

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการป้องกันความเสี่ยง
ในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

นางสาวศันสนีย์ พูลสวัสดิ์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2561

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	ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการป้องกันความเสี่ยง ในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
โดย	นางสาวศันสนีย์ พูลสวัสดิ์
รหัสประจำตัว	608 62344 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์
ปีการศึกษา	2561

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์)

บทคัดย่อ

ธุรกิจมีการขยายตัวอย่างรวดเร็วโดยเฉพาะการลงทุนข้ามประเทศ ซึ่งมีสภาพเศรษฐกิจและกฎหมายที่แตกต่างกัน การบริหารความเสี่ยงสำคัญต่อการดำเนินงานของวิสาหกิจ และเพื่อลดความเสี่ยงในการดำเนินธุรกิจวิสาหกิจจึงมีการกำหนดมาตรการการป้องกันความเสี่ยงไว้ ทำให้ธุรกรรมป้องกันความเสี่ยงเป็นเครื่องมือที่สคัญในการบริหารความเสี่ยงทางการเงิน การวางแผนภาษีเป็นหนึ่งในการบริหารความเสี่ยงซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ครบถ้วนตามกฎหมายและประหยัดที่สุด อย่างไรก็ตาม การวางแผนภาษีที่มากเกินไปอาจถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี แม้จะไม่ผิดกฎหมายแต่ก็ผิดหลักความเป็นธรรม เมื่อผู้เสียภาษีใช้ทรัพยากรในการประกอบธุรกิจของประเทศนั้น ๆ แล้วก็ควรมีการจ่ายภาษีอย่างเหมาะสม

การหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยงส่วนใหญ่มีสาเหตุมาจากการป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนต่างประเทศสุทธิซึ่งหลักการภาษีและอัตราภาษีของแต่ละประเทศที่แตกต่างกันเป็นเหตุจูงใจให้มีการป้องกันความเสี่ยงโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาระภาษีมากกว่าการจ่ายภาษี ให้ถูกต้อง ทั้งนี้ จากการศึกษากฎหมายภาษีอากรของไทย พบว่า มีโอกาสที่ผู้เสียภาษีจะหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนในต่างประเทศได้ นอกจากนี้ ยังมี ความหลากหลายของหลักการบัญชีและหลักการภาษีของไทยซึ่งเป็นผลให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายมีการแสดงข้อมูลทางการเงินเพื่อเสียภาษีแตกต่างกัน จึงต้องมีการกำหนดแนวทางและมาตรการในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการป้องกันความเสี่ยงของไทยอย่างเหมาะสม ทั้งนี้ จะทำให้รัฐมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยงได้อย่างถูกต้อง เหมาะสมและครบถ้วน

กิติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาดับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความสำเร็จอย่างสูงและความช่วยเหลืออย่างดียิ่งจาก ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์ทรานนท์ อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา ที่ได้ให้ความกรุณาสละเวลารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ตลอดจนถึงแนะแนวทางปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ตลอดจนการจัดทาเอกัตศึกษาด้วยความเอาใจใส่อย่างดียิ่ง จนทาให้เอกัตศึกษาดับนี้สมบูรณ์ขึ้นมาได้ ผู้วิจัยตระหนักถึงความตั้งใจจริงและความเสียสละของท่านอาจารย์ และขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และคณาจารย์รับเชิญเป็นวิทยากรบรรยายทุกท่าน ที่ได้ให้ความรู้และแนวคิดทางด้านนิติศาสตร์ เจ้าหน้าที่หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ เจ้าหน้าที่คณะนิติศาสตร์ที่เกี่ยวข้อง และบรรณารักษ์ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้กรุณาช่วยเหลือด้านข้อมูลและการอำนวยความสะดวกในการจัดทาเอกัตศึกษาตลอดมา

ขอกราบขอบพระคุณมารดาที่คอยเป็นกำลังใจและสนับสนุนช่วยเหลือในทุก ๆ ด้านของชีวิต ขอขอบคุณเพื่อนร่วมงานและหัวหน้างาน ที่คอยให้กำลังใจและให้ความช่วยเหลืออำนวยความสะดวกต่าง ๆ จนทาให้ผู้วิจัยสามารถทาเอกัตศึกษาดับนี้สำเร็จลงด้วยดี

ขอขอบคุณเพื่อนนิสิตคณะนิติศาสตร์ หลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจที่เป็นกำลังใจและช่วยเหลือกันโดยตลอดมา และขอขอบพระคุณผู้มีส่วนช่วยเหลือทุกท่านที่ไม่ได้เอ่ยนามมา ณ ที่นี้

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่า เอกัตศึกษาดับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจ จึงขอมอบส่วนดีทั้งหมดนี้ให้แก่เหล่าคณาจารย์ ผู้ประสิทธิประสาทวิชาจนทาให้เอกัตศึกษาดับนี้เป็นประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง และขอมอบความกตัญญูกตเวทิตาคุณแด่บุพการี และผู้มีพระคุณทุกท่าน ทั้งนี้ หากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

ศันสนีย์ พูลสวัสดิ์

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ.....	ค
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	2
1.3 สมมติฐาน.....	2
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	3
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
บทที่ 2 การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการป้องกันความเสี่ยง.....	4
2.1 คำนิยาม.....	4
2.1.1 การวางแผนภาษีอากร.....	4
2.1.2 การหนีภาษี.....	4
2.1.3 การหลีกเลี่ยงภาษี.....	4
2.1.4 ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน.....	5
2.1.5 วิธีการป้องกันความเสี่ยง.....	6
2.1.5.1 การป้องกันความเสี่ยงโดยธรรมชาติ.....	6
2.1.5.2 การป้องกันความเสี่ยงโดยใช้ตราสารอนุพันธ์.....	6
2.1.6 ตราสารอนุพันธ์.....	6
2.2 การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการป้องกันความเสี่ยง.....	8
2.2.1 ตัวอย่างการป้องกันความเสี่ยง.....	8
2.2.2 รายการป้องกันความเสี่ยงและความแตกต่างของระบบภาษี.....	9
บทที่ 3 หลักการบัญชีและหลักการภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง.....	18
3.1 หลักการบัญชีป้องกันความเสี่ยง.....	18
3.1.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย.....	18
3.1.1.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มี ส่วนได้เสียสาธารณะ.....	18

