่อดอลลาร์สหรัฐ)	
๓๑ ต.ค. ๖๓	40	39
๓๑ ธ.ค. ๖๓	42	43**
๓๑ มี.ย. ๖๓	46	45*

* : อัตราแลกเปลี่ยนตามสัญญาซื้อขายแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

** : ในทางปฏิบัติธนาคารจะส่ง Forward exchange rate ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีมาให้

ตาราง ๑ สรุปอัตราแลกเปลี่ยนตามวันที่เกิดธุรกรรมของบริษัท อารกิจ จ กัด (มหาชน)



๑ ที่ 2 ๑ สรุปรายการธุรกรรมที่เกิดขึ้นของของบริษัท ภารกิจ จ กัด (มหาชน)

ตาราง การบันทึกบัญชีตามหลักการทางบัญชีและตามประมวลรัษฎากร

หน่วย : พันบาท

วันที่	บันทึกตาม IFRS9			บันทึกตาม ป.68/2541				
	วิธีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Hedge)			รายการ	เดบิต	เครดิต	หมายเหตุ	หมายเหตุ
1 ต.ค. 63	เดบิต สินค้าคงเหลือ	4,000	Spot rate	เดบิต สินค้าคงเหลือ	4,000		Spot rate	
	เครดิต เจ้าหนี้การค้า		4,000	เครดิต เจ้าหนี้การค้า		4,000		
	(บันทึกซื้อสินค้าต่างประเทศ)			(บันทึกซื้อสินค้าต่างประเทศ)				
	ไม่มีรายการบัญชี			เดบิต ลูกหนี้การค้า - ธนาคาร	4,000		Spot rate	
				ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอยตัดบัญชี	500			
				เครดิต เจ้าหนี้ - ธนาคาร		4,500	Fixed FW rate	
	(บันทึก Memo มูลค่าตามสัญญา 4,500 (100 x 45) เพื่อเตรียมข้อมูลไว้เปิดเผยนโยบายหนี้ยของงบการเงิน)			(บันทึกลูกหนี้และเจ้าหนี้อาคารสำหรับ Fx Forward)				
31 ธ.ค. 63	เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง	200	65 ทีวี (5)	เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง	200		65 ทีวี (5)	Taxable expense
	เครดิต เจ้าหนี้การค้า		200	เครดิต เจ้าหนี้การค้า		200		
	(บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้า : จำนวน (42-40) x 100 = 200)			(บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้า : จำนวน (42-40) x 100 = 200)				
	เดบิต สินทรัพย์อ่อนหนี้ - FX Forward	400	FW Rate	เดบิต ลูกหนี้ - ธนาคาร	200			
เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่าอ่อนหนี้		400	เครดิต กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง		200	65 ทีวี (5)	Taxable expense	
(บันทึกการปรับมูลค่าของสัญญา FX Forward : จำนวน (43-39) x 100 = 400)			(บันทึกปรับปรุงลูกหนี้ - ธนาคาร : จำนวน (42-40) x 100 = 200)					
	ไม่มีรายการบัญชี			เดบิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนตัดจ่าย (P/L)	250		Amorized	Non-Taxable expense
				เครดิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอยตัดบัญชี		250		
				(ปรับปรุง Deferred Premium ตามอายุสัญญา : จำนวน ((45-40) x 100) x (3/6 เดือน) = 250)				
31 มี.ค. 64	เดบิต เจ้าหนี้การค้า (USD)	4,200.00	Spot rate	เดบิต เจ้าหนี้การค้า (USD)	4,200.00			
	ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	400.00	Actual loss	ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	400.00			Taxable expense
	เครดิต เงินสด		4,600.00	เครดิต เงินสด		4,600.00	Spot rate	
	(บันทึกชำระเงินให้เจ้าหนี้ต่างประเทศ)			(บันทึกชำระเงินให้เจ้าหนี้ต่างประเทศ)				
	เดบิต เงินสด (เงินตราต่างประเทศ - USD)	4,500.00		เดบิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนตัดจ่าย (P/L)	250		Amorized	Taxable expense
	เครดิต กำไรจากการวัดมูลค่าอ่อนหนี้		100.00	เครดิต ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนรอยตัดบัญชี		250		
สินทรัพย์อ่อนหนี้ - FX Forward	400.00	บันทึกส่วนต่าง	(บันทึกตัดส่วนเพิ่มจากการซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า : จำนวน ((45-40) x 100) - 250 = 250)					
เงินสด - บาท	4,000.00	FW Contract Rate	เดบิต เงินสด	4,600.00				
(บันทึกส่วนต่างการปรับมูลค่าของสัญญา FX Forward ที่เกิดขึ้นจริงกับวันสิ้นปี)			เครดิต ลูกหนี้ - ธนาคาร		4,200.00	Spot rate		
				กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน - FW	400.00		Taxable income	
				(บันทึกเงินตราต่างประเทศที่ได้จากธนาคาร จากการซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า : จำนวน (46-40) x 100 = 4,600)				
				เดบิต เจ้าหนี้ - ธนาคาร	4,500.00			
				เครดิต เงินสด		4,500.00	Fixed FW rate	
				(บันทึกชำระเงินให้ธนาคาร ตามสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า : จำนวน (45-40) x 100 = 4,500)				

บทที่ 3

การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามหลักการทาง ภาษี ของกฎหมายต่างประเทศ

ในบทนี้จะกล่าวถึงการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือการรับรู้รายได้ และรายจ่ายเกี่ยวกับธุรกรรมสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าของต่างประเทศว่ามี แนวทางในการรับรู้และกฎเกณฑ์ในการบังคับใช้อย่างไร โดยหลักเกณฑ์ในการเลือกประเทศเพื่อก มา เป็นกรณีศึกษานั้น ผู้เขียน ิจารณาจาก ้นฐาน 3 ประการ

ประการแรกประเทศดังกล่าวต้องมีการบังคับใช้แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีแบบเดียวกัน กล่าวคือเป็นประเทศที่มีการใช้บังคับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน (9) หรือมีการปรับใช้ หรือประยุกต์ใช้ หรือแปลมาจากมาตรฐาน ดังกล่าวซึ่ง ้นา โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมา ประการที่สอง นอกเหนือจากเหตุผลทางด้านหลักเกณฑ์ทางบัญชีแล้ว จะต้องเป็นประเทศที่มีหลักเกณฑ์ในการ จัดเก็บ ภาษีอากรที่ชัดเจน เป็นลายลักษณ์อักษร และมี โครงสร้างทาง ภาษีอากร ดยรวมใกล้เคียงกับ ประเทศไทย ประการสุดท้ายประเทศดังกล่าวควรมีศักยภาพ ่า อย่างน้อยใกล้เคียงหรือเหนือกว่า ประเทศไทย ื่อที่จะได้เป็นตัวแทนที่สามารถ น ข้อมูลที่ศึกษา ทั้งแนวทางปฏิบัติ ตลอดจนปัญหาที่ เกิดขึ้นมาประยุกต์ใช้หรือเทียบเคียงกับแนวปฏิบัติทาง ภาษีของประเทศไทยที่มีอยู่ในปัจจุบันได้

จากการ ิจารณาตามหลักเกณฑ์ข้างต้นแล้ว ผู้เขียน ิจารณาว่า ประเทศออสเตรเลีย มี องค์ประกอบครบ ่วนตามมาตรฐาน ้นของผู้เขียน และนอกจากนี้ประเทศออสเตรเลียยังเป็น ประเทศแรก ที่มีการใช้บังคับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 ซึ่งได้เริ่ม ใช้บังคับในประเทศตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ มกราคม ศ 256 นอกจากนี้ผู้เขียนตั้งใจที่จะศึกษาเปรียบเทียบแนวทางและหลักเกณฑ์ทาง ภาษีส หรือประเทศที่อยู่ใน ทวีปเอเชียเช่นเดียวกับประเทศไทยด้วย อันเนื่องมาจากวิ ษณธรรมและสังคมเป็นสิ่งที่หนึ่งที่มีต่อการ ตัดสินใจและรูปแบบของการบริหารธุรกิจ การป้องกันความเสี่ยง ตลอดจนมุมมองหรือวิถีคิดในทาง ภาษีจะมีความใกล้เคียงกับประเทศไทย ผู้เขียนจึงเห็นว่า เขตบริหาร ิเศษ ่องกงแห่งสาธารณรัฐ ประชาชนจีน (่องกง) สามารถ เป็นตัวแทนดังกล่าวได้ และ ่องกงยังเป็นประเทศที่ ้นมาแล้วและ เป็นหนึ่งในสมาชิกขององค์กร ื่อความร่วมมือและ ้นาทางเศรษฐกิจ (r a a r

ra a d :) ด้วย

ด้วยเหตุผลข้างต้นสรุปได้ว่าประเทศที่ผู้เขียน ิจารณาว่าจะสามารถ เป็นกรณีศึกษา ื่อศึกษา แนวทางการรับรู้และป ิบัติทาง าชี้เกี่ยวกับธุรกรรมสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ให้กับการศึกษาวิจัยครั้งนี้คือประเทศออสเตรเลียและ ่องกง ซึ่งสามารถ อธิบายได้ดังต่อไปนี้

3 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บ าชี้เงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าของประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลีย (ra a) หรือ เครือรัฐออสเตรเลีย (a ra a) เป็นประเทศที่มีระบบการปกครองแบบสห ันรัฐ (d ra r) ผ่านอ นาจของรัฐธรรมนูญแห่งประเทศออสเตรเลีย ด้วยเหตุนี้ประเทศออสเตรเลียจึงมี ครงสร้างการปกครอง เป็น 3 ระดับ คือการปกครองระดับรัฐ (a) ซึ่งประกอบไปด้วย 6 มลรัฐ และ 2 ดินแดน ระดับที่ รองลงมาคือรัฐบาลของรัฐแต่ละรัฐ และระดับสุดท้ายคือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ครงสร้างในการ จัดเก็บ าชี้เงินได้ของประเทศออสเตรเลีย จะเก็บ ดยรัฐบาลกลางผ่าน ส ักงาน าช้ออสเตรเลีย (ra a a a :) ซึ่งจะจัดเก็บ าชี้เงินได้นิติบุคคล าชี้เงินได้บุคคลธรรมดา าช้อสินค้าและบริการ (d a d r :) และ าช้ออื่น ๆ ที่เป็นส่วนของรัฐบาลกลาง หลังจากนั้นรัฐบาลกลางจะแจกจ่าย าชี้ที่ได้มากระจายให้กับมลรัฐล ดับ ัดไป

ประเทศออสเตรเลียมีกฎหมาย หรับเกณฑ์ในการจัดเก็บ าชี้เงินได้ซึ่งได้บัญญัติไว้ผ่าน ะราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บ าชี้ ศ 25 (a 99) และ ะราชบัญญัติอื่น ๆ และกฎหมายแก้ไข ติมเติม ซึ่งในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมสัญญาซื้อหรือขาย เงินตราต่างประเทศคือกฎหมาย หรับจัดเก็บ าชี้ของการเตรียมการทางการเงิน ศ 2555 (a a a a rra 2 2) ดยอธิบายได้ดังนี้

3 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับ าชี้เงินได้นิติบุคคล

3 ผู้มีหน้าที่เสีย าชี้

าชี้เงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลียจะ ิจารณาจากหลัก ันที่อยู่ กล่าวคือบริษัท ที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายประเทศออสเตรเลียมีหน้าที่ต้องเสีย าชี้เงินได้แม้เงินได้ดังกล่าวไม่ได้ เกิดขึ้นในประเทศออสเตรเลียก็ตาม และบริษัทที่เข้ามาประกอบธุรกิจเป็นศูนย์กลางของการด เนิน ธุรกิจด้วย (a a a a d r) หรือมีอ นาจในการออกเสียในที่ประชุมผู้ ื่อหุ้น เกี่ยวกับการบริหารงานของบริษัทในประเทศออสเตรเลีย รวมไปถึงบริษัทที่ไม่ได้มี ันที่อยู่จะต้องเสีย าชี้เงินได้ของออสเตรเลีย หรับรายได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศออสเตรเลีย อย่างไรก็ตามในกรณีที่

บริษัทนั้น มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ออสเตรเลียได้ท ข้อตกลงการเก็บ ภาษีซ้อน () สิทธิในการเก็บ ภาษีของออสเตรเลีย ดยทั่วไปจะจ กัดแ ฉะผลก ไรที่เป็นของส านประกอบการ าวร () ใน ออสเตรเลียเท่านั้น

3 2 รอบปี ภาษี

ดยปกติแล้วปี ภาษีของประเทศออสเตรเลียรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 3 มิ ุนายน⁵³ ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการและช ะ ภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องยื่นต่อส ักงานจัดเก็บ ภาษีอากรของ ประเทศออสเตรเลีย (ra a a a) ายในวันที่ 5 มกราคมของปีถัดไป

3 3 หลักการรับรู้รายได้และรายจ่าย

() รายได้ ()

รายได้ ึ่งประเมิน ายได้ ะราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บ ภาษี ศ 25 ให้ ความหมายครอบคลุม 2 ส่วนด้วยกัน คือ รายได้ตามแนวคิดสามัญ (rd ar) และรายได้ ึ่งประเมินอื่น ตามกฎหมาย (ab) กล่าวคือเงินได้ ึ่งประเมินจะรวมทั้ง เงิน รั ยสินหรือประ ชนอื่นใดที่ค หนดได้เป็นตัวเงินที่ได้มาจากการประกอบกิจการ ดยปกติวิสัย ตลอดจนรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการค เนินธุรกิจการกิจการ ีอวัต ุ ประสงค์ด้าน ภาษีเงินได้ ยกเว้นแต่ รายได้ที่ได้รับการยกเว้นไว้ตาม ะราชบัญญัติอื่นใดอย่างชัดแจ้งหรือ ดยนัย และไม่รวมเงินได้จาก รางวัลที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ เงินที่ได้รับมาจากการกู้ยืม ภาษีสินค้าและบริการ () เป็นต้น รายการเหล่านี้ไม่จ ับต้องรวมเป็นเงินได้ ึ่งประเมินแต่อย่างใด

(2) รายจ่าย ()

รายจ่ายหรือค่าใช้จ่าย คือ ต้นทุนที่หมดสิ้นไปและค่าใช้จ่ายที่เสียไป ื่อให้ได้มาซึ่งรายได้หรือ ื่อการค เนินไปของกิจการ รายจ่ายดังกล่าวจะสามารถ น มาหักออกจากรายได้ในการค หนดก ไร สุทธิ ื่อเสีย ภาษีได้ และจะต้องเป็นรายจ่ายตามหมวด 2 แห่ง ะราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บ ภาษี ศ 25 อย่างไรก็ตามกิจการจ ับต้องตรวจสอบให้แน่ใจว่ารายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องกับ ดยตรงกับกิจการ ื่อสร้างรายได้จริง และต้องไม่ใช่รายจ่าย ื่อการส่วนตัว ในกรณีที่เป็นรายจ่ายที่

⁵³ ra a r a d ra 99
: : r b239d ad 2 2 3 6 d

ใช้ทั้งกิจการและส่วนตัวจะสามารถ ใช้สิทธิ์ได้เฉพาะส่วนที่ใช้สำหรับกิจการเท่านั้น นอกจากนี้จะต้องมีเอกสารหลักฐานเพื่อพิสูจน์รายจ่ายทั้งหมดด้วย

3 ฐานภาษีและอัตราภาษีสำหรับกรณ นวน ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็น ภาษีที่จัดเก็บตามหลักการจัดเก็บ ภาษีเงินได้ทั่วโลก (r d d) และบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการซึ่งมีเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศออสเตรเลียเท่านั้น และค นวนก ไรสุทธิทาง ภาษีตามอัตรา ภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลียที่บังคับใช้ตาม พระราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บ ภาษี ศ 25 คือ ร้อยละ 3 ของรายได้ที่ต้องเสีย ภาษี