3.1.1.2	มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มี ส่วนได้เสียสาธารณะ.....	19
3.1.2	มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน.....	20
3.1.3	การบัญชีสำหรับารป้องกันความเสี่ยง.....	21
3.1.4	ผลกระทบต่องบการเงินจากการบัญชีป้องกันความเสี่ยง ที่แตกต่างกัน.....	29
3.2	หลักการภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง.....	35
3.2.1	ประเทศไทย.....	35
3.2.2	ประเทศออสเตรเลีย.....	38
3.2.2.1	วัตถุประสงค์.....	39
3.2.2.2	ค านิยาม.....	39
3.2.2.3	หลักการค านวณภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	41
3.3	การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยองค์การเพื่อความร่วมมือ และการพัฒนาทางเศรษฐกิจ	44
บทที่ 4	วิเคราะห์ปัญหา มาตรการและแนวทางการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการบัญชี ป้องกันความเสี่ยง.....	47
4.1	วิเคราะห์ปัญหา.....	47
4.2	มาตรการและแนวทางการค านวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง.....	50
บทที่ 5	บทสรุปข้อเสนอแนะ.....	56
5.1	บทสรุป.....	56
5.2	ข้อเสนอแนะ.....	58
บรรณานุกรม.....		59
ภาคผนวก.....		61
ก.	OECD (2013) Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging, หน้า 13-43.....	62

ข.	Income Tax Assessment Act 1997, Chapter 3 Specialist liability rules, Part 3-10 Financial transactions, Division 230 Taxation of financial arrangements, subdivision 230-E-Hedging financial arrangements method, หน้า 81-107.....	90
ค.	พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543.....	117
ง.	พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547.....	128
จ.	มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ, บทที่ 2 บทที่ 9 และบทที่ 21.....	149
ฉ.	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน, บทที่ 6.....	158

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ธุรกิจมีการขยายตัวอย่างรวดเร็วโดยเฉพาะการลงทุนข้ามประเทศ ซึ่งมีสภาพเศรษฐกิจและกฎหมายที่แตกต่างกัน การบริหารความเสี่ยงสำคัญต่อการดำเนินงานของวิสาหกิจ และเพื่อลดความเสี่ยงในการดำเนินธุรกิจวิสาหกิจ จึงมีการกำหนดมาตรการการป้องกันความเสี่ยงไว้ ทำให้ธุรกรรมป้องกันความเสี่ยงเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการบริหารความเสี่ยงทางการเงิน และเมื่อมีธุรกรรมทางการเงินที่หลากหลายและซับซ้อนมากขึ้น ปัจจุบันการป้องกันความเสี่ยงจึงมีหลายรูปแบบ แต่ที่สำคัญคือการป้องกันความผันผวนสำหรับอัตราดอกเบี้ย สำหรับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและสำหรับราคาสินค้าโภคภัณฑ์ซึ่งอาจทำผ่านการลงทุนในตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน เป็นต้นว่าสัญญาซื้อขายล่วงหน้า (Futures) สัญญาสิทธิ (Options) และสัญญาแลกเปลี่ยน (Swaps) หรือไม่ผ่านตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน เป็นต้นว่าการกู้ยืมเงินเพื่อป้องกันความเสี่ยงจากการลงทุน

อย่างไรก็ตาม การดำเนินการป้องกันความเสี่ยงบางครั้งมีวัตถุประสงค์ที่ไม่ตรงกับเจตนารมณ์ เนื่องจากเกิดการป้องกันความเสี่ยงเพื่อการหลบเลี่ยงภาษีโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายแนวปฏิบัติภายใน รวมทั้งช่องว่างของความแตกต่างด้านกฎหมายของแต่ละรัฐหรือเขตอำนาจการจัดเก็บภาษี ให้สามารถหลบเลี่ยงภาษีจากการถ่ายโอนกำไรจากประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ หรือหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษี

ข้อมูลทางการเงินที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของแต่ละประเทศจัดทำตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่มีความแตกต่างกัน แม้ในการคำนวณภาษีจะมีการปรับปรุงข้อมูลทางการเงินตามหลักการบัญชีมาเป็นหลักการภาษีก่อนการเสียภาษีก็ตาม แต่หากการบันทึกบัญชีขาดความครบถ้วนมาก่อนแล้วก็อาจมีผลให้การคำนวณภาษีผิดพลาดไปด้วย

ในปี พ.ศ. 2561 หลักการบัญชีของไทยยังไม่ได้บังคับให้มีการบันทึกบัญชีตราสารอนุพันธ์ทางการเงินเป็นผลให้มีแนวปฏิบัติในการบันทึกบัญชีที่หลากหลาย นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังมีการออกแนวปฏิบัติในการบันทึกตราสารอนุพันธ์บางชนิดในการคำนวณภาษี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541 ซึ่งกำหนดให้วิสาหกิจสามารถเลือกทยอยรับรู้กำไรและขาดทุนจากสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าได้ ทั้งนี้ คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวไม่ใช่กฎหมายเป็นเพียงแนวปฏิบัติ

ของเจ้าพนักงานซึ่งแต่ละวิสาหกิจอาจจะนำไปปฏิบัติตามหรือไม่ก็ได้ ทำให้กฎเกณฑ์ดังกล่าวถูกนำไปใช้แต่ไม่ได้เป็นไปในทิศทางเดียวกันและเกิดความแตกต่างในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของแต่ละวิสาหกิจ

เมื่อวันที่ 21 กันยายน 2561 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 22/2561 เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มีผลบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ซึ่งมีผลกระทบต่อมูลค่าของงบการเงินอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากมีการวัดมูลค่าของเครื่องมือทางการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม การรับรู้ตราสารอนุพันธ์ทั้งหมดในงบการเงิน และการบันทึกบัญชีป้องกันความเสี่ยง อย่างไรก็ตาม หลักการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยยังไม่ได้กำหนดการคำนวณภาษีสำหรับรายการดังกล่าวอย่างชัดเจนส่งผลให้มีความจำเป็นต้องกำหนดมาตรการและวิธีการในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยงอย่างเหมาะสม ชัดเจน เสมอภาค และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้เป็นไปตามหลักความยุติธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวกรวด และ หลักความประหยัด

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาการหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยง

1.2.2 เพื่อให้ทราบหลักการบัญชีและหลักการภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

1.2.3 เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและกำหนดมาตรการและแนวทางการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

1.3 สมมติฐาน

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากฐานภาษีเงินได้ที่ลดลง จึงจำเป็นต้องกำหนดมาตรการและวิธีการในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างเหมาะสม ชัดเจน เสมอภาค และป้องกันไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามหลักความยุติธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวกรวด และหลักความประหยัด

1.4 ขอบเขตการศึกษา

1.4.1 ศึกษาและ ท้าถามเข้าใจ

ก. การบัญชีป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

ข. หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยงของไทย

ค. หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยงของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย

ง. แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยงขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD)

จ. บทความ วารสาร หนังสือ ข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ เอกซ์ติศึกษา และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้อง

1.4.2 รวบรวมข้อมูลที่ศึกษาและวิเคราะห์เพื่อเสนอแนะแนวทางการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงที่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของธุรกรรม ชัดเจน เสมอภาค และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

เอกซ์ติศึกษาฉบับนี้ทำการศึกษาเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยดำเนินการศึกษาค้นคว้า รวบรวมข้อมูลจากเอกสาร กฎหมาย ตาราวิชาการที่เกี่ยวข้อง รวมถึงบทความวิทยานิพนธ์ เอกซ์ติศึกษา และสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้อินเทอร์เน็ตเป็นเครื่องช่วยค้นหา เพื่อสามารถวิเคราะห์ปัญหา เสนอความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และหาข้อสรุปของการศึกษาต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 เข้าใจการบัญชีป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทย ต่างประเทศ และ OECD

1.6.2 เสนอแนะแนวทางการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงที่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของธุรกรรม ชัดเจน เสมอภาค และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

บทที่ 2

การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการป้องกันความเสี่ยง

เนื่องจากการป้องกันความเสี่ยงมีความสำคัญในการดำเนินธุรกิจ จึงต้องมีการออกแบบการป้องกันความเสี่ยงให้เหมาะสมกับลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจ โดยคำนึงถึงผลกำไรหรือขาดทุนเพื่อป้องกันความเสี่ยงในสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกป้องกันความเสี่ยงและผลกระทบทางภาษี หากแต่การวางแผนทางภาษีที่มากเกินไปไม่ว่าจะเจตนาหรือไม่ แต่เป็นเหตุให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีนั้นมีผลกระทบต่อความสามารถในการจัดเก็บรายได้ของรัฐที่ลดลง ทั้งนี้ เพื่อการกำหนดแนวทางและมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยงอย่างเหมาะสม จึงต้องเข้าใจในความหมายของการป้องกันความเสี่ยง วิธีการป้องกันความเสี่ยง และการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการป้องกันความเสี่ยงก่อนเป็นอันดับแรก โดยอธิบายได้ดังนี้

2.1 คำนิยาม

2.1.1 การวางแผนภาษีอากร¹ (Tax Planning) หมายถึง การกำหนดวิธีการปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการ เพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วน และประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means) และการจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยท ำให้เสียภาษีน้อยที่สุด

2.1.2 การหนีภาษี² (Tax Evasion หรือ Tax Dogging) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย (Illegal Means) หรือฉ้อฉล (Fraud) เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง

2.1.3 การหลีกเลี่ยงภาษีอากร³ ในที่นี้ต่อไปใช้คำว่า “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” (Tax Avoidance หรือ Tax Minimization) คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อท ำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) หรือ ความคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง (Defection) ของกฎหมาย เพื่อท ำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง

¹ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ศาสนวิชากฎหมายภาษีอากร(กรุงเทพมหานคร: สถาบันบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 812.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 813.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 815.