อย่างไรก็ตามในช่วงปี พุทธศักราช 255 เป็นต้นมา รัฐบาลกลางได้มีมาตรการลดอัตรา ภาษีนิติบุคคล ดยในช่วง 2 ปีแรก (รอบปี ภาษีสิ้นสุดวันที่ 3 มิ ุนายน ศ 2559 และ 256) มาตรการลด ภาษีจะบังคับใช้เฉพาะธุรกิจขนาดเล็กที่มีรายได้ไม่เกิน ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย และในปี ัดไปรัฐบาลกลางยังคงมีมาตรการลดอัตรา ภาษีนิติบุคคลอย่างต่อเนื่องและไม่ได้บังคับใช้แค่เฉพาะธุรกิจขนาดเล็กเท่านั้น แต่ให้มาตรการดังกล่าวมีผลกับธุรกิจขนาดใหญ่ขึ้น ึ่งแต่ต้องมีรายได้ไม่เกิน 5 ดอลลาร์ออสเตรเลีย ดังนั้นในปัจจุบัน หากธุรกิจมีรายได้ไม่เกิน 5 ดอลลาร์ออสเตรเลีย จะเสีย ภาษีเงินได้ที่อัตรา ภาษีนิติบุคคลได้ที่ร้อยละ 25 เท่านั้น⁵⁴ อย่างไรก็ตามกรณีที่มีรายได้เกินกว่าที่กำหนดไว้ กิจการเหล่านั้นยังคงต้องเสีย ภาษีด้วยอัตราปกติตาม ราชบัญญัติการบริหารการจัดเก็บ ภาษี ศ 25 ก หนดอยู่เช่นเดิม

Tax rate table

The legislated tax rates are as follows:

Income year	Aggregated turnover threshold	Lower tax rate	Non qualifying corporate tax entity rate	Qualifying entity
2015-16	\$2m	28.5%	30.0%	"Small Business Entity"
2016-17	\$10m	27.5%	30.0%	"Small Business Entity"
2017-18	\$25m	27.5%	30.0%	"Base Rate Entity"
2018-19 and 2019-20	\$50m	27.5%	30.0%	"Base Rate Entity"
2020-21	\$50m	26.0%	30.0%	"Base Rate Entity"
2021-22 onward	\$50m	25.0%	30.0%	"Base Rate Entity"

ตาราง 9 สรุปอัตรา ภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างปี ภาษีสิ้นสุด 3 มิ ุนายน ศ 255 ึ่ง ปัจจุบัน⁵⁵

⁵⁴ r a r r ra a r ra a r ra 26 r 2 2 r :

: a ar a ra a r ra a r ra

⁵⁵ a M b r a a a d r r ra a ra d

r r 2 2 9 ard a a d r a d r ra (a ar 2 2) a 5

3 2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายจากการเตรียมการทางการเงิน

โดยทั่วไปหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าของประเทศออสเตรเลีย มีการน มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (9 : a a r) มาใช้ ส หรับการจัดท งบการเงินส หรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ มกราคม ศ 256 ⁵⁶ เป็นต้นไป อย่างไรก็ตามการรับรู้รายได้หรือรายจ่าย ายได้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศดังกล่าวไม่ได้ปรับใช้กับการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายตามหลักเกณฑ์ทาง าชีเงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลียแต่อย่างใด

ส หรับหลักเกณฑ์ทาง าชี ประเทศออสเตรเลียเริ่มเลงเห่นความส คัญในการจัดเกบ าชี เกี่ยวกับการเตรียมการทางการเงิน อันเนื่องมาจากมีการ ำ นาทางเศรษฐกิจและเทศ น ลยี เช่น การ ลอยตัวของดอลลาร์ออสเตรเลีย ตลอดจนการออกกฎหมายที่ไม่ก่อให้เกิดสารทางเศรษฐกิจจน ลดทอน าคการเงินของออสเตรเลียการ ำ นาเหล่านี้ท ให้เห่นช่องว่างและความล้าสมัยทางกฎหมายทางการเงิน จึงได้มีการปฏิรูปกฎหมายในช่วง ุทธศักราช 2535⁵ โดยมีการทยอยออกกฎหมายและ ปรับปรุงผ่าน ะราชบัญญัติการประเมิน าชีเงินได้ ศ 25 (a 99) และบทบัญญัติ ะราชบัญญัติการจัดเกบ าชีของการจัดการทางการเงิน (a a a a r r a 2 9 ())

ส หรับกฎหมายที่ใช้บังคับเกี่ยวกับธุรกรรมการซื้อขายเงินตราต่างประเทศ ซึ่งก่อให้เกิดก ไร ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน ไม่ว่าจะเป็นการจัดการความเสี่ยงทางการเงินหรือ ื่อการบริหารงาน เป็นข้อกฎหมายที่ ูกบัญญัติเป็นเรื่องสุดท้ายอันเนื่องมาจากความซับซ้อนของเนื้อหา ดยบัญญัติแก้ไข รวมอยู่ที่บทบัญญัติที่ 23 ของ ะราชบัญญัติการประเมิน าชีเงินได้ ศ 25 (a 99) และเริ่มบังคับใช้ส หรับธุรกรรมการซื้อขายเงินตราต่างประเทศในปี าชีที่

26 r 2 r : : 2d da a a d a a
a d r a d r r a a r a 22 d

56 r a a d 9 a a r a 3 29 r 2 2 r :
: a a r a a a d a r r a a d r a r r r
a a r 9 a a r d a r 2 3 b 6329 3 3 26 2bb 2 9

57 r a a r d a a a a a r r a () 25 r 2 2 r :
: : r b239d ad 2 2 3 6 d

เริ่มหรือหลังวันที่ กรกฎาคม ค 2552⁵ อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าได้บัญญัติอยู่ในบัญญัติที่ 23 ภายใต้พระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีของการเตรียมการทางการเงิน () เช่นเดียวกัน ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

3 2 วัตถุประสงค์

ในอดีตการท ธุรกรรมซื้อขายเงินตราต่างประเทศจะอยู่ ภายใต้กรอบการจัดเก็บ ภาษี ไร และขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน อย่างไรก็ตามแนวทาง การ ษาของเศรษฐกิจ ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเกิดจากข้อเท็จจริงและส านการณ์ที่มีความหลากหลายต่างกัน ด้วยเหตุนี้จึงเกิดกฎหมายบัญญัติที่ 23 ขึ้นมา เพื่อใช้บังคับส หรับธุรกรรมเกี่ยวกับการเตรียมการทางการเงินในแง่ของการปฏิบัติหรือแนวทาง ภาษี ส หรับรายการก ไรและขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเตรียมการทางการเงิน ซึ่งการบังคับใช้ดังกล่าวครอบคลุม ึ่งการใช้ธุรกรรมสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เพื่อป้องกันความเสี่ยงด้วย

3 2 2 บังคับใช้กับผู้เสีย ภาษีเงินได้

บัญญัติที่ 23 แห่ง พระราชบัญญัติการจัดเก็บ ภาษีของการเตรียมการทางการเงิน () ไม่ได้บังคับใช้กับผู้เสีย ภาษีอากรทุกคน ดยจะยกเว้น

- ส หรับบุคคลธรรมดา และ
- หน่วยงานเงินบ ณาญหรือหน่วยงานจัดการกองทุนหรือหน่วยงานที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ภายใต้กฎหมายต่างประเทศที่มีทริ ยสินน้อยกว่า ั้านดอลลาร์ออสเตรเลีย และ
- ส ำหรับรับ ากเงินที่ได้รับอนุญาต () หรือกิจการให้สินเชื่ อ รนต์ หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันที่มีมูลค่าการซื้อขายรวมน้อยกว่า 2 ั้านดอลลาร์ออสเตรเลีย และ

58 r a r r Ma d a a r a ra a ar 2 25 r
2 2 r : : d a d a a r a a r a
: d a b a r 2 d d a r ra a a a r
a ra a ar 2

- กิจการหรือหน่วยงานอื่นนอกเหนือจากข้างต้นที่มีมูลค่าขายรวม ล้านดอลล่าร์ ออสเตรเลีย สิ้นทรัพย์ทางการเงินน้อยกว่า ล้านดอลล่าร์และสิ้นทรัพย์รวมน้อยกว่า 3 ล้านดอลล่าร์

3 2.3 ความหมายของการเตรียมการทางการเงิน

การเตรียมการทางการเงิน ภายใต้บัญญัติที่ 23 แห่ง ราชอาณาจักรบัญญัติการจดทะเบียน ภาษีของการเตรียมการทางการเงิน คือ การจัดการทางการเงินที่มีข้อตกลงในการได้รับเงินสดที่สามารถ ช ะระได้ ตามกฎหมาย ผลประ ยชน์อื่นใดที่เป็นตัวเงินหรือเทียบเท่า หรือสิทธิตามกฎหมายในการรับ ผลประ ยชน์ทางการเงิน หรือ าระผูก ันในการรับหรือจ่ายผลประ ยชน์ใด ทางการเงิน

ตัวอย่างเช่น การซื้อเครื่องจักรจากกิจการอื่นในต่างประเทศ กิจการจะได้ซึ่งอุปกรณ์อันเป็น ทรัพย์สินของกิจการ อีกด้านหนึ่งกิจการต้องจัดเตรียมทรัพย์สินที่มีมูลค่าเท่ากับจ นวนเงินที่ระบุไว้ใน สัญญาซื้อขาย กล่าวคือกิจการต้องมีการเตรียมการทางการเงิน ื่อช ะระค่าอุปกรณ์ดังกล่าว อาจจะ เป็นการท สัญญาเงินกู้ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ื่อบริหารส ำ คล่องทางการเงิน ของบริษัทหรือป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน

3 2 หลักเกณฑ์และวิธีการรับรู้รายการ

เมื่อกิจการได้ ิจารณาแล้วว่าธุรกรรมทางการเงินดังกล่าวอยู่ ภายใต้อัตรา 23 แห่ง ราชอาณาจักรจดทะเบียน ภาษีของการเตรียมการทางการเงิน จึงมาดูหลักเกณฑ์การรับรู้ก ไรหรือ ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนว่าควรจะรับรู้ด้วยวิธีการทาง ภาษีแบบใด อย่างไรก็ดีในส่วนของการรับรู้ ก ไรหรือขาดทุนจากการแปลงมูลค่าสินทรัพย์ หรือหนี้สิน ณ ลื่นรอบระยะเวลาบัญชีจะใช้อีก หลักเกณฑ์หนึ่งในการรับรู้ ดยที่ไม่เกี่ยวข้องกับบัญญัติที่ 23 ดยหลักเกณฑ์ที่กฎหมายได้ก หนดไว้ เกี่ยวกับการรับรู้ก ไรหรือขาดทุนที่ได้จากการจัดการทางการเงินซึ่งสามารถ แบ่งออกเป็น 6 วิธี⁵⁹ ซึ่ง กิจการสามารถ เลือกใช้ได้ดังนี้

59 ra a r a a d (a a a a rra) 2 9 2 9
bd 23 a 2 29 r 2 2 r : : a a ar a ar
a ar bd r 29

3 2 วิธีการคงค้างหรือการรับรู้จริง⁶

การรับรู้ด้วยวิธีคงค้างหรือการรับรู้จริง (r a r r a a d) ใช้ ส หรับการเตรียมการทางการเงินที่ก่อให้เกิด ไรหรือขาดทุนที่มีความแน่นอนเียง อ ณ เวลาที่มี การเริ่มจัดเตรียม รวมถึง ไรหรือขาดทุนที่เกิดจากผลประ ยชน์ทางการเงินที่กิจการจะได้รับหรือจ่าย ายได้ข้อตกลงซึ่งการได้รับหรือจ่ายนั้นต้องมีความแน่นอนเียง อตั้งแต่วันที่เริ่มมีการตกลง หรือมี ความแน่นอนเียง อหลังจากที่เริ่มมีข้อตกลงแต่ก่อนที่จะได้รับผลประ ยชน์

ก ไรหรือขาดทุนที่มีความเียง อ ายได้วิธีการคงค้างหรือการรับรู้จริง คือ สามารถ ทราบ จ นวณ ไรหรือขาดทุนที่จะเกิดขึ้นจากสัญญาหรือธุรกรรมการเตรียมการทางการเงินนี้ ซึ่งวิธีการ ค นวณดังกล่าวสามารถ แบ่งออกเป็นอีก 2 วิธีการย่อยคือ

() วิธีการคงค้าง (r a d) เป็นการจัดสรรก ไรหรือขาดทุนที่ได้รับจาก การจัดการทางการเงินตามระยะเวลาของสัญญาหรือธุรกรรมที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงวันสิ้นสุดของ สัญญา อย่างไรก็ตามช่วงเวลาของการปันส่วนจัดสรรต้องไม่เกิน 2 เดือนต่อรอบและทุกรอบต้องมี ระยะเวลาที่เท่า กันเสมอ ยกเว้นช่วงแรกและช่วงสุดท้ายของสัญญาที่อาจจะไม่เท่ากับรอบอื่น ก ได้

(2) วิธีการรับรู้จริง (a a M d) เป็นการรับรู้ ไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้น จริงสามารถ รับรู้เป็นรายได้หรือรายจ่ายทาง ายได้ทันที

3 2 2 วิธีมูลค่ายุติธรรม⁶

การรับรู้ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม (a r a M d) ใช้ส หรับการเตรียมการทาง การเงินที่มีหลักเกณฑ์ทางบัญชีในการวัดมูลค่าด้วย มูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรหรือขาดทุน ของ สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เช่น เงินให้กู้ยืมต่างประเทศ ลูกหนี้เงินตราต่างประเทศ และเจ้าหนี้เงินตราต่างประเทศ เป็นต้น รวมทั้งตราสารอนุ ันท์ที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศที่ไม่ได้มี จุดประสงค์ ื่อการป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของเงินตราต่างประเทศ เช่น สัญญาซื้อขาย ล่วงหน้า สัญญาแลกเปลี่ยนที่มีลักษณะเกงก ไรจากความผันผวนของเงินตราต่างประเทศ ธุรกรรม เหล่านี้จะ ูก ค นวณตามเกณฑ์ "มูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรหรือขาดทุน" ในกรณีนี้หากเลือกหลักเกณฑ์

⁶⁰ b d b d 23

⁶¹ b d b d 23 2

ทาง ภาษีด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมจะหมายความว่า ไรและขาดทุนจากการเตรียมการทางการเงินดังกล่าวจะ ถูกน มาค นวณ ภาษีตามเกณฑ์มูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี

ในการเลือกวิธีมูลค่ายุติธรรมท ให้เกิด ภาษีทั้งก ไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่รับรู้ และยังไม่เกิดขึ้นจริง ส หรับผู้เสีย ภาษีบางรายการเกบ ภาษีจากก ไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงอาจเป็นสิ่งที่ไม่ ึ่งปราร ณา ราะกิจการต้องเสีย ภาษีมากกว่าปกติ อย่างไรก็ตามสุดท้ายแล้วขึ้นอยู่กับการ ิจารณา ของแต่ละกิจการว่าวิธีใดจะเหมาะสมกับกิจการมากที่สุด

3 2 3 วิธีการแปลงมูลค่าของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ⁶²

การรับรู้ด้วยวิธีแปลงมูลค่าของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (r a r r a a d) ใช้ส หรับการเตรียมการทางการเงินที่รับรู้ในรายงานทางการเงิน ดยรับรู้ ่อวัต ุ ประสงค์ทาง ภาษีในการรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงก ไรหรือขาดทุนของการแปลงมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เช่น การกู้ยืมเงินตราต่างประเทศ เงิน ากเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น อย่างไรก็ตามวิธีการดังกล่าวไม่ครอบคลุมธุรกรรมทางการเงิน บางอย่าง เช่น ผลก ไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ได้มาหรือเกิดขึ้นจากการได้มาซึ่งอุปกรณ์ ทุนในสกุลเงินต่างประเทศจะไม่ครอบคลุม ดยบทบัญญัติที่ 23 เนื่องจากข้อตกลงดังกล่าวจะไม่ เป็นไปตามค จ กัดความของข้อตกลงทางการเงิน ซึ่งผลก ไรขาดทุนดังกล่าวจะ ถูกตีความให้อยู่ ายใต้บทบัญญัติอื่นแทน

ในการเลือกวิธีมูลค่าแปลงมูลค่าของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ มีผลบังคับใช้การ แปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ดยทั่วไป ซึ่งท ให้เกิดเสีย ภาษี ทั้งก ไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่รับรู้และยังไม่เกิดขึ้นจริง ส หรับผู้เสีย ภาษีบางรายการเกบ ภาษีจากก ไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงอาจเป็นสิ่งที่ไม่ ึ่งปราร ณา ราะกิจการต้องเสีย ภาษีมากกว่าปกติ อย่างไรก็ตามสุดท้ายแล้วขึ้นอยู่กับการ ิจารณาของแต่ละกิจการว่าวิธีใดจะเหมาะสมกับกิจการมากที่สุด