จะเห็นได้ว่าการวางแผนภาษีอากรและการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมีความคล้ายคลึงกัน เนื่องจากไม่เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย โดยการวางแผนภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ว่าด้วยความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง โดยมีนัยในการบริหารจัดการทางภาษี (Tax Management) ที่ชี้แนะแนวทางปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับที่ยากต่อการทำความเข้าใจและปฏิบัติตามโดยมีตัวอย่างประกอบ ตลอดจนชี้แนะการใช้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ อันพึงมีตามกฎหมาย การวางแผนภาษีอากรจึงมีภาพพจน์ทางด้านบวก ในขณะที่การหลีกเลี่ยงภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนความถูกต้องเป็นลำดับรอง การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงอาจมีการบิดเบือน หรืออาพรางความจริง การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงมีภาพพจน์ทางด้านลบ ทั้งนี้ เมื่อการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) หมายถึงการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัดโดยชอบด้วยกฎหมายและการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) เป็นการกระทำที่ช่วยให้ประหยัดภาษีโดยชอบด้วยกฎหมาย การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงสามารถถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีอากร

2.1.4 ความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน⁴ (Exchange rate risk) คือ ความไม่แน่นอนของอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งสามารถเปลี่ยนแปลงได้ในอนาคต

วิสาหกิจส่วนใหญ่มีธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับเงินตราต่างประเทศในรูปแบบดังต่อไปนี้

- ก. การนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศ หรือการส่งออกสินค้า/บริการไปยังต่างประเทศ
- ข. การสั่งซื้อเครื่องจักรหรือสินทรัพย์จากต่างประเทศ หรือการส่งออกสินทรัพย์ไปต่างประเทศ
- ค. การกู้ยืมเงินจากต่างประเทศ หรือการให้กู้เงินแก่วิสาหกิจต่างในประเทศ ซึ่งอาจอยู่ในรูปของการให้กู้โดยตรงร่วมกัน (Syndicated Loan) หรือการซื้อขายตราสารหนี้สกุลต่างประเทศ เป็นต้น
- ง. การลงทุนในต่างประเทศในรูปแบบต่าง ๆ เช่น การลงทุนในบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า เป็นต้น หรือการรับเงินลงทุนจากกิจการในต่างประเทศ เช่น การจัดตั้งสาขาในประเทศโดยมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ เป็นต้น

⁴ ศูนย์คุ้มครองผู้ใช้บริการทางการเงิน ธนาคารแห่งประเทศไทย. การป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.1213.or.th/serviceunderbot/FX/Pages/FXRiskmgt.aspx> [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

ครบกำหนดหรือเมื่อฝ่ายที่มีสิทธิเลือกใช้สิทธิตามสัญญา ลักษณะที่สำคัญของตราสารอนุพันธ์ที่อ้างอิงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ คือ

2.1.6.1 มูลค่ายุติธรรม⁷ของสัญญาที่จะเปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศอ้างอิงและมูลค่าตามสัญญา

2.1.6.2 กรณีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ผู้ลงทุนไม่จำเป็นต้องจ่ายเงินลงทุนสุทธิเมื่อเริ่มแรกหรืออาจต้องจ่ายเงินลงทุนเริ่มแรกเป็นจำนวนเงินน้อยเมื่อเทียบกับมูลค่าตามสัญญาหรือเมื่อเทียบกับสัญญาประเภทอื่นซึ่งมีผลในลักษณะเดียวกันต่อการเปลี่ยนแปลงของเงินตราต่างประเทศ ทั้งนี้ เนื่องจากในวันที่ตกลงเข้าหารายการตราสารอนุพันธ์เพื่อแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในอนาคต การกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนจะกระทำได้ขึ้นอย่างยุติธรรมจึงไม่มีฝ่ายใดได้เปรียบจนต้องจ่ายเงินลงทุนแรกเริ่ม

กรณีที่มีการจ่ายชำระเงินลงทุนแรกเริ่มสำหรับตราสารอนุพันธ์นั้นจะเกิดขึ้นสำหรับการเข้าหารายการซื้อขายสิทธิเลือก (Option) ที่ให้สิทธิผู้ถือในการเลือกใช้สิทธิได้ในระหว่างช่วงเวลาที่ยังไม่มีการแลกเปลี่ยนทำให้ผู้ถือสิทธิอยู่ในสถานะที่ได้เปรียบ ดังนั้น ตราสารประเภทนี้จึงต้องมีการจ่ายเงินลงทุนแรกเริ่มเพื่อชดเชยความเสี่ยงที่คู่สัญญาต้องรับไว้

2.1.6.3 การช ามูลค่าตามสัญญาจะเกิดขึ้นในอนาคต

ตราสารอนุพันธ์ที่ใช้ในการบริหารความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ได้แก่

ก. สัญญาล่วงหน้า (Forward) คือ สัญญาที่บุคคลหรือนิติบุคคลฝ่ายหนึ่งตกลงจะซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศในอนาคต ด้วยจำนวนเงินและอัตราแลกเปลี่ยนตามสัญญา

ข. ตราสารอนาคต (Futures) มีลักษณะคล้ายกับสัญญาล่วงหน้าด้วยลักษณะของการตกลงจะซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ด้วยจำนวนเงินและอัตราแลกเปลี่ยนที่กำหนดไว้ล่วงหน้า แต่ตราสารอนาคตมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับเป็นตัวกลางในการท ธุรกรรมและช าระเงิน

ค. สัญญาแลกเปลี่ยน (Swap) คือ สัญญาที่กำหนดให้คู่สัญญาแลกเปลี่ยนกระแสเงินสดในเงินตราต่างประเทศในอนาคต ตามจำนวนเงินและอัตราแลกเปลี่ยนที่กำหนดไว้ล่วงหน้า โดย

⁷ มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม, ย่อหน้า 9)

คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งตกลงซื้อเงินตราต่างประเทศ ณ เวลาหนึ่ง และจะขายเงินตราต่างประเทศคืนในอนาคต