3 2 วิธีการรายงานทางการเงิน⁶³

การรับรู้ด้วยวิธีรายงานทางการเงิน (a a r r d) ใช้ส หรับการแปลง มูลค่าของรายการเตรียมการทางการเงินทั้งสินทรัพย์และหนี้สินที่บันทึกบัญชีตามมาตรฐาน

⁶² b d bd 23 6

⁶³ b d bd 23 9

การบัญชี เช่น เงินกู้ในสกุลเงินต่างประเทศ บัญชีธนาคารที่ใช้สกุลเงินต่างประเทศ เป็นต้น กรณีนี้
 ก ไรหรือขาดทุนตามมาตรฐานการบัญชีที่เกิดขึ้น ทางทาง ภาษีจะอนุญาตให้เป็นเงินได้ ึ่งประเมิน
 หรือรายจ่ายทาง ภาษีได้

ในการเลือกวิธีรายงานทางการเงิน ให้กิจการต้องรับรู้ ไรหรือขาดทุนจากอัตรา
 แลกเปลี่ยนเช่นเดียวกับมาตรฐานการบัญชี หมายความว่า การรับรู้ทาง ภาษีและทางบัญชีสอดคล้องไป
 ในทิศทางเดียวกัน

3 2 5 วิธีการปรับสมดุลในการยุติการเตรียมการทางการเงิน⁶

การรับรู้การปรับสมดุล (a a ad a a a a
 arra) ใช้ส หรับกรณีที่มีการ อนสิทธิหรือ าระหน้าที่ทั้งหมดหรือบางส่วนของกิจการไปให้
 กิจการอื่น ายได้ข้อตกลงทางการเงิน อย่างไรก็ตามบัญชีได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าวิธีการดังกล่าวไม่
 สามารถ ปรึใช้กับการเตรียมการทางการเงิน ื่อป้องกันความเสี่ยงได้

3 2 6 วิธีการเตรียมการป้องกันความเสี่ยงทางการเงิน⁶⁵

การรับรู้ด้วยวิธีเตรียมการป้องกันความเสี่ยงทางการเงิน (d a a
 arra d) จะใช้ส หรับธุรกรรมทางการเงินที่ใช้ส หรับป้องกันความเสี่ยง ายได้
 มาตรฐานการบัญชีที่ก หนดไว้ ตัวอย่างเช่น การกู้ยืมเงินตราต่างประเทศ ื่อป้องกันความเสี่ยงจาก
 การลงทุนสุทธิในบริษัทย่อยในต่างประเทศ สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าป้องกันความ
 เสี่ยงจากการซื้อสินค้าคงคลังหรืออุปกรณ์ เป็นต้น หากสัญญาธุรกรรมทางการเงินดังกล่าวมีคุณสมบัติ
 ครบ ่วนส หรับการป้องกันความเสี่ยง ผลก ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนจากการจัดการ
 ป้องกันความเสี่ยงจะสามารถ เลื่อนการรับรู้ได้ได้ กล่าวคือกรณีที่เกิดของสัญญาอยู่รอบปีบัญชีหนึ่ง
 แต่วันสิ้นสุดของสัญญาอยู่อีกรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ดยหลักการกิจการต้องรับรู้ ณ วันสิ้นสุด
 สัญญา แต่ส หรับการป้องกันความเสี่ยงกิจการสามารถ ทอยรับรู้ ไรขาดทุนที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบ
 ก่อนหนึ่งครั้งได้ และจึงรับรู้ส่วนที่เหลือ ณ วันสิ้นสุดสัญญา ื่อวัด ุประสงค ีในการลด าระและเกิด
 การจูงใจให้มีการเสีย ภาษีมากขึ้น

⁶⁴ bd bd 23

⁶⁵ bd bd 23

ตัวอย่าง การใช้วิธีการรับรู้รายการเกี่ยวกับธุรกรรมการเตรียมการทางการเงิน ส หรับการป้องกันความเสี่ยงของการซื้อขายหุ้นในสกุลเงินต่างประเทศ

เมื่อวันที่ 3 มกราคม 255 บริษัท ออสเตรเลีย จ กัด มีข้อผูกมัดในการเข้าซื้อหุ้นเพื่อการค้าจาก บริษัท 'องกง จ กัด ในราคา ล้านเหรียญสหรัฐ ส หรับการใช้งานหรือการขายต่อในธุรกิจของออสเตรเลีย ร วมการส่งมอบในเวลา 3 เดือน ดยสามารถ ช ะได้ เดือนหลังจากส่งมอบ

บริษัทได้ท สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เดือนกับธนาคารสหรัฐ ณ วันที่สั่งซื้อหุ้นดังกล่าว ดยตกลงอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (r ard a) ที่อัตรา 6 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อดอลลาร์สหรัฐ ดังนั้นบริษัทจึงสามารถ หนดต้นทุนของมูลค่าหุ้นที่ซื้อไว้ที่ 3 5 9 เหรียญออสเตรเลีย ดยมีอัตราแลกเปลี่ยนสปอต (a a) ณ วันที่ 3 มกราคม ศ 255 ซึ่งเป็นวันเดียวกับวันที่ท สัญญาซื้อหุ้นซื้อขาย และวันที่ท สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเท่ากับ ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อดอลลาร์สหรัฐ ดังนั้นในเวลา นี้ ล้านเหรียญสหรัฐจะมีค่าเท่ากับ 29 เหรียญออสเตรเลีย

หุ้นซื้อขายจะถูกส่งมอบในวันที่ 3 เมษายน ศ 255 ซึ่งขณะนั้นอัตราแลกเปลี่ยนสปอต (a a) ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อดอลลาร์สหรัฐ ดังนั้นในเวลา นี้ ล้านเหรียญสหรัฐเทียบเท่ากับ 25 เหรียญออสเตรเลีย

สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าสิ้นสุดลงในวันที่ 3 ษา คม ศ 255 และบริษัทออสเตรเลีย จ กัด จะได้รับเงิน ล้านเหรียญสหรัฐ จากธนาคารสหรัฐ ื่อแลกกับเงิน 3 5 9 เหรียญออสเตรเลีย ขณะเดียวกัน บริษัท ออสเตรเลีย จ กัด จะจ่ายเงิน ล้านเหรียญสหรัฐ ให้กับบริษัท 'องกง จ กัด ดยอัตราแลกเปลี่ยนสปอต (a a) ณ วันที่จะมีค่าเท่ากับ 2 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อดอลลาร์สหรัฐ ดังนั้นในวันดังกล่าว ล้านเหรียญสหรัฐเทียบเท่ากับ 2 9 5 2 เหรียญออสเตรเลีย

จากตัวอย่างข้างต้น สามารถ ิจารณาธุรกรรมเป็น 3 ประเ ทดังต่อไปนี้

ประเ ทที่ สัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ื่อเป็นข้อตกลงทางการเงิน เนื่องจากบริษัท ออสเตรเลีย จ กัด มีสิทธิที่จะช ะด้วยเงินสด ื่อรับผลประโยชน์ทางการเงินและ าระผูก ันที่สามารถ ช ะด้วยเงินสด ื่อให้ผลประโยชน์ทางการเงิน ผลประ ยชน์ทางการเงินสามารถ ช ะเป็นเงินสดได้เนื่องจากผลประโยชน์เป็นเงิน (เป็นสิทธิที่จะได้รับ ล้านดอลลาร์สหรัฐ และ าระผูก ันที่จะต้องจ่าย 3 5 9 ดอลลาร์ออสเตรเลีย) ดังนั้นก ไรหรือขาดทุนในสัญญาซื้อ

ขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ภายใต้บัญญัติที่ 23 แห่ง ราชอาณาจักรการจดทะเบียน ภาษีของการเตรียมการทางการเงิน

ประ เ ทที่ 2 ธุรกรรมการค้ามาซึ่งการซื้อขายหุ้น การซื้อขายหุ้นไม่ใช่การจัดการทางการเงิน เนื่องจากบริษัท ออสเตรเลีย จ กัด ไม่มีสิทธิที่จะช ะด้วยเงินสด ื่อรับผลประ ยชน์ทางการเงินหรือ าระผูก ันที่สามารถ ช ะด้วยเงินสด ื่อให้ผลประ ยชน์ทางการเงิน

ประ เ ทที่ 3 าระผูก ันที่จะต้องจ่ายส หรับการซื้อขายหุ้น ดยทั่วไปกงบบัญญัติ 23 ไม่ได้ ใ้กับผลก ไรและขาดทุนจาก าระผูก ันในการช ะค่าหุ้น ื่อการซื้อขาย

จากการจัดประ เ ทข้างต้นสรุปได้ว่า บริษัท ออสเตรเลีย จ กัด มีการจัดการทางการเงิน แต่ ็น าระผูก ันที่สามารถ ช ะด้วยเงินสด ื่อให้ผลประ ยชน์ทางการเงิน ดังนั้นผลก ไรขาดทุน จากข้อตกลงดังกล่าวจะไม่สามารถ ใ้หลักการรับรู้ตามบทบัญญัติ 23 ได้ มี ะเพียงผลก ไรจากสัญญา ื่อขายเงินตราต่างประเทศเท่านั้นที่ ือ ็นการเตรียมการทางการเงินจึงสามารถ รับรู้ตามแนวทาง บทบัญญัติ 23 แห่ง ราชอาณาจักรการจดทะเบียน ภาษีของการเตรียมการทางการเงินได้

3 3 หลักเกณฑ์การรับรู้ ไรหรือขาดทุนจากสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ภายใต้กฎหมาย ภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

หลักเกณฑ์การรับรู้ส หรับก ไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการจัดการทางการเงิน ภายใต้ ราชอาณาจักรการจดทะเบียน ภาษีของการเตรียมการทางการเงินของประเทศ ส หรับหลักเกณฑ์การรับรู้ ก ไรหรือขาดทุนจากสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ดยปกติแล้วก ไรหรือขาดทุน ดังกล่าวจะต้องรับรู้ ณ วันสิ้นสุดสัญญา อย่างไรก็ตามภายใต้เปิด โอกาสให้ผู้เสีย ภาษีสามารถ เลือ กทยอยรับรู้ ไรหรือขาดทุนจากสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศดังกล่าวได้ ดยมีเงื่อนไขและ ื่อจ กัดที่ระบุอยู่ในบัญญัติ 23 ซึ่งสามารถ อธิบายได้ดังต่อไปนี้

3 2 วัตถุประสงค์ของมาตรา 23 ⁶⁶

วัตถุประสงค์ของบทบัญญัติ 23 ื่อลดความแตกต่างระหว่างการรับรู้ผลก ไรหรือ ขาดทุนจากการใช้เครื่องมือจัดการความเสี่ยงทางการเงินระหว่างการรับรู้ทางบัญชีและทาง ภาษี สร้าง ความสะดวกให้กับผู้เสีย ภาษีมากขึ้นทั้งการบันทึกรายการ และสร้างทางเลือกให้กับผู้มีหน้าที่เสีย ภาษี ในการเลื่อนระยะเวลาในการเสีย ภาษี ื่อที่จะสามารถ ผ่อนช ะได้ และเป็นสิทธิประ ยชน์ในการจูง ใจให้ผู้มีหน้าที่เสีย ภาษียินดีที่จะเสีย ภาษี

⁶⁶ bd bd 23 2

3 22 ขอบเขตการบังคับใช้

สามารถ บังคับใช้ได้กับอนุ ันท์และการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศป้องกันความเสี่ยง ในสกุลเงินต่างประเทศ กล่าวคือมูลค่าจะถูกเปลี่ยนไปตามมูลค่าของตัวแปรตามที่ระบุในสัญญา ซึ่งในที่นี้คืออัตราแลกเปลี่ยนต่างประเทศ และข้อตกลงในสัญญาต้องเป็นการป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

3 23 ข้อ หนดในการบันทึก

กิจการต้องมีการจัดท หรือมีการบันทึกตามข้อ หนดดังต่อไปนี้

() การบันทึกต้องมีค อธิบายว่าสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศจัดท ขึ้นเพื่อป้องกันความเสี่ยง หรือมีลักษณะที่บ่งบอกได้ว่ามีเป็นการป้องกันความเสี่ยง ตลอดจนรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินใดที่ต้องการป้องกันความเสี่ยง นอกจากนี้ต้องมีการอธิบายว่ากิจการจะประเมินประสิทธิผลของการป้องกันความเสี่ยงในการลดความเสี่ยงต่อการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของรายการหรือรายการที่ป้องกันความเสี่ยงหรือกระแสเงินสดหรือความเสี่ยงจากเงินตราต่างประเทศได้อย่างไรด้วย

(2) มีการระบุรายละเอียดตามที่มาตรฐานการบัญชี หนด และ ดยจัดท เอกสารประกอบเพื่อใช้เป็นเอกสารหลักฐานในการอ้างอิงกับธุรกรรมดังกล่าว เพื่อเป็นการยืนยันและหลีกเลี่ยงข้อสงสัยจากเจ้าหน้าที่จัดเกบ ภาษีในกรณีที่เกิดการไม่ได้บันทึกรายการไว้ในรายงานทางการเงิน ณ วันจัดท เครื่องมือป้องกันความเสี่ยง

(3) เพื่อหลีกเลี่ยงข้อสงสัยจากเจ้าหน้าที่จัดเกบ ภาษี อาจจัดท เอกสาร 2 ชุดเป็นคู่หลักฐานทั้ง 2 าย

() การบันทึกจะต้องจัดท ขึ้นในวันหรือในระยะเวลาไม่นานหลังจากท สัญญาหรือได้รับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยง หรือตามที่ได้มีการระบุไว้ในสัญญา (กรณีที่มีระบุ)

(5) ค อธิบายต้องมีความละเอียดและชัดเจนเียง อ เช่น ขอบเขตการป้องกันความเสี่ยง รายการที่ต้องการป้องกันความเสี่ยง การจัดการทางการเงินที่ป้องกันความเสี่ยง ตลอดจนสิทธิและภาระผูก ันที่เกิดขึ้นหรือจะเกิดขึ้น

(6) ต้องบันทึกท ไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของแต่ละปี แม้จะยังไม่ถึงเวลาที่จะรับรู้ ไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจริง หรือวันสิ้นสุดของสัญญาก็ตาม ซึ่งจะ ูกรวมค นวนอยู่ในเงินได้ ึ่งประเมินหรือค่าใช้จ่ายทาง ภาษีอื่น ไปเสีย ภาษีด้วย

() ต้องมีการบันทึกที่ก หนดคน ยบายและแนวปฏิบัติในการบริหารความเสี่ยงของกิจการ หรือบริษัทในขณะที่กิจการหรือบริษัทสร้างได้มาหรืออื่น ไปใช้

3 2 การก หนดเกณฑ์ส หรับการปันส่วนก ไรหรือขาดทุน

เกณฑ์การปันส่วนนี้จะบังคับใช้ส หรับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศที่มีวันเริ่มต้น และวันสิ้นสุดคนละรอบระยะเวลาบัญชีกัน ดยหลักเกณฑ์ในการปันส่วนจะต้องปันส่วนอย่างเป็น ธรรมและสมเหตุสมผลสอดคล้องกับหลักการปันส่วนที่ ราชอาณาจักรบัญญัติดังกล่าวได้อนุญาตไว้ กล่าวคือ ปันส่วนตามระยะเวลาของสัญญาด้วยมูลค่ายุติธรรม และเมื่อครบก หนดของสัญญาหรือสัญญาสิ้นสุด ลงตามข้อ ก หนดให้กลับรายการที่เคยรับรู้ ก ไรหรือขาดทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม แล้วรับรู้ ก ไรและ ขาดทุนที่เกิดขึ้นจริง

อย่างไรก็ตามสิทธิประ ยชน์จะสิ้นสุดลงกรณีที่ไม่ได้ปฏิบัติตามข้อ ก หนดที่ ราชอาณาจักรบัญญัติได้ ระบุไว้ หรือไม่ได้มีเจตนาในการท ธุรกรรมทางการเงิน ึ่งป้องกันความเสี่ยง และให้สิทธิเจ้า ักงาน มือ นางในการ ิจารณาและประเมิน าชี ิมเติมได้

3 2 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บ าชีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้าของเขตบริหาร ิเศษ 'องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน