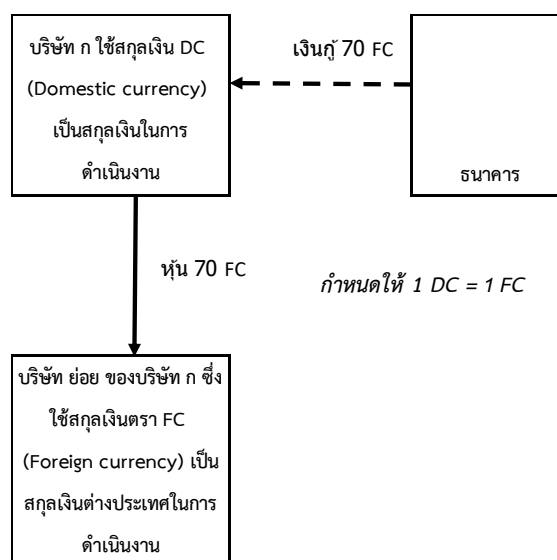
ง. สัญญาสิทธิเลือก (Option) คือ สัญญาที่ให้สิทธิแก่คู่สัญญาที่จะเลือกซื้อหรือขายสินทรัพย์อ้างอิงแก่อีกฝ่ายหนึ่งตามจำนวนเงินและอัตราแลกเปลี่ยนที่ตกลงไว้ล่วงหน้าในช่วงเวลาที่กำหนด สัญญาสิทธิเลือกซื้อเงินตราต่างประเทศ คือ Foreign currency call option ส่วนสัญญาสิทธิเลือกขายเงินตราต่างประเทศ คือ Foreign currency put option

2.2 การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการป้องกันความเสี่ยง

2.2.1 ตัวอย่างการป้องกันความเสี่ยง

หัวใจสำคัญของการป้องกันความเสี่ยงอยู่ที่ฝ่ายหนึ่งจะได้รับกาไรเท่ากับอีกฝ่ายหนึ่งที่ได้รับผลขาดทุน เช่น บริษัทแห่งหนึ่งใช้สกุลเงินภายในประเทศตนเองเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยมีการลงทุนในหุ้นของบริษัทซึ่งตั้งอยู่ในประเทศที่ใช้สกุลเงินตราต่างประเทศ บริษัทแห่งนั้นสามารถป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในเงินลงทุนด้วยการกู้ยืมเงินด้วยสกุลเงินตราต่างประเทศเดียวกันกับเงินลงทุน พิจารณารายละเอียดของตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจดังต่อไปนี้

รูปที่ 1 ตัวอย่างการป้องกันความเสี่ยง



ที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

จากรูปที่ 1 บริษัท ก เป็นบริษัทจัดตั้งขึ้นในประเทศ โดยใช้สกุลเงินตราในประเทศ (Domestic Currency: DC) ซื้อหุ้นในบริษัทต่างประเทศ ซึ่งใช้สกุลเงินตราต่างประเทศ (Foreign Currency: FC) มูลค่า 70 FC สมมติว่า $1 DC = 1 FC$ โดยบริษัท ก จ่ายเงินค่าหุ้น จำนวน 70 DC เป็นผลให้เงินลงทุนมีสกุลเงินตราที่ต่างจากบริษัท ก ทำให้บริษัท ก มีความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ หากมีการขายเงินลงทุน เมื่อ DC แข็งค่าขึ้น บริษัท ก จะมีผลขาดทุนจากเงินลงทุน เช่น เมื่อ $1 FC = 0.5 DC$ บริษัท ก ขายเงินลงทุนจะเกิดผลขาดทุน 35 DC ดังนั้น บริษัท ก จึงต้องการป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศโดยการกู้ยืมเงินจากธนาคาร ด้วยสกุลเงิน FC ณ วันที่ $1 DC = 1 FC$ เป็นจำนวนเท่ากับมูลค่าของเงินลงทุนจำนวน คือ 70 FC

ตารางที่ 1 การคำนวณภาษีของตัวอย่างการป้องกันความเสี่ยง

อัตราแลกเปลี่ยน	เงินลงทุนในหุ้น	เงินกู้ยืม	ผลสุทธิ
$1 FC = 1 DC$	$70 FC = 70 DC$	$70 FC = 70 DC$	-
$1 FC = 0.5 DC$	$70 FC = 35 DC$	$70 FC = 35 DC$	-
กำไร (ขาดทุน)	(35 DC)	35 DC	0
$1 FC = 1.5 DC$	$70 FC = 105 DC$	$70 FC = 105 DC$	-
กำไร (ขาดทุน)	35 DC	(35 DC)	0

ที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

จากตารางที่ 1 จะเห็นได้ว่าเมื่อมีความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนจะไม่มีผลกระทบต่อการดำเนินงานของบริษัท ก เพราะถ้า DC แข็งค่าขึ้น บริษัท ก จะมีกำไรจากเงินกู้ยืมมาชดเชยผลขาดทุนจากเงินลงทุน ซึ่งถือเป็นการป้องกันความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพ ในขณะที่เดียวกันหาก DC อ่อนค่าลง บริษัท ก สามารถเอา กำไรจากเงินลงทุนมาชดเชยผลขาดทุนจากเงินกู้ได้

2.2.2 รายการป้องกันความเสี่ยงและความแตกต่างของระบบภาษี

การป้องกันความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพทั้งก่อนและหลังภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อรายการทางภาษีสอดคล้องกับธรรมชาติของการป้องกันความเสี่ยง อธิบายได้จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่าเงินกู้ยืมเป็นสกุลเงินเดียวกันกับเงินลงทุนทำให้สามารถปิดความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งกันและกันได้ อย่างสมบูรณ์ โดยทั่วไปแล้วหากหลักภาษีกำหนดให้ผลขาดทุนสามารถเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ก็จะกำหนดให้กำไรที่เกี่ยวข้องกันเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีเช่นกัน อย่างไรก็ตาม หากรายการกำไรหรือ

ขาดทุนทางภาษีไม่สอดคล้องกับรายการป้องกันความเสี่ยง การป้องกันความเสี่ยงจึงไม่สมบูรณ์
พิจารณารายละเอียดได้จาก 2 ตัวอย่างต่อไปนี้