เขตบริหาร ิเศษ 'องกงมีกฎหมายส หรับเกณฑ์ในการจัดเก็บ าชีเงินได้ซึ่งได้บัญญัติไว้ผ่าน กฎหมายรายได้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ข้อ ก หนดปี ศ 2562 (a d (d) (2) rd a 2 9) ดยอธิบายหลักการทั่วไปได้ดังนี้

3 2 หลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับ าชีเงินได้นิติบุคคล

3 2 ผู้มีหน้าที่เสีย าชี

าชีเงินได้นิติบุคคลของ 'องกงมีเกณฑ์ในการจัดเก็บ าชีตามหลักดินแดน (rr ra a a)⁶ กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่ต้องเสีย าชีจากผลก ไรต้องเป็นบุคคลหรือนิติบุคคลที่ได้ ท การค้าประกอบวิชาชี หรือท ธุรกิจใน 'องกง และต้องได้รับผลก ไรจากการท การค้าประกอบ

67 a d ar r a d ra b
a d rr ra r r a a 29 r 2 2 r :
: rd a b : : 2 2 ad 2 a 2 rr ra 2 ba 2
r 2 a 2 r 2 d r d arr d 2 2 2 2 2 2 r 2
2 a 2 2 2 2 r

วิชาชี หรือท ุรกิจที่เกิดขึ้นใน 'องกง อันได้แก่ บริษัท หุ่นส่วนผู้ดูแลผลประ ยชน์และองค์กรของ บุคคลที่ประกอบอาชีพ การค้าหรือธุรกิจใ 'องกงต้องเสีย ภาษีจากผลก ไรที่มีแหล่งที่มาจาก 'องกง

3 2 2 รอบปี ภาษี

ดยปกติแล้วปี ภาษีของ 'องกงรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 3 มีนาคม⁶ ซึ่งการยื่นแบบ แสดงรายการและช าระ ภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องยื่นต่อส นักงานจัดเก็บ ภาษีอากรของ 'องกง (a d rd a) ายในวันที่ เดือนหลังรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด

3 2 3 หลักการรับรู้รายได้และรายจ่าย

ตามกฎหมาย ภาษีอากร 'องกงไม่ได้มีการระบุความหมายของรายได้หรือรายจ่ายไว้อย่างชัดเจน ึ่งแย่งแต่จะระบุว่าก ไรที่ประเมินได้หรือขาดทุนจากการปรับปรุง คือก ไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ (นอกเหนือจากก ไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายสินทรัพย์) เป็นฐานในการค นวณ ภาษีเงินได้นิติ บุคคล

อย่างไรก็ตามได้มีการระบุเกี่ยวกับรายได้ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องง นมาก นวณเป็นเงินได้ ทาง ภาษี เช่น ก ไรและรายรับที่เป็นทุน เงินปันผลบริษัทในประเทศท้องถิ่นทีู่กเรียกเก็บ ภาษี ายได้ กฎหมาย ภาษี 'องกง เงินปันผลจากบริษัทในต่างประเทศ ดยทั่วไปจะอยู่ในต่างประเทศและไม่ต้อง เสีย ภาษีในเขตบริหาร ิเศษ 'องกง เงินกู้ยืม เป็นต้น นอกจากนี้ได้ระบุรายจ่ายที่ไม่สามารถ เป็น รายจ่ายทาง ภาษีได้ เช่น ค่าใช้จ่ายส่วนตัว ที่ไม่ได้ใช้ ื่อวัตถุประสงค์ในการสร้างผลก ไร การสูญเสีย หรือการ อนทุน จ นวณเงินที่เรียกคืนได้ ายได้การประกันหรือสัญญาการชดใช้ค่าเสียหาย เป็นต้น

3 2 ฐาน ภาษีและอัตรา ภาษีส หรับการค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

'องกงใช้หลักเกณฑ์ในการเก็บ ภาษีจากผลก ไรจากการค้าอาชีพ หรือธุรกิจที่ด เนินการใ 'องกง ภาษีก ไรจะเรียกเก็บจากผลก ไรที่เกิดขึ้นหรือได้มาจาก 'องกงเท่านั้น กล่าวคือ เฉ าะผลก ไรที่มีแหล่งที่มาจาก 'องกงเท่านั้นที่ต้องเสีย ภาษี หากผลก ไรมีแหล่งที่มาจากนอก 'องกงจะไม่อยู่ใน บังคับที่จะต้องเสีย ภาษี เว้นแต่ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติไว้ ดยชัดเจน

68 a d ar r a d ra b
a r a 29 r 2 2 r : : rd a b a

ดย 'องกงมี้อตรา าชีเงินได้นิติบุคคลบังคับใช้ตามกฎหมาย าชีอยู่ที่ ร้อยละ 65 ส หรับ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และร้อยละ 5 ส หรับบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์

3 2 2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน

'องกงเป็นศูนย์กลางทางการเงินที่ส คัญใน ุมิ าคเอเชียแปซิ กและเครื่องมือทางการเงินได้ ูกน มาใช้กันอย่างแ รหลายใน 'องกง⁶⁹ ะให้อับรรลุวัตถุประสงค์ด้านการลงทุนการค้าหรือการ ป้องกันความเสี่ยง เนื่องจากเครื่องมือทางการเงินมีความซับซ้อนมากขึ้นจึงมีการ ้นามาตรฐานการ รายงานทางการเงิน ดยละเอียด ะจัดการกับประเด็นทางบัญชีที่เกี่ยวข้อง หน่วยงานทางบัญชีที่ เกี่ยวข้องได้ออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน (

a a r (9)) ซึ่งมาตรฐานดังกล่าวกมีต้นฉบับจากมาตรฐานการรายงานทาง การเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงินเช่นกัน ดยบังคับใช้ส หรับรอบ ระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือตั้งแต่ มกราคม ศ 256 เป็นต้นไป ซึ่งมาตรฐานดังกล่าวจะ ก หนดมาตรฐานในการรับรู้และวัดมูลค่าของเครื่องมือทางการเงิน นอกจากนี้ยังใช้ร่วมกับมาตรฐาน การบัญชีฉบับที่ 32 เรื่องการน เสนอเครื่องมือทางการเงิน (a a r (32)) ซึ่งก หนดนิยามและหลักเกณฑ์ในการน เสนอเครื่องมือทางการเงิน

ส หรับหลักเกณฑ์ทาง าชีเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน สรร ากร 'องกงมีการออกกฎหมาย ะเริ่มเติมผ่านการแก้ไขกฎหมายรายได้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ้ออก หนดปี ศ 2562 (a d (d)(2) rd a 2 9) และออกหนังสือรับรองการตีความ และแนวปฏิบัติ (ฉบับแก้ไข) เลขที่ 2 (ar a r r a a d ra 2 ()) เกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงิน ดยเฉ าะ ะใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการตีความทาง าชี และเป็นแนวทางปฏิบัติทาง าชีส หรับเครื่องมือทางการเงินทุกประเ ท รวมถึงสัญญาซื้อหรือขาย เงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ะป้องกันความเสี่ยงด้วย ดยมีผลบังคับใช้ในวันที่ มีนาคม ศ 2562 เป็นต้นไป ดยเนื้อหาสาระส คัญมีดังต่อไปนี้

69 a d ar r a d ra b
a ar a r r a a d ra 2 (d) a 2 2 r :
: rd d d 2 d
70 r d b a 9 a a r 29 r 2 2 r
: : a r a dard a dr a a dard a d a r a dard a d Ma r
a dard 9 a a r

3 2 2 วัตถุประสงค์

ในการออกข้อบัญญัติทางกฎหมายเกี่ยวกับ ภาษี หรือเครื่องมือทางการเงินที่ 'องกงได้ตราขึ้น เพื่อให้การปฏิบัติทาง ภาษีสอดคล้องกับการปรับปรุงแนวทางปฏิบัติทางบัญชีในปัจจุบันที่มีความหลายหลายและซับซ้อนมากขึ้น ตลอดจนเพื่อเป็นแนวปฏิบัติเกี่ยวกับ ภาษี หรือเครื่องมือทางการเงินให้กับผู้เสีย ภาษีหรือผู้แทนของผู้เสีย ภาษี เพื่อลดความสับสนและข้อผิดพลาดในแนวทางการรับรู้ทาง ภาษี

3 2 2 2 บังคับใช้กับผู้เสีย ภาษีเงินได้

กฎหมายรายได้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ข้อก หนดปี ค 2562 บังคับใช้กับบุคคลธรรมดาที่มีการจัดท งบการเงินตามหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี หน่วยงานที่จัดตั้งตามกฎหมาย 'องกง หน่วยงานที่จัดตั้งนอก 'องกงแต่ด เนินงานใน 'องกงไม่ว่าจะผ่านส านประกอบการ วารหรือไม่

ผู้เสีย ภาษีเงินได้ดังกล่าวสามารถ เลือกหลักเกณฑ์หรือวิธีการประเมินที่ก หนดไว้ตามความเหมาะสมของกิจการก็ได้ อย่างไรก็ตามการเลือกใช้หลักเกณฑ์ใดกิจการจะต้องเข้าเงื่อนไขทั้งหมดตามที่กฎหมายได้ก หนดด้วย หากใช้เกณฑ์ใดแล้วต้องใช้เกณฑ์ดังกล่าวไปตลอดอย่างน้อย ปี 1 เพื่อความสม เสมอทาง ภาษีและเพื่อหลีกเลี่ยงไม่ให้ผู้เสีย ภาษีได้รับประ โยชน์จากการเปลี่ยนการเกณฑ์หรือวิธีการประเมิน แต่หากต้องการเปลี่ยนวิธีการต้องได้รับการอนุมัติจากผู้มีอ นาจก่อน

3 2 2 3 ความหมายของการเครื่องมือทางการเงิน ายได้กฎหมาย

เครื่องมือทางการเงิน ายได้กฎหมาย ภาษีของ 'องกง จะใช้นิยามตามมาตรฐานการบัญชีของ 'องกง ฉบับที่ 32 กล่าวคือเป็นสัญญาใด ที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ทางการเงินของกิจการหนึ่งและหนี้สินทางการเงิน หรือตราสารทุนของอีกกิจการหนึ่ง และจะ กวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมซึ่งคือราคาตลาด ณ วันที่ได้รับหรือจ่ายไปจากธุรกรรมทางการเงิน อย่างไรก็ตามทางกฎหมายระบุว่าให้ใช้การตีความร่วมกับแนวทางของมาตรฐานการรายงานทางการเงินของ 'องกง ฉบับที่ 9 ร่วมด้วย เพื่อให้ใช้ในการจัดประ ษของเครื่องมือทางการเงิน ตลอดจนการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินด้วย และเมื่อเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวเข้าตรงตามนิยามทางมาตรฐานการบัญชีของ 'องกงแล้วก จะต้องสอดคล้องกับหลักการส คัญทางกฎหมาย 2 ประการที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นด้วย

3 2 2 หลักเกณฑ์และวิธีการรับรู้รายการ

หลักเกณฑ์ในการพิจารณารายการที่บังคับใช้กับกฎหมายรายได้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ข้อ หนตปี ศ 2562 ฉบับนี้จะใช้ส หรับผลก ไรหรือขาดทุนที่เกิดจากเครื่องมือทางการเงินที่ ได้รับรองตามหลักการบัญชีทั่วไปและต้องผลก ไรหรือขาดทุน ภายใต้ नियามตามค ิ กษาทาง กฎหมายของ 'องกทักกล่าวไว้ข้างต้นเท่านั้น กล่าวคือเป็นผลก ไรหรือขาดทุนจากเครื่องมือทาง การเงินซึ่งเกิดขึ้นจริงแล้ว และผลก ไรหรือขาดทุนที่คาดว่าจะได้รับ

3 2 2 วิธีวัดมูลค่า ้นฐาน

วิธีวัดมูลค่า ้นฐาน (a a a) เป็นวิธีการดั้งเดิมที่มีการบังคับใช้ก่อนที่กฎหมาย รายได้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ข้อ หนตปี ศ 2562 จะมีการแก้ไขเพิ่มเติม ส หรับก ไรที่ ต้องเสีย ภาษีจากเครื่องมือทางการเงินซึ่งได้รับรองว่าได้ใช้วิธีปฏิบัติตามมาตรฐานทางการบัญชี และ ผลก ไรต้องสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ทางกฎหมายตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นด้วย กล่าวคือสามารถ รับรู้ เป็นรายได้หรือรายจ่ายทาง ภาษีได้กต่อเมื่อเป็นก ไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น

ในทางปฏิบัติการวัดด้วยวิธีดังกล่าวอาจเกิดผลก ไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจริง (a d r a d) จากการใช้เครื่องมือทางการเงินจะ ือเป็นรายได้หรือรายจ่ายทาง ภาษี ่อน มารวม ค นวนเป็นฐาน ภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบบัญชีที่เกิดก ไรหรือขาดทุนดังกล่าวได้ ส หรับรายการผล ก ไรหรือขาดทุนที่จากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง (r a d r a d) นั้นจะ ูกรับรู้ทาง ภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะรายการที่เป็นก ไรจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงใน รอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดนั้น ในขณะที่หากเกิดผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจะ ือเป็นรายจ่ายต้องห้าม แนวปฏิบัติดังกล่าวเป็นผลมาจากค ิ กษาของศาลอุทธรณ์ในปี ศ 2556 ²

อย่างไรก็ตามค ิ กษาดังกล่าวเป็นเพียงแนวปฏิบัติ สรร ากร 'องกยังคงตีความตาม กฎหมายว่าก ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงที่เกิดขึ้น ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้นไม่ได้เกิดขึ้นจริง ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ดังนั้นจึงไม่ต้องง ก ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงดังกล่าว ือเป็น

71 a d ar r a d ra b
a ar a r r a a d ra 2 (d) 3 a 6 a 2 2
r : : rd d d 2 d

72 r a r r d b r r ad ar a a r
a a r r a r a a d a a Mar 2 9 2 3
r 2 2 r : : a 2 9 a ar2 9 2 d

รายได้หรือรายจ่ายในทาง บัญชี³ ซึ่งตามหลักความเป็นจริงจะท ให้ผู้เสีย ภาษีต้องรับ ภาระหนัก
 ะ ราะว่าในการรับรู้ทางบัญชียังคงต้องรับรู้ผล ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นอยู่
 ส่งผลให้ในทางบัญชียังคงต้องกระทบยอดต่อนก ไรหรือขาดทุนเกิดขึ้นจริงเมื่อสิ้นสุดสัญญา และยังคง
 ต้องติดตามการปรับปรุงในรอบ ภาษีที่สิ้นสุดสัญญาด้วย

ด้วยเหตุนี้ ื่อบรรเทาผู้เสีย ภาษีจาก ภาระหน้าที่ดังกล่าวข้างต้น กรมสรรพ ากร ่องงงแก้ไข
 มาตรา ๕๕๓เดิม ายได้กฎหมายรายได้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ข้อ ๒๒๒ ๒๒๒
 2562 ื่อเป็นทางเลือกในการปรับให้กับผู้เสีย ภาษีเดิมในวิธีการ ัดไป

3.2.2 วิธีมูลค่ายุติธรรม

วิธีมูลค่ายุติธรรม (fair value) ใช้ส หรับการค นวนก ไรทาง ภาษีจากเครื่องมือทาง
 การเงินซึ่งได้แก่ สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินที่วัดจากต้นทุนค่าตัดง หน่าย สินทรัพย์
 ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรขาดทุน สินทรัพย์ทางการเงินที่วัด
 มูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรขาดทุนเบดเสรจ การประมาณการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ตราสาร
 ทุน และอนุ ันท์ทางการเงินหรือตราสารป้องกันความเสี่ยงทางการเงิน อย่างไรก็ตามจะต้อง
 สอดคล้องกับการปรับทางบัญชี

ดยทั่วไปแล้วกรณีที่มีการวัดมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีจะเกิดทั้งผลก ไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้น
 จริง (realized) และผลก ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง (unrealized) กจะ ูกน มา ิจารณาด้วยหากมีการรับรู้ในงบก ไรหรือขาดทุนของกิจการ

กรณีดังกล่าวก ไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้น ตลอดงนก ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นที่มีการรับรู้
 ตามมาตรฐานทางการบัญชี ื่อเป็นรายได้หรือขาดทุนทาง ภาษี ื่อ น มารวมค นวนเป็นฐาน ภาษี
 เงินได้นิติบุคคลในรอบบัญชีที่เกิดก ไรหรือขาดทุนดังกล่าวได้

73 r a r r d r a a a r
 d r 9 a r 2 2 3 r 2 2
 : : r b239d ad a a r 2 2 2 () d

74 เกณฑ์มูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการบัญชีของ ่องงง คือ การวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรหรือขาดทุนเบดเสรจอื่น ()
 ด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านก ไรหรือขาดทุน () และในราคาทุนตัดง หน่าย

3 2 3 หลักเกณฑ์การรับรู้ ไรหรือขาดทุนจากสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ภายใต้กฎหมาย ภาษีอากรของ 'องกง

จากการที่ 'องกงเป็นศูนย์กลางทางการเงินที่ส คัญใน ภูมิภาคเอเชียแปซิฟิก ส่งผลให้กิจกรรมสัญญาการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศมีบทบาทในการใช้เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงมากขึ้น เพื่อลดความไม่แน่นอนในมูลค่าที่จะได้รับหรือต้องช าระในอนาคต และความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจ ตลอดจนการ ้นาหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการรับรู้รายการบัญชีป้องกันความเสี่ยงที่ได้มีการปรับใช้ ท ให้กรมสรรพากรของ 'องกงได้เล็งเห็นความส คัญของธุรกรรมดังกล่าว จึงได้มีการ ้นาและออกกฎหมายเพื่อใช้บังคับส หรับเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง ดยเฉ าะ ภายใต้กฎหมายรายได้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ซ้อก หนดปี ศ 2562 และหนังสือรับรองการตีความและแนวปฏิบัติ (ฉบับแก้ไข) เลขที่ 2 ดยมีเงื่อนไขและข้อจ กัดดังนี้

3 2 3 วัตถุประสงค์

วัตถุประสงค์ของมาตรา แห่ง ภายใต้กฎหมายรายได้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ซ้อก หนดปี ศ 2562 เพื่อลดความแตกต่างระหว่างการรับรู้ผลก ไรหรือขาดทุนจากการใช้เครื่องมือจัดการความเสี่ยงทางการเงินระหว่างการรับรู้ทางบัญชีและทาง ภาษี สร้างความสะดวกให้กับผู้เสีย ภาษีมากขึ้นทั้งการบันทึกรายการ และสร้างทางเลือกให้กับผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีในการเลือกระยะเวลาในการเสีย ภาษีเพื่อที่จะสามารถ ผ่อนช าระได้ และเป็นสิทธิประโยชน์ในการจูงใจให้ผู้มีหน้าที่เสีย ภาษียินดีที่จะเสีย ภาษี

ซึ่งจะช่วยให้ผู้เสีย ภาษีมีแนวทางการรับรู้ ไรหรือขาดทุนทาง ภาษีที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น ตลอดจนสร้างทางเลือกให้กับผู้เสีย ภาษีเพื่อประเมินความ ร้อมและวางแผนการเสีย ภาษีได้ดียิ่งขึ้น

3 2 3 2 ขอบเขตการบังคับใช้

ภายใต้กฎหมายรายได้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ซ้อก หนดปี ศ 2562 และหนังสือรับรองการตีความและแนวปฏิบัติ (ฉบับแก้ไข) เลขที่ 2 สามารถ บังคับใช้กับสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าส หรับป้องกันความเสี่ยงในสินทรัพย์หรือหนี้สินใด ของกิจการได้ อย่างไรก็ตามตีสัญญาดังกล่าวต้องมีคุณสมบัติเป็นไปตามหลักการบัญชีป้องกันความเสี่ยง ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของ 'องกง ฉบับที่ 9 ทั้งนี้กรณีที่ใช้บังคับเจ้า พนักงานมีอ นาจในการตรวจสอบข้อเท็จจริงตลอดจนส ำการณในการเกิดขึ้นของอนุ ันธ์หรือเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายอนุญาติหรือไม่

ในการพิจารณาว่าสัญญาดังกล่าวว่าเป็นการป้องกันความเสี่ยงหรือไม่ เจ้าพนักงานจะประเมินพิจารณาจากสถานการณ์ต่อไปนี้ร่วมด้วย

- ความสัมพันธ์ป้องกันความเสี่ยงไม่ผ่านคุณสมบัติ หรือการบัญชีป้องกันความเสี่ยง
- ความสัมพันธ์ป้องกันความเสี่ยงมีคุณสมบัติ หรือการบัญชีป้องกันความเสี่ยง แต่ไม่ได้นำมาใช้ หรือ
- การบัญชีป้องกันความเสี่ยงถูกยกเลิกเนื่องจากการป้องกันความเสี่ยงไม่ได้ผล

กรณีที่เข้าสถานการณ์ข้างต้นอย่างใดอย่างหนึ่ง เจ้าพนักงานมีนาจในการพิจารณาว่าสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าไม่ถือเป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง

3 2 3 3 การกหนดเกณฑ์สหรับการปันส่วนกไรหรือขาดทุน

หลักเกณฑ์การรับรู้สหรับกไรหรือขาดทุนที่เกิดจากตราสารอนุพันธ์ป้องกันความเสี่ยงรายไ้รายไ้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ้อก หนดปี ค 2562 ไ้เปิดทางเลือกให้กับการรับรู้ผลกไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นให้สามารถรับรู้ไ้ 2 แนวทาง ไ้แก่

3 2 3 3 วิธีวัดมูลค่าพื้นฐาน

กรณีเลือกใช้วิธีวัดมูลค่าพื้นฐาน กิจการจะต้องรับรู้ผลกไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเป็นรายไ้หรือรายจ่ายทาง าชีส สหรับรายการรับรู้ผลกไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่มีการรับรู้ตามหลักการบัญชี ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี แต่ยังไม่สิ้นสุดสัญญา ผลกไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นดังกล่าวไม่สามารถรับรู้เป็นรายไ้หรือรายจ่ายทาง าชีสในการค หนด าชีสเงินไ้นิติบุคคลไ้

3 2 3 3 2 วิธีมูลค่ายุติธรรม

กรณีเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการจะสามารถรับรู้ผลกไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเป็นรายไ้หรือรายจ่ายทาง าชีสไ้ แม้ว่าสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจะยังไม่สิ้นสุดก็ตาม เนื่องจากตามมาตรา () ประกอบกับมาตรา ายไ้รายไ้แผ่นดิน (ฉบับแก้ไข) ฉบับที่ 2 ้อก หนดปี ค 2562 ไ้เปิด อากสร้างทางเลือกไว้ให้เสีย าชีส

จากข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บ าชีส สหรับกไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของสัญญาซื้อหรือขายเงินตรา ือป้องกันความเสี่ยงทางการเงินของประเทศออสเตรเลียและเขตปกครองพิเศษ ฮ่องกง บว่าทั้งสองประเทศไ้เลือกเป็นกรณีศึกษาต่างมีแนวคิดในการรับรู้กไรหรือขาดทุน

ดังกล่าวไปในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือจะสามารถ รับรู้เป็นรายได้หรือรายจ่ายทาง ภาษีได้ก็ต่อเมื่อมี เกิดก ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนขึ้นจริง ณ วันที่สิ้นสุดสัญญาซื้อหรือขายเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้า

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินมีแนวทางปฏิบัติส หรับก ไรหรือขาดทุนจากอัตรา แลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง แต่ในทางบัญชีพิจารณาว่าเป็นก ไรหรือขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจึง ต้องรับรู้เป็นรายได้หรือรายจ่ายในงบการเงินของกิจการ เพื่อแสดงผลประ ยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น อย่างแน่นอนในอนาคตและสามารถ วัดมูลค่าได้ เป็นเหตุให้มุมมองในทางบัญชีและทาง ภาษีมีความ แตกต่างกัน ซึ่งสร้าง ภาระให้กับผู้เสีย ภาษีในการเก็บข้อมูล เพื่อระบยอกระหว่างบัญชีและ ภาษี และ ้มี ภาระในด้านการเสีย ภาษีเนื่องจากจะต้องเสีย ภาษีทั้งจ นวนในคราวเดียวที่สัญญาสิ้นสุด

อย่างไรก็ตามทั้งประเทศออสเตรเลียและเขตปกครอง ิเศษได้ออกกฎหมาย เพื่อ ้มี ทางเลือก ให้กับผู้เสีย ภาษีในเลือกปฏิบัติ ส หรับการรับรู้ก ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของสัญญาซื้อ หรือขายเงินตรา เพื่อป้องกันความเสี่ยงทางการเงินส หรับก ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยัง ไม่เกิดขึ้นจริงให้สามารถ รับรู้เป็นรายได้หรือรายจ่ายในการค นวณ ภาษีได้ เพื่อประ ยชน์ต่อผู้เสีย ภาษี ในการลด ภาระการช ระ ภาษีจากรูธรรมดังกล่าวในคราวเดียวและ ้มี ประสิทธิ ำ ในการจัดท เอกสารประกอบการค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคลให้มากขึ้นด้วย

บทที่
ความเหมาะสมของการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า
ตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การรับรู้ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับ ไรหรือขาดทุนจากการซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงและกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงินซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ใหม่ของประเทศไทยที่เริ่มบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือตั้งแต่ มกราคม ค 2563 และ 256 ตามลำดับ

ตลอดจนศึกษาแนวทางปฏิบัติทางด้านกฎหมาย อาชีวกรของประเทศไทยที่บังคับใช้อยู่ปัจจุบัน รวมไปถึงศึกษากฎหมาย อาชีวกรของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศออสเตรเลียและเขตบริหารพิเศษ ฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน (ฮ่องกง) ที่ให้เห็นว่าไม่ว่าจะเป็นกฎหมายประเทศไทย ประเทศออสเตรเลียและ ฮ่องกง ต่างมีแนวหลักเกณฑ์ในรายได้และรายจ่ายทาง อาชีวกรเกี่ยวกับธุรกรรมสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงเหมือนกันคือสามารถ รับรู้เป็นรายได้หรือรายจ่ายทาง อาชีวกรได้ต่อเมื่อสิ้นสุดสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า อย่างไรก็ตามทุกประเทศต่างได้มีการตรากฎหมายเพิ่มเติม เพื่อให้สิทธิทางเลือกแก่ผู้เสีย อาชีวกรการใช้สิทธิทยอยรับรู้ ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยง ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีใด เป็นรายได้หรือจ่ายในการค นวณ อาชีวกรเงินได้นิติบุคคลได้ ทั้งนี้การจะใช้สิทธิดังกล่าวได้ก็ต่อเมื่อปฏิบัติเป็นไปตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขและข้อก หนดที่กฎหมายแต่ละประเทศระบุไว้ ซึ่งมีความแตกต่างกันออกไป

เนื้อหาในบทนี้จะกล่าวถึงประเด็นปัญหาความเหมาะสมของการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามประมวลรัษฎากร ตลอดจนประเด็นปัญหาการใช้บังคับกับแนวทางการบันทึกบัญชี รวมไปถึงการน เื่อนไขของต่างประเทศมาบังคับใช้ ซึ่งผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์ถึงประเด็น ปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการน หลักเกณฑ์เหล่านั้นมาปรับใช้ได้ดังนี้

ปัญหาความไม่สอดคล้องส หรับการเกิดขึ้นของรายได้หรือรายจ่ายตามหลักการจับคู่ของ รายได้กับรายจ่าย (Ma r) ในการค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามแนวทางมาตรฐานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน ได้มีแนวทางปฏิบัติ ส หรับสัญญาซื้อหรือขายแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ฉะ เพื่อป้องกันความเสี่ยง ดย บริษัทหรือกิจการจะต้องรับรู้ ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของสัญญาซื้อหรือขายแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อหรือขายแลกเปลี่ยน เงินตราต่างประเทศล่วงหน้าผ่านงบ ไรขาดทุนด้วยอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (r ard a) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และรับรู้ ไรหรือขาดทุนจากสัญญาซื้อหรือขายแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศส่วนที่เหลืออีกครั้งเมื่อสิ้นสุดสัญญา ด้วยอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าตามที่ระบุไว้ในสัญญา

การรับรู้มูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อหรือขายแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าผ่านงบ ไร ขาดทุนด้วยอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (r ard a) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว นั้น เป็นการรับรู้ ื่อใช้ในการจัดท และน เสนองงบการเงิน ื่อสะท้อนให้เห้นทรี ยากรเชิงเศรษฐกิจของ กิจการและสิทธิเรียกร้องที่จากผลการด เนินงานของกิจการ อันเป็นส่วนประกอบหนึ่งต่อผลในการ ตัดสินของผู้ใช้หลัก (r ar r) ซึ่งประกอบด้วย ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและ ในอนาคต

ในมุมของการรับรู้ทาง ภาษีอากรส หรับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ดย ปกติแล้วจะรับรู้ตามเกณฑ์สิทธิ กล่าวคือกิจการหรือบริษัทจะสามารถ รับรู้ ไรหรือขาดทุนจากอัตรา แลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ พของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าได้ต่อเมื่อสิ้นสุด สัญญา ซึ่งแนวทางดังกล่าวส่งผลให้เกิดผลต่างระหว่างการรับรู้ตามหลักการบัญชีกับหลักการทาง ภาษี ซึ่งผลแตกต่างจะเกิด 2 ช่วงได้แก่ การรับรู้ ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงทางบัญชี ณ สิ้นรอบ ระยะเวลาบัญชี ซึ่งในการค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ส หรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวจะต้องไม่ รับรู้ผล ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายทาง ภาษี และส หรับรอบ ระยะเวลาบัญชี ัดไปหรือเป็นรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการสิ้นสุดของสัญญาซื้อหรือขายเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้า ในทางบัญชีจะรับรู้ ไรขาดทุนที่เกิดขึ้นจริงแต่ ฉะ ส่วนที่เหลือจากการรับรู้ ไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ในขณะที่ทาง ภาษีจะรับรู้เป็นก ไรหรือขาดทุนจากอัตรา แลกเปลี่ยนได้เต็มจ นวนในการค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบดังกล่าว ซึ่งหากเมื่อลองค นวณ ตามตัวอย่างที่ 3 จะสามารถ สรุปลได้ตามตารางล่างดังนี้

หน่วย : ล้านบาท

วันที่	บันทึกตาม 9 วิธีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (ar a d)			การรับรู้ในการค นวณ าชีเงินได้นิติบุคคล	
	รายการ	เดบิต	เครดิต		หมายเหตุ
3 ธค 63	เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง	2		65 ทวิ (5)	รายจ่ายทาง าชี
	เครดิต เจ้าหนี้การค้า		2		
(บันทึกปรับปรุงเจ้าหนี้การค้า : ค นวณ (2) 2)					
	เดบิต สินทรัพย์อื่น ๆ			a	ไม่เป็นรายได้ทาง าชี
	เครดิต ก ไรจากการวัดมูลค่าอื่น ๆ				
(บันทึกการปรับมูลค่าของสัญญา r ard : ค นวณ (3 39))					
3 มีค 6	เดบิต เจ้าหนี้การค้า ()	2		ra a	รายจ่ายทาง าชี
	ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน				
	เครดิต เงินสด		6		
	(บันทึกข าระเงินให้เจ้าหนี้ต่างประเทศ)				
	เดบิต เงินสด (เงินตราต่างประเทศ)	5		บันทึกส่วนต่าง a	รายได้ทาง าชี
เครดิต ก ไรจากการวัดมูลค่าอื่น ๆ สินทรัพย์อื่น ๆ r ard เงินสด บาท					
(บันทึกส่วนต่างการปรับมูลค่าของสัญญา r ard ที่เกิดขึ้นจริงกับวันสิ้นปี)					
รายได้ทาง าชี : จะเท่ากับส่วนต่างระหว่างเงินสด (เงินตราต่างประเทศ) ที่ได้รับมาหักกับเงินสดที่กิจการหรือบริษัทได้จ่ายออกไป ซึ่งคือ 5 ล้านบาท					

**ตาราง การเปรียบเทียบการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ
ล่วงหน้าตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีและ าชี**