ตารางที่ 2 การคำนวณภาษีของตัวอย่างที่ 1

อัตราแลกเปลี่ยน	เงินลงทุน	เงินกู้ยืม	ผลสุทธิ
อัตราภาษีร้อยละ	0	30	
กำไร	ไม่เป็นรายได้ทางภาษี	รายได้ทางภาษี	
(ขาดทุน)	ไม่เป็นรายจ่ายทางภาษี	รายจ่ายทางภาษี	
1 FC = 1 DC	70 FC = 70 DC	70 FC = 70 DC	-
1 FC = 0.5 DC	70 FC = 35 DC	70 FC = 35 DC	-
ก ำ (ขาดทุน) ก่อนภาษี	(35 DC)	35 DC	0
ผลประโยชน์ (ค่าใช้จ่าย) ทางภาษี	-	(10.5 DC)	(10.5 DC)
ผลที่เกิดขึ้นภายหลังภาษี	(35 DC)	24.5 DC	(10.5 DC)
1 FC = 1.5 DC	70 FC = 105 DC	70 FC = 105 DC	-
ก ำ (ขาดทุน) ก่อนภาษี	35 DC	(35 DC)	0
ผลประโยชน์ (ค่าใช้จ่าย) ทางภาษี	-	10.5 DC	10.5 DC
ผลที่เกิดขึ้นภายหลังภาษี	35 DC	(24.5 DC)	10.5 DC

ที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

จากตารางที่ 2 จะเห็นได้ว่า เมื่อ DC แข็งค่าขึ้น บริษัทจะมีกำไรจากเงินกู้เท่ากับผลขาดทุนในเงินลงทุนก่อนภาษี อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกำไรของเงินกู้ยืมถือเป็นรายได้ทางภาษีจึงเป็นผลให้บริษัทมีผลขาดทุนเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี จำนวน 10.5 DC ภายหลังการคำนวณภาษี โดยขาดทุนจากเงินลงทุนไม่สามารถนำมาเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ ในทางตรงกันข้าม เมื่อ DC อ่อนค่าลง บริษัทจะมีผลกำไร 10.5 DC ภายหลังการคำนวณภาษี ซึ่งเป็นผลมาจากผลขาดทุนจากเงินกู้ยืมสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ โดยกำไรจากเงินลงทุนไม่ถือเป็นกำไรทางภาษี

ตารางที่ 3 การคำนวณภาษีของตัวอย่างที่ 2

อัตราแลกเปลี่ยน	เงินลงทุน	เงินกู้ยืม	ผลสุทธิ
อัตราภาษีร้อยละ	0	30	
กำไร	รายได้ทางภาษี	ไม่เป็นรายได้ทางภาษี	
(ขาดทุน)	รายจ่ายทางภาษี	ไม่เป็นรายจ่ายทางภาษี	
1 FC = 1 DC	70 FC = 70 DC	70 FC = 70 DC	-
1 FC = 0.5 DC	70 FC = 35 DC	70 FC = 35 DC	-
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษี	(35 DC)	35 DC	0
ผลประโยชน์ (ค่าใช้จ่าย) ทางภาษี	10.5 DC	-	10.5 DC
ผลที่เกิดขึ้นภายหลังภาษี	(24.5 DC)	35 DC	10.5 DC
1 FC = 1.5 DC	70 FC = 105 DC	70 FC = 105 DC	-
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษี	35 DC	(35 DC)	0
ผลประโยชน์ (ค่าใช้จ่าย) ทางภาษี	(10.5 DC)	-	(10.5 DC)
ผลที่เกิดขึ้นภายหลังภาษี	24.5 DC	(35 DC)	(10.5 DC)

ที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

จากตารางที่ 3 จะเห็นได้ว่า เมื่อ DC แข็งค่าขึ้น บริษัทจะมีผลกำไรจากเงินกู้ยืมเท่ากับผลขาดทุนในเงินลงทุนก่อนภาษี อย่างไรก็ตาม บริษัทมีกำไรหลังการคำนวณภาษี จำนวน 10.5 DC เพราะสามารถใช้ผลขาดทุนจากการลงทุนเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ ในทางตรงกันข้าม เมื่อ DC อ่อนค่าลง บริษัทจะมีผลขาดทุน จำนวน 10.5 DC ซึ่งเป็นผลมาจากกำไรจากเงินลงทุนที่ต้องนำมาเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้

จากตัวอย่างข้างต้นเป็นที่ชัดเจนว่าผู้เสียภาษีเงินได้สามารถสังเกตเห็นโอกาสจากความแตกต่างทางภาษีเมื่อมีการป้องกันความเสี่ยงได้ทั้งจำนวน การวางแผนภาษีที่เกินกว่าวัตถุประสงค์ของการป้องกันความเสี่ยงสามารถทำได้โดยการที่ผู้เสียภาษีเงินได้ใช้ผลกระทบจากกำไรหรือขาดทุนทางภาษีดังกล่าวเพื่อกำหนดการป้องกันความเสี่ยงที่สูงกว่าความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นตามสูตรการคำนวณดังนี้

มูลค่าเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (เช่น เงินกู้)	=	มูลค่าของรายการที่ป้องกัน ความเสี่ยง (เช่น เงินลงทุน)	X	$\frac{1 - \text{อัตราภาษีที่ต่ำ}}{1 - \text{อัตราภาษีที่สูง}}$
---	---	--	---	---