จะเห็นได้ว่าการรับรู้รายได้กับรายจ่ายของทางบัญชีและทาง าชีไม่สอดคล้องกัน กล่าวคือ การรับรู้ทางบัญชีไม่สอดคล้องส หรับการเกิดขึ้นของรายได้หรือรายจ่ายตามหลักการจับคู่ของรายได ักับรายจ่าย (Ma r) ในการค นวณ าชีเงินได้นิติบุคคล และส่งผลให้กิจการหรือบริษัท จะต้องจัดท ายงาน 2 ชุด ซึ่งได้แก่ รายงานทางบัญชีส หรับจัดท และน เสนองบการเงิน และ รายงานื่อเป็นเอกสารแนบในการค นวณ าชีเงินได้นิติบุคคลประจ ปี อันเนื่องมาจากวัต ุ ประสงค์ และกลุ่มผู้ใช้รายงานทั้ง 2 ชุดแตกต่างกัน ซึ่งปัญหาดังกล่าวส่งผลให้เกิด าระในการจัดท ายงาน

และต้องเก็บข้อมูลเพื่อกระทบยอดระหว่างบัญชีและ ภาษี และท ให้ผู้เสีย ภาษีต้องรับ ภาระหนักในการรับรู้ผล ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศในคราวเดียว

อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรได้ตระหนักถึงปัญหาดังกล่าว ประกอบกับในอดีตการปฏิบัติทางด้านบัญชียังไม่มีแบบแผนที่ชัดเจนในการรับรู้ธุรกรรมเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า และต้องการลด ภาระของผู้เสีย ภาษี จึงได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 เรื่องข้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อเป็นทางเลือกให้กับผู้เสีย ภาษี โดยการให้สิทธิในการเลื่อนการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายทาง ภาษี เพื่อลด ภาระในการชำระ ภาษีในคราวเดียวและสร้างแรงจูงใจให้ผู้เสีย ภาษีอยากเสีย ภาษีในเวลาที่เหมาะสมกับกิจการหรือบริษัทของตนเอง ด้วยแนวทางปฏิบัติดังกล่าวท ให้กิจการหรือบริษัทสามารถ รับรู้ ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายได้หรือรายจ่ายทาง ภาษีได้ทั้งจ นวน ดังเช่นตัวอย่างในตารางที่ 5 ดยจะปฏิบัติและรับรู้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของคุณ คำสั่งดังกล่าวทั้งหมดตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 อย่างไรก็ตามยังคงมีข้อจ กัดในเรื่องของการบันทึกรายการบัญชีและการแปลงมูลค่าของธุรกรรมเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่จะต้องมีการปฏิบัติและแปลงมูลค่าให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากรและคุณ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 ซึ่งในแง่ของการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสามารถ บันทึกได้ตามแนวทาง ภาษีที่ ภาษีก หนดหลักเกณฑ์ไว้

เมื่อเปรียบเทียบกับแนวทางปฏิบัติของต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ ประเทศออสเตรเลียและ ฮ่องกง บว่ามีแนวปฏิบัติที่คล้ายคลึงกับของประเทศไทยเช่นกัน กล่าวคือ หลักเกณฑ์การรับรู้ ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ยได้สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ เพื่อป้องกันความเสียหายจะรับรู้ได้กต่อเมื่อสิ้นสุดสัญญาเท่านั้น ดังนั้นการรับรู้ ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงตามแนวทางของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่ทั้ง 2 ประเทศได้บังคับใช้จะไม่ ือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการค นวน ภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน อย่างไรก็ตามทั้งสองประเทศได้มีการออกกฎหมายแ ฉะ เพื่อบังคับใช้กับธุรกรรมทางการเงิน ซึ่งรวมถึงสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ เพื่อป้องกันความเสี่ยงด้วย ดยเหตุผลของการมีกฎหมายดังกล่าวใกล้เคียงกับประเทศไทยกล่าวคือ เพื่อสร้างทางเลือกให้กับผู้เสีย ภาษีตลอดจนลด ภาระในการชำระ ภาษีในคราวเดียวของผู้เสีย ภาษีอีกด้วย แต่ส หรับ ฮ่องกงจะมีความแตกต่างกับแนวทางของประเทศไทยและประเทศออสเตรเลียเล็กน้อย อันเนื่องมาจากผู้ประกอบกิจการหรือบริษัทได้ออกมาเรียกร้องให้กิจการสามารถ ใช้มูลค่ายุติธรรมตามแนวทางของมาตรฐาน

การรายงานทางการเงินได้เลย หมายความว่า จะไม่มีผลต่างระหว่างการรับรู้ทางบัญชีและการรับรู้ทาง ภาษีอีกต่อไป ขณะที่ประเทศไทยและประเทศออสเตรเลียยังคงมีความแตกต่างกันในการรับรู้มูลค่า ณ ลื่นรอบบัญชี แต่สามารถ บันทึกรับรู้และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ทาง ภาษีได้อยู่ ทั้งนี้ทั้งนี้การเลือกสิทธิ ตามกฎหมายสหรับแนวทางปฏิบัติของการรับรู้กำไรหรือขาดทุนอันเกิดจากสัญญาซื้อหรือขาย เงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงยังคงต้องเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายแต่ละ ประเทศได้กหนด

2 ปัญหาความไม่เป็นกลางในการจัดเก็บ ภาษี (ra)

อันเนื่องมาจากความแตกต่างระหว่างหลักการทางบัญชีและหลักการทาง ภาษีในการรับรู้กำไร หรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้า ส่งผลผู้เสีย ภาษีต้องรับ ภาระในการเสีย ภาษีในคราวเดียว ทให้เกิดข้อกีดต่อความสามารถ ในกระแสเงินสดของกิจการ ซึ่งมีส่วนต่อการบริหารและการตัดสินใจในการดเนินงานทางการค้าของ กิจการ ทั้งนี้ทั้งนั้นความรุนแรงขึ้นอยู่กับมูลค่าของธุรกรรมสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงตลอดจนขนาดของกิจการ และเมื่อรวมผลกระทบจากหลาย กิจการประกอบ กัน ผลสุดท้ายผลกระทบต่อความสามารถ ในกระแสเงินนั้นก็จะส่งผลกระทบต่อกลไกตลาดที่ใหญ่ขึ้น และอาจนไปสู่ระบบเศรษฐกิจ ดยรวมของประเทศ

อย่างไรก็ดี ายใต้ค สักรมสรร ากรที่ ป 6 25 ได้มีการให้สิทธิแก่กิจการหรือนิติบุคคลผู้ เป็นหน่วย ภาษีสามารถ เลือกปฏิบัติตามแนวทางและวิธีการดังกล่าว เพื่อให้กิจการสามารถ ทยอยช ระ ภาษีได้ หรือเรียก ษาอย่างง่ายก็คือ การผ่อนช ระ ภาษี ើมความสามารถ ในกระแสเงินสดของการ กิจการในการน ไป ้ นหาหรือลงทุน ื่อการค้าหาก ไรก่อนได้ ซึ่งการให้สิทธิดังกล่าว ือเป็นหนึ่งใน โครงสร้างทาง ภาษีที่ท ให้กลไกตลาดขยายขีดความจ กัดเดิมที่มีอยู่ และปล่อยให้กลไกดังกล่าวได้ ท หน้าทีจัดสรรทรัพยากรไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ำ ตามการตัดสินใจอย่างปกติในการประกอบ ธุรกิจของ าคเอกชน ซึ่งเป็นการสนับสนุนใน าคธุรกิจให้เติบโตได้อย่างยั่งยืน

ในขณะที่เดียวกันส่วนของ าครัฐหรือกรมสรร ากรยังคงได้รับ ภาษีเท่าเดิม ซึ่งในส่วนที่รัฐยัง ไม่ได้จัดเก็บหรือส่วนที่เหลืที่จะน ไปเสีย ภาษีสหรับรอบที่มีการสิ้นสุดของสัญญานั้น กิจการ สามารถ น เงินส่วนดังกล่าวไปใช้ในการดเนินงาน ื่อสร้างรายได้และก ไรจากการดเนินงานได้อีก ើมเติม ที่สุดท้ายแล้ว ไรสุทธิดังกล่าวนั้น ุณ กลับมาค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกครั้ง ดังนั้น แล้วจะเห็นได้ว่าแนวทางปฏิบัติดังกล่าวมีความเป็นกลางในการจัดเก็บ ภาษี และยังสร้างประสิทธิภาพ ในการจัดเก็บ ภาษีได้ดียิ่งขึ้นในระยะยาวได้อีกด้วย

3 ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บ ภาษี ตามหลักความสามารถ ในการเสีย ภาษี (b a r) และหลักผลประโยชน์ที่ได้ (r)

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บ ภาษี เป็นหัวใจสคัญของระบบ ภาษี ะหากหลักเกณฑ์ที่ กสร้างมามีช่องว่างทางกฎหมายที่อาจท ให้ผู้เสีย ภาษีบางกลุ่มใช้ช่องว่างดังกล่าว ือหลบหลีก ภาษี (a da) ตลอดจนการหนี ภาษี (a da) ซึ่งกระทำ อย่าง กกฎหมายแต่เสีย ภาษี น้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียเลยก็ตาม เมื่อเกิดการจัดเก็บ ภาษีอย่างไม่เป็นธรรมจากช่องว่างของ กฎหมายที่เกิดขึ้น น าให้เกิดความขัดแย้งในสังคมและกระทบต่อความสมัครใจในการเสีย ภาษีของผู้ เสีย ภาษีในล ดั บั ตมาอีกด้วย

จากการศึกษา ายใต้ค ลังกรมสร รากรที่ ป 6 25 ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติที่ช่วยให้ผู้เสีย ภาษี มีทางเลือกในการจ่าย ภาษีตามความ ร้อมของกิจการหรือบริษัทที่จะช ะ ภาษีอันเกี่ยวข้องผู้ กันตาม สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ลด าระในการในการเสีย ภาษีทั้งจ นวนในคราวเดียว เมื่อสิ้นสุดสัญญาและลด าระการจัดท เอกสารประกอบการค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ือช ะ ภาษี ตลอดจนการ ิจารณาช่วงเวลาที่เกิดกิจการหรือบริษัทมีความ ร้อมที่จะช ะ ภาษี และการมี ทางเลือกนี้ท ให้กิจการหรือบริษัทสามารถ วางแผนการค เนินงานและงบประมาณกระแสเงินได้ดีมาก ยิ่งขึ้นด้วย

ส หรับใน ังของกรมสร รากร การมีแนวปฏิบัติที่เป็นธรรมจัดเก็บหลักความสามารถ และ เวลาที่เหมาะสมของผู้เสีย ภาษี ไม่ ึ่งเป็นการช่วยลดช่องว่างทางกฎหมายแล้วยังสามารถ สร้าง แรงจูงใจให้ผู้เสีย ภาษีมีความเต็มใจที่จะเสีย ภาษีมากขึ้น ในอีกมุมหนึ่งก็เป็นวิธีการเร่งเร้าให้มีการเสีย ภาษีก่อนเวลาที่จะต้องเสีย กล่าวคือผู้เสีย ภาษีจะเสีย ภาษีก่อนวันครบค หนดสัญญา ดยที่ไม่ได้ท ให้ผู้ เสีย ภาษีรู้สึก ึ่งความไม่เป็นธรรมอันเนื่องมาจากจ นวน ภาษีที่ลดลงซึ่งเป็นผลมากจากการทยอยช ะ ภาษี และที่ส คัญกรมสร รากรได้รับเงิน ภาษีบางส่วนมาก่อน ือใช้ในการบริหารบ้านเมืองต่อไปได้ ือได้ว่าการตรากฎหมายดังกล่าวเป็นไปตามหลักความสามารถ ในการเสีย ภาษีและหลักผลประโยชน์ที่ ได้ซึ่งเป็นคุณต่อทั้งผู้เสีย ภาษีและต่อ าครัฐเอง

จากประ ยชน์ของการตรากฎหมายข้างต้นจึงไม่เป็นที่แปลกใจต่างประเทศอันเป็นกรณีศึกษา ของเอกัตศึกษาเล่มนี้ ึ่งมีบทบัญญัติทางกฎหมายชัดเจนส หรับการให้สิทธิทางเลือก ึ่งมีเดมส หรับ การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายที่เกี่ยวกับสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นสิทธิทางเลือก เช่นเดียวกับแนวทางของประเทศไทย ึ่งจะแตกต่างกันตรงที่ในต่างประเทศนั้นจะออกเป็นตัว

กฎหมายใช้บังคับชัดเจนสหรับเครื่องมือทางการเงินเพื่อป้องกันความเสี่ยง ดยอ้างอิงจาก ความก้าวหน้าของธุรกิจที่ทให้เกิดธุรกรรมที่ซับซ้อนต่าง ะเริ่มมากขึ้น ตลอดจนการ ำนาของ หลักการทางบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน อย่างไรสหรับประเทศไทยนั้นมียังแค่แนว ปฏิบัติทาง ำษีที่บังคับใช้เท่านั้น

**ปัญหาความไม่ยืดหยุ่น (b) ของแนวทางตามประมวลรัษฎากรและค สั่ง
กรมสรรพากรที่ ป 6 25**

ตามแนวทางของประมวลรัษฎากรในการรับรู้กไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้าจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายทาง ำษีได้กต่อเมื่อธุรกรรมดังกล่าวเกิดขึ้นแล้ว กล่าวคือ ณ วันสิ้นสุดสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า อย่างไรก็ตามธุรกรรมดังกล่าว เป็น ื่อการป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของค่าเงินตราต่างประเทศซึ่งไม่มีความแน่นอน และ อาจส่งผลกระทบต่ออย่างรุนแรงในเชิงเศรษฐกิจกรณีที่เศรษฐกิจ ลกอยู่ในส ภาวะไม่ปกติ เช่น เกิด รค ระบาด การแ ระบาดของไวรัส ภาวะเศรษฐกิจ องสบู่ เป็นต้น ซึ่งนอกจากจะสร้างความรุนแรงทาง เศรษฐกิจแล้ว ยังกระทบต่อรายได้ ำษีของประเทศอีกด้วย ดังนั้นการที่กิจการหรือบริษัท สัญญา ป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนดังกล่าวก ือเป็นการรับประกันทางรายได้ ำษีของประเทศด้วย เช่นกัน

ดังนั้นแล้วการที่กรมสรรพากรออกค สั่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 ดยระบุชัดเจนว่า จะต้องจัดท สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ื่อป้องกันความเสี่ยงเท่านั้น ือเป็นการ สนับสนุน าคเอกชน ดยนัย ซึ่งทให้เกิดความยืดหยุ่นในการจัดเก็บ ำษีมากขึ้นในส ภาวะที่ เปลี่ยนแปลงไปทั้งต่อ าคเอกชนและ าครัฐ

ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายส หรือธุรกรรมสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงทางบัญชีที่มีความแตกต่างกับหลักเกณฑ์ทางภาษี กล่าวคือหลักเกณฑ์ทาง ภาษีจะสามารถ รับรู้รายได้และรายจ่ายทาง ภาษีได้ก็ต่อเมื่อสิ้นสุดสัญญา ซึ่งเป็นหลักการเดียวกับประเทศออสเตรเลียและ 'องกงที่ได้มีการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงินเช่นเดียวกันกับประเทศไทย

ในอดีตประเทศไทยยังไม่มีหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ชัดเจนในการปฏิบัติส หรือรายการธุรกรรมดังกล่าว การรับรู้รายการของกิจการต่าง ในประเทศไทยจึงมีความหลากหลายรูปแบบและหลากหลายหลักเกณฑ์ในการตีความเกี่ยวกับรายได้หรือรายจ่ายของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในการค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่ความนิยมในการใช้สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงเป็นที่นิยมมากขึ้นเรื่อย ดังนั้น เพื่อประ ยชน์และมีแนวทางปฏิบัติในทิศทางเดียวกันต่อรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากธุรกรรมสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ในค นวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรมสรรพากรของประเทศไทยได้ออกก ส่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 เพื่อเป็นแนวทางในการรับรู้รายการตลอดจน เพื่อสร้างทางเลือกให้กับผู้เสีย ภาษีในการลดภาระ ภาษีที่ต้องจ่ายในคราวเดียวเมื่อสิ้นสุดสัญญาเป็นการทยอยรับรู้ก ไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายได้หรือรายจ่ายทาง ภาษีได้ ายได้เงื่อนไขของค ส่งกรมสรรพากร ซึ่งค ส่งกรมสรรพากรดังกล่าวได้มีการบังคับใช้เรื่อยมาจนปัจจุบัน