ที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

จากสูตรแบบง่าย จะเห็นได้ว่า สกุลเงินในการดำเนินงานของบริษัท คือ DC ซึ่งมีการบันทึกเงินลงทุนด้วยสกุล FC สามารถป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนโดยการทาสัญญาเงินกู้ยืม ในสกุลเงิน FC ในจำนวนที่ไม่เท่ากับเงินลงทุน แต่มีผลกระทบต่อการคำนวณภาษีเงินได้ ตามสูตรสมมติว่า ผลกำไรหรือขาดทุนจากเงินลงทุน (รายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง) ไม่เป็นกำไรทางภาษีหรือรายจ่ายทางภาษี (อัตราภาษีร้อยละ 0) และผลกำไรหรือขาดทุนจากเงินกู้ยืม (เครื่องมือทางการเงินที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยง) (อัตราภาษีร้อยละ 30) บริษัทมีเงินลงทุน 70 FC สามารถป้องกันความเสี่ยงได้เต็มที่โดยการกู้ยืมเงิน จำนวน 100 FC โดย $70 \text{ FC} \times 1/1-0.3$ เป็นต้น พิจารณารายละเอียดเพิ่มเติมตามตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ตัวอย่างการคำนวณการป้องกันความเสี่ยงที่สูงไป

อัตราแลกเปลี่ยน	เงินลงทุน	เงินกู้ยืม	ผลสุทธิ
อัตราภาษีร้อยละ	0	30	
กำไร	ไม่เป็นรายได้ทางภาษี	รายได้ทางภาษี	
(ขาดทุน)	ไม่เป็นรายจ่ายทางภาษี	รายจ่ายทางภาษี	
1 FC = 1 DC	70 FC = 70 DC	100 FC = 100 DC	-
1 FC = 0.5 DC	70 FC = 35 DC	100 FC = 50 DC	-
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษี	(35 DC)	50 DC	15 DC
ผลประโยชน์ (ค่าใช้จ่าย) ทางภาษี		(15 DC)	(15 DC)
ผลที่เกิดขึ้นภายหลังภาษี	(35 DC)	35 DC	0
1 FC = 1.5 DC	70 FC = 105 DC	100 FC = 150 DC	-
กำไร (ขาดทุน) ก่อนภาษี	35 DC	(50 DC)	(15 DC)
ผลประโยชน์ (ค่าใช้จ่าย) ทางภาษี	-	15 DC	15 DC
ผลที่เกิดขึ้นภายหลังภาษี	35 DC	(35 DC)	0

ที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

จากตารางที่ 4 ถ้า DC แข็งค่าขึ้น บริษัทจะได้รับกำไรจากเงินกู้ยืม จำนวน 50 DC และขาดทุนจากเงินลงทุน จำนวน 35 DC ในกาไรก่อนภาษี อย่างไรก็ตาม ผลขาดทุนจากเงินลงทุนไม่สามารถเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ในขณะที่กำไรจากเงินกู้ยืมถือเป็นรายได้ทางภาษีจำนวน 15 DC ดังนั้น บริษัทจึงไม่ป้องกันความเสี่ยงในลักษณะนี้ เพราะจะทำให้รัฐบาลได้เงินภาษีมากขึ้น ในทางตรงกันข้าม ถ้า DC อ่อนค่าลง บริษัทจะได้รับกำไรจากเงินลงทุน จำนวน 35 DC และขาดทุน จากเงินกู้ยืม จำนวน 50 DC ในกาไรก่อนภาษี ผลกำไรจากเงินลงทุนไม่ถือเป็นรายได้ทางภาษีในขณะที่ขาดทุนจากเงินกู้ยืมถือเป็นรายจ่ายทางภาษี บริษัทจึงได้ประโยชน์ทางภาษี จำนวน 15 DC ดังนั้น บริษัทจึงป้องกันความเสี่ยงในลักษณะนี้เพื่อให้ได้รายจ่ายทางภาษีมากขึ้น จำนวน 15 DC

รูปที่ 2 การป้องกันความเสี่ยงภายหลังการคำนวณภาษีในระบบภาษีที่ไม่สมดุลกันระหว่างผลที่เกิดขึ้นของการใช้เครื่องมือป้องกันความเสี่ยง

		รายการที่ป้องกันความเสี่ยง	เครื่องมือป้องกันความเสี่ยง		
		← หลักภาษีที่แตกต่างกัน →			
หลักภาษีที่ได้สัดส่วน		กำไร = ไม่เป็นรายจ่ายทางภาษี	ขาดทุน = เป็นรายจ่ายทางภาษี		หลักภาษีที่ไม่ได้สัดส่วน
		ขาดทุน = ไม่เป็นรายจ่ายทางภาษี	กำไร = ไม่เป็นรายจ่ายทางภาษี		

ที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

จากรูปที่ 2 จะเห็นได้ว่า ผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์เมื่อมีกำไรจากรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยงแต่ไม่ต้องนำไปเสียภาษีและยังสามารถนำผลขาดทุนจากเครื่องมือที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยงไปหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ในทางตรงกันข้าม จะไม่มีผลกระทบทางภาษีเมื่อมีผลขาดทุนจากรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง เนื่องจากไม่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้และผลกำไรจากเครื่องมือที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยงก็ไม่ต้องนำไปเป็นรายได้ทางภาษีเช่นกัน กรณีดังกล่าว หนี้สินทางภาษีของกลุ่มวิสาหกิจจะเป็นได้ทั้งลดลงหรือคงที่ ขึ้นอยู่กับรายการเคลื่อนไหวของอัตราหรือดัชนี