แม้ว่าหลักเกณฑ์ทางบัญชีจะมีการประกาศแนวทางในการรับรู้รายการเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงและบังคับใช้ส หรือรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ มกราคม 2563 แต่ด้วยการให้สิทธิเลือกรับรู้รายการของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามค ส่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 ดังกล่าว ช่วยลดช่องว่างระหว่างการรับรู้ทางบัญชีและทาง ภาษี นอกจากนี้ยังสร้างความยืดหยุ่นในการตัดสินใจหรือวางแผนทาง ภาษีกับส วาการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป แสดงให้เห็นว่าแนวปฏิบัติทาง ภาษียังคงสามารถ บังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ 1 ตามความต้องการของผู้เสีย ภาษี และ ภาครัฐก็ยังคงไม่เสียประ ยชน์จากการบังคับใช้มาตรฐานทางบัญชีดังกล่าว

ส หรือประเทศออสเตรเลียและ 'องกงได้มีการบัญญัติเป็นกฎหมายเฉพาะที่ใช้บังคับส หรือเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งรวมไปึงธุรกรรมเครื่องมือทางการเงิน เพื่อป้องกันความเสี่ยงด้วย ดย

หลักเกณฑ์ในการออกแนวทางปฏิบัติทางกฎหมายจะอ้างอิงจากหลักเกณฑ์จากมาตรฐานการทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งหลักการรับรู้จะเหมือนกันกับหลักการของประเทศไทย กล่าวคือจะรับรู้เป็นรายได้หรือรายจ่ายทาง ภาษีได้ก็ต่อเมื่อรายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเกิดขึ้นจริง

อย่างไรก็ดีประเทศออสเตรเลียและ 'องกงได้มีการบัญญัติการให้สิทธิทางเลือกแก่ผู้เสีย ภาษี ในการรับรู้กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเป็นรายได้หรือรายจ่ายทาง ภาษีได้ด้วยเช่นกัน ผ่านการแก้ไขบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าแนวทางปฏิบัติทาง ภาษีของประเทศไทยที่บังคับใช้อยู่ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันเป็นแนวปฏิบัติที่ตามหลักสากลทั่วไปที่ได้มีการพิจารณาว่าวิธีการดังกล่าวเป็นแนวปฏิบัติที่เหมาะสมและเกิดประสิทธิ ิ ต่อ ภาครัฐของประเทศและ าคเอกชนในประเทศ

ประเด็นปัญหาจากแนวปฏิบัติและการรับรู้รายได้หรือรายจ่ายทาง ภาษีตามประมวลรัษฎากร ไม่มีความยืดหยุ่นเพียงพอ ต่อ โครงสร้างทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตามการบังคับใช้ สักกรมสรร ากรที่ ป 6 25 ช่วยลดช่องว่างของปัญหาดังกล่าวได้ แม้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่ส่งผลกระทบต่อ การดำเนินงานของกิจการ ตลอดจนรูปแบบการรับรู้รายการทางบัญชีของกิจการที่เปลี่ยนแปลงไปตามหลักเกณฑ์การรับรู้ทางบัญชีที่ประกาศบังคับใช้ ้เพิ่มเติม ก็ไม่ส่งผลกระทบต่อ การรับรู้ทาง ภาษีของกิจการ ผู้เสีย ภาษียังคงมีทางเลือกในการเลือกรับรู้ได้ตามความเหมาะสมและแผนทางการเงินของกิจการ จะเห็นได้ว่าหลักการทาง ภาษีมีความยืดหยุ่นต่อส วการณ์ต่าง ๆ ที่เปลี่ยนแปลงไป

ยิ่งไปกว่านั้นการใช้บังคับทั้งประมวลรัษฎากรและค สักกรมสรร ากรที่ ป 6 25 สามารถ สร้างความเป็นกลางในการจัดเก็บ ภาษีในแง่ของการให้สิทธิทางเลือกส หรับกิจการหรือนิติบุคคลว่าจะปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามแนวทางดังกล่าวหรือไม่ก็ได้ ท ให้ลดข้อจ กัดในกลไกการดำเนินงานของกิจการนั้น ได้ นอกจากนี้การมีค สักกรมสรร ากรที่ ป 6 25 สร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บ ภาษีตามความสามารถ ของผู้เสีย ภาษีมากขึ้น กล่าวคือช่วยลด าระในการช าระ ภาษีในคราวเดียวเมื่อสิ้นสุดสัญญา ตลอดจนเป็นลด าระในการเก็บข้อมูล ื่อใช้ประกอบการค นวน ภาษีนิติบุคคลอีกด้วย และเมื่อกิจการสามารถ ชะลอการเสีย ภาษีได้ก็ส่งผลให้กิจการสามารถ มีกระแสเงินสดที่จะสร้างรายได้หรือก ไรให้กับกิจการได้ ้เพิ่มขึ้นอีกด้วย และ ภาครัฐเองก็ได้ประ ынน์ทางอ้อมจากการใช้สิทธิชะลอการเสีย ภาษีดังกล่าว

การให้สิทธิดังกล่าวสร้างประโยชน์ต่อผู้เสีย ภาษีหลายประการดังที่กล่าวข้างต้น ในทางกลับกันการให้สิทธิทางเลือกส่งผลให้ ภาครัฐมี โอกาสได้รับกระแสเงินสดเร็วขึ้น เป็นหนึ่งในกลไกที่สามารถ สร้างแรงจูงใจในผ่านกฎหมายการ ดยการให้สิทธิทางเลือกแก่กิจการในการทยอยช าระ ภาษี นอกจากการให้สิทธิทางเลือกดังกล่าวยังเสมือนเป็นการส่งเสริมให้กิจการมีการท สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยง ซึ่ง ือเป็นการประกันรายได้ ภาษีของประเทศด้วยเช่นกัน จะเห็นได้ว่าค สั่งดังกล่าวมีความเป็นคุณต่อทั้งผู้เสีย ภาษีและ ภาครัฐทั้งทางประ ษยชน์ทางตรงและประ ษยชน์ทางอ้อม

จากการวิจัยจะเห็นได้ว่าหลักกฎหมายที่ประเทศไทยบังคับใช้อยู่ ือเป็นหลักเกณฑ์สากล และเหตุผลที่กล่าวมาเป็นเหตุผลที่สามารถ เป็นข้อ ิสูจน์ได้ว่าสมมติฐานที่ว่า การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายจากสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตามประมวลรัษฎากร และค สั่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 มีความเหมาะสมตามหลักการจัดเก็บ ภาษีอากรที่ดี และควรค่าแก่การบังคับใช้หลักกฎหมายและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ เพื่อป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวต่อไป

5.2 ข้อเสนอแนะ

ค สั่งของกรมสรรพากรที่ ป 6 25 เป็น ึ่งแนวทางในการปฏิบัติของกรมสรรพากรเท่านั้นมิใช่บทกฎหมายแต่อย่างใด เพื่อให้แนวทางดังกล่าวมีลักษณะแน่นอนควรมีการออกกฎหมายให้ชัดเจน

บรรณานุกรม

หนังสือ

- กลุ่มนักวิชาการ วิชาชีพ **วิชาชีพตามประมวลรัษฎากร 2563** ิม ครั้งที่ กรุงเทพฯ : หจก เรือนแก้วการิม 2563
- คุณลักษณะ มาตรฐาน ผศ **กฎหมาย วิชาชีพ** ิม ครั้งที่ กรุงเทพฯ : บริษัท ส นัก ิม วิญญูชน จ กัด 2562
- รังสรรค์ ธนะ รันธุ์ **ท ฎีกา วิชาชีพ** กรุงเทพฯ : ส นัก ิม โคลดไทย
- วิศรุต ศรีบุญนาค ิม ณา ปิตวัชชัย และณิชา นนท์ กมูท ุ ิงค์ **ตราสารอนุ ันธ์ การวัดมูลค่า การรับรู้และการบัญชีป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ** ิม ครั้งที่ กรุงเทพฯ : บริษัท วี รินทร์ (99) 255
- ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ มาตรฐาน และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์คุณลักษณะ มาตรฐาน **กฎหมาย บัญชี วิชาชีพ (a a)** ิม ครั้งที่ กรุงเทพฯ : บริษัท ส นัก ิม วิญญูชน จ กัด 2562
- ศูนย์ส่งเสริมการ ้นาคความรู้ตลาดทุน ส ำบัณฑิตกองทุน ื่อ ้นาตลาดทุน ตลาดหลักทรัพย์ แห่ง ประเทศไทย **การประเมินมูลค่าสินทรัพย์ การลงทุนในตราสารอนุ ันธ์** - ิม ครั้งที่ กรุงเทพฯ : บริษัท อมรินทร์ รินดิงแอนด์ ับลิชชิ่ง จ กัด (มหาชน) 255
- ส ำบัณฑิต ้นาคความรู้ตลาดทุน ตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย **ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับตราสารอนุ ันธ์** ิม ครั้งที่ 3 กรุงเทพฯ : บริษัท อมรินทร์ รินดิงแอนด์ ับลิชชิ่ง จ กัด (มหาชน) 255
- ส ำบัณฑิต ้นาคความรู้ตลาดทุน ตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย **แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับตราสารอนุ ันธ์** ิม ครั้งที่ กรุงเทพฯ : บริษัท อมรินทร์ รินดิงแอนด์ ับลิชชิ่ง จ กัด (มหาชน) 25 9

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

- กรมสรรพากร **คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 เรื่อง ข้อผูก ้นตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า** ออนไลน์ แหล่งที่มา: : rd สืบค้นข้อมูล: 26 ศจิกายน 2563
- กรมสรรพากร **คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 2 25 เรื่อง การปฏิบัติเกี่ยวกับการค นวนรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเนื่องจากการปรับปรุงระบบแลกเปลี่ยนเงินตรา** ออนไลน์ แหล่งที่มา: : rd สืบค้นข้อมูล: 26 ศจิกายน 2563
- กรมสรรพากร **พระราชบัญญัติประมวลรัษฎากร ศ 2 บทบัญญัติประมวลรัษฎากร ส่วน 3 การเก็บ ำจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล** ออนไลน์ แหล่งที่มา: : rd 5939 a a65 สืบค้นข้อมูล: 26 ศจิกายน 2563

คณะกรรมการก ับหลักทรี ย ์และตลาดหลักทรี ย ์ ประกาศคณะกรรมการก ับหลักทรี ย ์และ
ตลาดหลักทรี ย ์ที่ กย 25 เรื่อง ก หนดสัญญาที่ไม่อยู่ ายได้บังคับของ ะราชบัญญัติ
สัญญาซื้อขายล่วงหน้า ศ 25 6 (ฉบับประมวล) ออนไลน์ แหล่งที่มา:

: a r สืบค้นข้อมูล: 2 ธันวาคม 2563

คณะกรรมการก ับหลักทรี ย ์และตลาดหลักทรี ย ์ ะราชบัญญัติสัญญาซื้อขายล่วงหน้า ศ
25 6 ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 2 ตอน 65ก (กรกฎาคม 25 6) ออนไลน์

แหล่งที่มา : : r a d a a

a d r a 25 6 d d d สืบค้นข้อมูล: 2 ธันวาคม 2563

ra a r a d ra 99 r : :

a a a 2 2 3 6 ad ar :25 r 2 2

ra a a a a ra 2 9 2 r : :

a a a a a ar :25 r 2 2

ra a a d a a a a arra ()

r : : a a b a a a a arra

(a) d a d a a a a arra (a) ar

:25 r 2 2

ra a a a a d (a a a a rra)

2 9 2 9 r : : a a ar a ar

a ar bd r 29 ar :25

r 2 2

ra a a a a r a 2 2 r :

: a a a d d d 2 2

ar :25 r 2 2

ra a a a a 2 2 r : :

a a a d d d 2 2 ar

:25 r 2 2

a d ar a d ra

b a ar a r r a a d ra

2 (d) r : : rd d d 2 d

ar : a 2 2

a d ar r a d ra

b a r a r : : rd

a b a ar :3 r 2 2

a d ar r a d ra
 b a d rr ra r
 r a a r : : rd a b
 : : 2 2 ad 2 a 2 rr ra 2 ba 2 r
 2 a 2 r 2 d r d arr d 2 2 2 2
 2 2 r 2 2 a 2 2 2 2 r
 ar : 29 r 2 2

เอกสารในสื่ออิเล็กทรอนิกส์

ธนาคารแห่งประเทศไทย ส นั กน ยบบายธุรกิจและบัญชีส ำ บั นการเงิ น ' ายน ยบบายการก กั บ
 ส ำ บั นการเงิ น **มาตรฐานการบัญชีกลุ่มเครื่องมือทางการเงิน (9 32)**
 ออนไลน์ แหล่งที่มา: : b r สื่ บคั นข้อมูล: 2 ศจิกายน 2563

ส ำ วิชาศี บัญชีใน ระบรรมราชูป ั ม ์ **กรอบแนวคิดส ำ หรั บการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุ ง
 2563)** ออนไลน์ แหล่งที่มา: : a r สื่ บคั นข้อมูล: 2 กุ ม ำ ัน ธ์
 256

ส ำ วิชาศี บัญชีใน ระบรรมราชูป ั ม ์ **กรอบแนวคิดส ำ หรั บการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุ งใหม่)
 สรุ ปการเปลี่ ยนแปลง** ออนไลน์ แหล่งที่มา: : a r สื่ บคั นข้อมูล: 2
 กุ ม ำ ัน ธ์ 256

ส ำ วิชาศี บัญชีใน ระบรรมราชูป ั ม ์ **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่องการน เสนองบการเงิน
 (ปรับปรุ ง 2563)** ออนไลน์ แหล่งที่มา: : a r สื่ บคั นข้อมูล: 2
 กุ ม ำ ัน ธ์ 256

ส ำ วิชาศี บัญชีใน ระบรรมราชูป ั ม ์ **มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือ
 ทางการเงิน** ออนไลน์ แหล่งที่มา: : a r สื่ บคั นข้อมูล: ศจิกายน
 2563

ส ำ วิชาศี บัญชีใน ระบรรมราชูป ั ม ์ **สรุ ปประเด็นส คัญของร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่อง
 การน เสนองบการเงิน (ปรับปรุ ง 2563)** ออนไลน์ แหล่งที่มา: : a r
 สื่ บคั นข้อมูล: 2 กุ ม ำ ัน ธ์ 256

ส ำ วิชาศี บัญชีใน ระบรรมราชูป ั ม ์ **สรุ ปประเด็นส คัญของร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
 ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน** ออนไลน์ แหล่งที่มา: : a r
 สื่ บคั นข้อมูล: ศจิกายน 2563

ra a d 9 a a r r : :
 aa ra a a da r ra a d r a

r r r a a r 9 a a r d a r
 2 3 b 6329 3 3 26 2bb 2 9 ar :29 r 2 2
 a M b r a a a d r
 r r a a r a d r r 2 2 9 ard a a
 d r a d r r a (a ar 2 2) r : :
 2d da a a d a a
 a d r a d r r a a r a 22 d ar :
 26 r 2
 r a r r d r a a a r a
 a a r d r 9 a r 2 2
 r : : : r b239d ad a a r 2
 2 2 2 () d [ar :3 r 2 2
 r d b a a r a r r
 a a r 2 r : : a r da
 b M b r a db r a r d ar :
 r 2 2
 r d b a 9 a a r
 r : : a r a dard a dr a
 a dard a d a r a dard a d Ma r a dard 9
 a a r 29 r 2 2
 r a r r r a a r r a a r r a
 r : : a ar a r a a r r a r r a
 ar :26 r 2
 r a r r d b r r ad ar a
 a r a a r r a r a a d a
 a Mar 2 9 2 r : :
 a 2 9 a ar2 9 2 d ar :3 r
 2 2
 r a r r Ma d a a r a r a a
 ar 2 r : : d a d a
 a r a a r a : d a b a r 2
 d d a r r a a a r a r a
 a ar 2 ar :25 r 2 2

วารสารในสื่ออิเล็กทรอนิกส์

กอบแก้ว รัตนาอุบล การเปลี่ยนแปลงที่สคัญของกรอบแนวคิดสหรับการรายงานทางการเงิน ฉบับ

ปรับปรุงปี ค ศ 2 : บทที่ บทที่ วารสารวิชาชีพ บัญชี ปีที่ 5 ฉบับที่ (กันยายน 2562) ออนไลน์ แหล่งที่มา : : a b a r a b a d สืบค้นข้อมูล: 6 มีนาคม 256

คณะกรรมการก หนดมาตรฐานการบัญชี r ard ra กั้บการบัญชีป้องกันความเสี่ยง ตอน

ที่ 2 r ฉบับที่ 3 (กรกฎาคม 2559) ออนไลน์ แหล่งที่มา : : a r ad 9 d สืบค้นข้อมูล: 29 เมษายน 2563

คณะกรรมการก หนดมาตรฐานการบัญชี r ard ra กั้บการบัญชีป้องกันความเสี่ยง ตอน

ที่ 2 r ฉบับที่ 5 (ศจิกายน 2559) ออนไลน์ แหล่งที่มา : : a r ad 9 d d สืบค้นข้อมูล: 29 เมษายน 2563

คณะกรรมการก หนดมาตรฐานการบัญชี r ard ra กั้บการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

r ฉบับที่ 3 (กรกฎาคม 25 6) ออนไลน์ แหล่งที่มา : : a r ad 9 d สืบค้นข้อมูล: 2 เมษายน 256

ดร อริสรา ธาณีรัตนานนท์ การเปลี่ยนแปลงแม่บทการบัญชีของไทย วารสารวิทยาการจัดการ

มหาวิทยาลัยราช ันครปฐม ปีที่ 2 ฉบับที่ (มกราคม มิ ุนายน 255) ออนไลน์ แหล่งที่มา : : 3 a r d M 56 สืบค้นข้อมูล: เมษายน 256

บุญทิวา ชีวะตระกูลกิจ และ ประ าร รุจวานิช ดิกรรรมการท d ของผู้ประกอบการ

ไทยและความสัมพันธ์กับอัตราแลกเปลี่ยน วารสาร da d (2 ศจิกายน 2556) ออนไลน์ แหล่งที่มา : : b r a a a Mar r a Mar a dr b a a d d สืบค้นข้อมูล: 3 เมษายน 256

ิม ้า ารณ์ ึ่งบุญ นิชย์ การบัญชีสหรับเครื่องมือทางการเงินและผลกระทบต่อควรัฐสหรับ

ธุรกิจ วารสารมหาวิทยาลัย ายั ปีที่ 29 ฉบับที่ 2 (กรกฎาคม ธันวาคม 2562) ออนไลน์ แหล่งที่มา : : 5 a r d ar 23 3 6 66 สืบค้นข้อมูล: 2 เมษายน 256

วิเชษฐ์ รจนสุกาญจน และ ดร ศิลป ร ศรีจันเ รช การบัญชีป้องกันความเสี่ยงตามข้อก หนดใน

9 วารสารวิชาชีพ บัญชี ปีที่ 2 ฉบับที่ 3 (มิ ุนายน 2559) ออนไลน์ แหล่งที่มา : : a b a r a 3 a 3 d สืบค้นข้อมูล: 2 เมษายน 256

บทความอื่น ในสื่ออิเล็กทรอนิกส์

ธนาคารแห่งประเทศไทย **ด a r ard** แบบ r ส หรับผู้ประกอบกราราย
ย่อย ออนไลน์ แหล่งที่มา : : dbd d ad ar ar

2 9 3 5 d สืบค้นข้อมูล: 2 กุมภาพันธ์ 256

ธนาคารแห่งประเทศไทย **นายหน้าซื้อขายเงินตราต่างประเทศ** ออนไลน์ แหล่งที่มา : :
b r a a aMar r a a r Ma
a a r ra สืบค้นข้อมูล: 26 กุมภาพันธ์ 256

ธนาคารแห่งประเทศไทย **สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (r ard)** ออนไลน์
แหล่งที่มา: : b r a a aMar r a Mar
r a d Ma a a r arda สืบค้นข้อมูล: 2 กุมภาพันธ์
256

บริษัท ไรส์ ลจิสติกส์ จ กัด (มหาชน) และบริษัทย่อย **รายงานและงบการเงินรวม ส หรับปีสิ้นสุด
วันที่ 3 ธันวาคม 2562** ออนไลน์ แหล่งที่มา: : ar r b d
r r ar b สืบค้นข้อมูล: 3 เมษายน 256

บริษัท ไรส์ ลจิสติกส์ จ กัด (มหาชน) **รายงานประจ ปี 256** ออนไลน์ แหล่งที่มา: :
r a a r r สืบค้นข้อมูล: 3 เมษายน 256

บริษัท ไรส์ ลจิสติกส์ จ กัด (มหาชน) **รายงานประจ ปี 256** ออนไลน์ แหล่งที่มา: :
r a a r r สืบค้นข้อมูล: 3 เมษายน 256

บริษัท หลักทรัพย์ ธนชาติ จ กัด **ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับบอนุ ันท์** ออนไลน์ แหล่งที่มา:
: a a ar ar r dr r dr
a สืบค้นข้อมูล: กุมภาพันธ์ 256

ส วิชาซี ใน ระบรมราชูป ัม ์ **กว่าจะมาเป็น 9** ออนไลน์ แหล่งที่มา : :
dbd d ad ar ar 2 925 6 5 d สืบค้นข้อมูล: 2
ศจิกายน 2563

ส วิชาซี ใน ระบรมราชูป ัม ์ **การจองสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (r ard
ra)** ออนไลน์ แหล่งที่มา : : a r a a สืบค้น
ข้อมูล: 2 ศจิกายน 2563

ส วิชาซี ใน ระบรมราชูป ัม ์ **บทความ r ard ra** กับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง
ออนไลน์ แหล่งที่มา: : a r ad 9 2 a d
สืบค้นข้อมูล: 26 ศจิกายน 2563

ส นักงานเศรษฐกิจการคลัง การลงทุนในตราสารอนุพันธ์ ออนไลน์ แหล่งที่มา :

2 r ra ra 3 ra 3 2 ra 3 2 5 3
 สืบค้นข้อมูล: กุมภาพันธ์ 256

r a r a r r a a r r : 9 a d r a a
 2 6 r : : a a da r a a
 r r r 9 a d r a a ar : b r 2 2
 Mar a r r d a d ar r : :
 d r r a d a a d
 ar : : 2 2 da a 2 r 2
 2 r d 2 a 2 3 2 22 d d a
 ar : 2 br ar 2 2

M 2 เงินทองต้องรู้ รู้จัก r ard คู่มือ ซื้อ ขาย เงินตราล่วงหน้า ออนไลน์
 แหล่งที่มา: : da 2 ar M a สืบค้นข้อมูล: 2 กุมภาพันธ์
 256

r r a ตราสารอนุพันธ์ (r a) r บริษัท เียร์ วาเวอร์
 แลต อร์ม จ กัด ออนไลน์ แหล่งที่มา: : r r b
 r d r a r สืบค้นข้อมูล: กุมภาพันธ์ 256

เอกสารอื่น

r ra r d r ard ra ค ส่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25 (6
 ศจิกายนการบ 2563) สืบค้นข้อมูล: 2 ศจิกายน 2563
 r ra r d 9 เครื่องมือทางการเงิน การจัดประเ ทและการวัดมูลค่า
 (มิ ุนายน 2563) สืบค้นข้อมูล: 2 ศจิกายน 2563
 r ra r d 9 เครื่องมือทางการเงิน ตราสารอนุพันธ์ (มิ ุนายน 2563)
 สืบค้นข้อมูล: 2 ศจิกายน 2563

๑๕๖

ภาคผนวก ก
ค. ส่งกรมสรรพากรที่ ป 6 25

ค สั่งกรมสรร ากร

ที่ ป 6 25

เรื่อง ข้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

เพื่อให้เจ้า นักงานสรร ากร เป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนบ บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความประสงค์จะน ข้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้ามาบันทึกบัญชี ณ วันที่ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ดยเหตุที่การบันทึกบัญชี ส หรับข้อผูก ันตามสัญญาดังกล่าวท ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินตรา ทรั ยสิน หรือ หนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งต้องค นวนค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรร ากรจึงมีค สั่งดังต่อไปนี้

ข้อ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความประสงค์จะน ข้อผูก ันตามสัญญาซื้อ หรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาบันทึกบัญชี ณ วันที่ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

() คู่สัญญาอีก ายหนึ่งทีท สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าต้อง เป็นธนาคาร าดิขยไม่ว่าจะมีส านประกอบการในประเทศไทยหรือไม่

(2) การท สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าต้องเกิดจากความ ต้องการประกันความเสี่ยงในมูลหนี้ ะหามีหนี้สินที่ต้องช ะไน ายหน้า หรือมีลูกหนี้ที่จะได้รับ ช ะไน ายหน้า

(3) กรณีทีท สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจ นวนหลายสัญญา ต้องน สัญญาดังกล่าวมาบันทึกบัญชี ณ วันที่ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศทุกสัญญาจะ เลือกปฏิบัติ ึ่งสัญญาหนึ่งสัญญาใดไม่ได้

ข้อ 2 การบันทึกบัญชีส หรับข้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้าของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ อาจมีผลท ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีผลก ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ซึ่งต้องน มารวมค นวนก ไรสุทธิ ื่อเสีย ายเงิน ด้นิติบุคคลด้วย ดังนั้น การบันทึกบัญชี ื่อค นวนก ไรสุทธิ ื่อเสีย ายเงินด้นิติบุคคล ให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เนินการตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

() กรณีการท สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเนื่องจากบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลมีหนี้สินที่ต้องช ะให้แก่เจ้าหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ

(ก) เมื่อมีการท สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ากับธนาคารเพื่อประกันความเสี่ยงของอัตราแลกเปลี่ยนในสกุลเงินที่จะต้องช ะคืนให้แก่เจ้าหนี้ ือว่าธนาคารมี าระต้องส่งมอบเงินตราต่างประเทศให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมี าระต้องช ะเงินตราไทยให้แก่ธนาคารนั้นตามสัญญา จึงต้องบันทึกบัญชี ดยบันทึกบัญชีธนาคารคู่สัญญาเป็นทั้งลูกหนี้และเจ้าหนี้

(ข) กรณีที่ยังไม่ ึ่งก หนดเวลาช ะหนี้หรือการช ะหนี้ยังไม่หมดสิ้นในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และยังไม่ ึ่งก หนดเวลาส่งมอบเงินตราต่างประเทศตามสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนของ าระผูก ันเจ้าหนี้เงินตราต่างประเทศ และลูกหนี้ธนาคารคู่สัญญาตาม(ก) ให้เป็นไปตามเงื่อนไขตาม มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

(ค) เมื่อ ึ่งก หนดเวลาส่งมอบเงินตราต่างประเทศตามสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ธนาคารคู่สัญญาตาม (ก) ต้องช ะเงินตราต่างประเทศให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับเงินตราต่างประเทศในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งต้องค หนดค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาด (อัตราธนาคาร านิชย์รับซื้อ) ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ในขณะเดียวกันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องช ะเงินตราไทยให้แก่ธนาคารคู่สัญญาด้วย เป็นผลท ให้ส านะการเป็นเจ้าหนี้และลูกหนี้หมดสิ้นไป

(ง) กรณีที่วัน ึ่งก หนดช ะหนี้ และวัน ึ่งก หนดส่งมอบเงินตราต่างประเทศตามสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นวันเดียวกัน เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลช ะหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ ดยการ อนเงินตราต่างประเทศที่ได้รับจากธนาคารคู่สัญญาตาม (ก) ือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายเงินตราต่างประเทศไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งต้องค หนดค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาด (อัตราธนาคาร านิชย์ขาย) ในวันที่จ่ายไปนั้น ตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ท ให้เกิดผลตางระหว่างอัตราธนาคาร านิชย์ซื้อและอัตราธนาคาร านิชย์ขาย เป็นผลท ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น แล้วแต่กรณี

(2) กรณีการท สัญญาขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินตรา หรือท รั ยสินที่จะได้รับช ะระจากลูกหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ จะต้องบันทึกรายการทางบัญชีตามหลักการเดียวกันทุกชั้นตอน

ข้อ 3 กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ ๑ เลือกน ข้อผูก ันตามสัญญาซื้อ หรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาบันทึกบัญชี ณ วันที่ สัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามข้อ 2 แล้ว

() การค นวณก ไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของเจ้าหนี้หรือ ลูกหนี้ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เกิดจากการบันทึกบัญชีข้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือ ขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องป ิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งท ให่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิเลือกป ิบัติตามค สั่ งกรมสรร ากร ที่ ท ป 2 25 เรื่อง การป ิบัติเกี่ยวกับค นวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเนื่องจากการปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตรา ลงวันที่ 2 กรกฎาคม ค 25 ด้วย

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องบันทึกบัญชีข้อผูก ันตามสัญญาซื้อหรือ ขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าทั้งในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเอง รวมตลอดทั้ง ในบัญชีเพื่อประ ยชน์ในการค นวณก ไรสุทธิเพื่อเสีย าชเงินได้นิติบุคคลด้วย

ข้อ บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ ค สั่ ง หนังสือตอบข้อหาหรือหรือทางป ิบัติใด ที่ขัด หรือแย้งกับค สั่ งนี้ ให่เป็นอันยกเลิก

ค สั่ งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันเวลาที่ลงนามในหรือหลังวันที่ 2 กรกฎาคม ค 25 เป็นต้นไป

สั่ ง ณ วันที่ 2 มีนาคม ค 25

ร้อยเอก สุชาติ เชาว์วิศิษฐ

อธิบดีกรมสรร ากร

ภาคผนวก ข
ค. สัญกรรมสรร ากรที่ ท.ป 2 25

ค สั่งกรมสรรพากร

ที่ ทป 2 25

เรื่อง การปฏิบัติเกี่ยวกับการค นวนรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
เนื่องจากการปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตรา

ตามที่กระทรวงการคลังได้ออกประกาศเรื่องปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตรา ลงวันที่ 2 กรกฎาคม ค 25 อาจมีผลกระทบต่อการค นวนกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

ฉะนั้น อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีค สั่งวางทางปฏิบัติในการค นวนรายได้และ รายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เนื่องจากการปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงิน ตรา ดยอาศัย อ นาจตามมาตรา 65 วรรคสอง และวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่ง แก้ไขเพิ่มเติม ดย ราชช ก หนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ค 252 ไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีทรั ยสินหรือหนี้สินที่มีค่าหรือ ราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 2 กรกฎาคม ค 25 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องค นวนค่า หรือราคาเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ผล ของการค นวน ามีผลก ไรหรือขาดทุนจากการตีราคาทรั ยสินหรือหนี้สินดังกล่าว ให้นำ มา รวมค นวนเป็นรายได้หรือรายจ่ายแล้วแต่กรณี ในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวได้ทั้งจ นวน หรือ

ข้อ 2 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะน ผลก ไรหรือขาดทุน จากการตีราคาทรั ยสินหรือหนี้สินดังกล่าวในข้อ ๑ ะผลก ไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นใน รอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงในหรือหลังวันที่ 2 กรกฎาคม ค 25 ซึ่งเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีการปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตราตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 2 กรกฎาคม ค 25 มารวมค นวนเป็นรายได้หรือรายจ่ายในแต่ละรอบ ระยะเวลาบัญชี ดังต่อไปนี้ก็ได้ คือ

() ค นวนตามส่วนแห่งมูลค่าทรั ยสินหรือหนี้สินที่ ึ่งก หนดช ระใน แต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกดังกล่าวเป็นต้นไป หรือ

(2) ค นวนตามส่วนเฉลี่ยของระยะเวลาการช ระหนี้ นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกดังกล่าว ึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องช ระหนี้ครั้งสุดท้าย

ข้อ 3 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะเลือกค นวณก ไรหรือขาดทุนจาก การตีราคาทรัพย์สินหรือหนี้สินตามส่วนเฉลี่ยของมูลค่าทรัพย์สินหรือหนี้สินนั้นตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกดังกล่าวเป็นต้นไป แต่ไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชีก็ได้

ข้อ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดได้เลือกปฏิบัติตามข้อ ข้อ 2 หรือข้อ 3 แล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องปฏิบัติอย่างเดียวกันทั้งในด้านรายได้ และรายจ่ายและทั้งในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั่นเอง รวมตลอดทั้งในบัญชีเพื่อ ประยชน์ในการค นวณก ไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

สั่ง ณ วันที่ 2 กรกฎาคม ค 25

สมเจินัก เองตระกูล

อธิบดีกรมสรรพากร