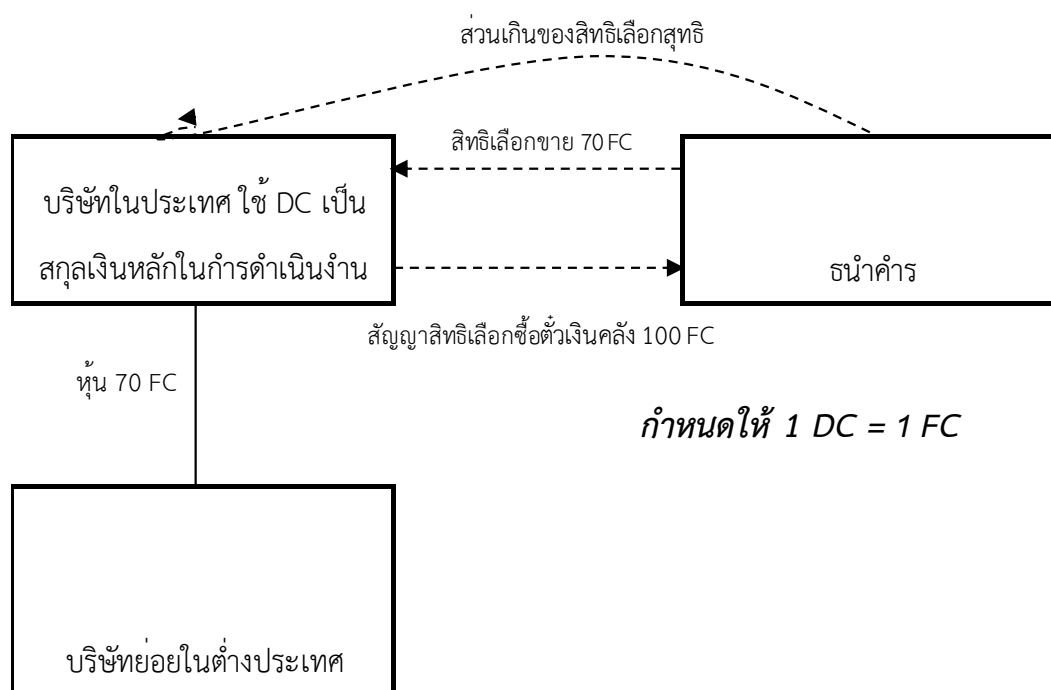
ของรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง ในขณะที่รายการของเครื่องมือที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยงจะช่วยปรับสมดุลของผลกำไรในการคำนวณภาษี

ตัวอย่างสำหรับกรณีนี้ เป็นการใช้สัญญาสิทธิเลือก (Option) เพื่อให้มีผลกระทบจากการแลกเปลี่ยนด้านเดียว “One-way exchange effect”⁸ ซึ่งทำให้ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนถือเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ในขณะที่กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนไม่ถือเป็นรายได้ทางภาษี

บริษัทในประเทศมีสกุลเงินตราที่ใช้ในการดำเนินงานเป็น DC และลงทุนในบริษัทย่อยในต่างประเทศซึ่งมีสกุลเงินตราที่ใช้ในการดำเนินงานเป็น FC สามารถได้ประโยชน์ในความแตกต่างของระบบภาษีจากการทำสัญญาสิทธิเลือก (Option) ซึ่งทำให้กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของสัญญาสิทธิเลือกสกุลเงิน FC ไม่ถือเป็นกำไรทางภาษีคู่กับสัญญาสิทธิเลือกตั๋วเงินคลัง (Treasury Bill) ในสกุลเงิน FC ซึ่งผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของสัญญาสิทธิเลือกสามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ เพื่อการป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนในเงินลงทุน บริษัทในประเทศจะทำสัญญาสิทธิเลือกซื้อ (Call Option) ตั๋วเงินคลังสกุลเงิน FC กับบุคคลที่สามในจำนวนเท่ากับมูลค่าเงินลงทุนสุทธิจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล และซื้อสัญญาสิทธิเลือกขาย (Put Option) สกุลเงิน FC ด้วยจำนวนที่เท่ากับมูลค่าเงินลงทุน จะเห็นได้ว่า บริษัทในประเทศได้รับส่วนเกินจากสัญญาสิทธิเลือกซื้อและจ่ายส่วนเกินภายใต้สัญญาสิทธิเลือกขาย มูลค่าของตั๋วเงินคลังสกุลเงิน FC ที่ถูกป้องกันความเสี่ยงซึ่งอยู่ภายใต้สัญญาสิทธิเลือกซื้อมากกว่าสัญญาสิทธิเลือกขายสกุลเงิน FC เป็นผลให้บริษัทในประเทศได้รับกำไรส่วนเกินสุทธิ พิจารณารูปที่ 3 เพื่อประกอบความเข้าใจ

⁸ OECD. OECD (2013) Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561], หน้า 21

รูปที่ 3 การใช้สัญญาสิทธิเลือก (Option) เพื่อให้มีผลกระทบจากการแลกเปลี่ยนด้านเดียว



ที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

การเลือกใช้สิทธิของบริษัทในประเทศหรือบุคคลที่สามขึ้นอยู่กับความเสี่ยงของการอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ โดยหาก FC อ่อนค่าลงจาก DC ผลขาดทุนจากเงินลงทุนจะหักลบกันกับกำไรที่ไม่เป็นรายได้ทางภาษีภายใต้สัญญาสิทธิเลือกขาย ในทางตรงกันข้าม หาก FC แข็งค่าขึ้นจาก DC กำไรจากเงินลงทุนจะหักลบกันกับขาดทุนที่เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีภายใต้สัญญาสิทธิเลือกซื้อ ผลที่ได้อธิบายตามตารางที่ 5

ตารางที่ 5 การป้องกันความเสี่ยงที่สูงไปโดยผ่านสัญญาสิทธิเลือกเพื่อให้มีผลกระทบจากการแลกเปลี่ยนด้านเดียว

อัตราแลกเปลี่ยน	เงินลงทุน	ขายสัญญาสิทธิเลือก ซื้อตัวเงินคลังสกุล FC	ซื้อสัญญาสิทธิเลือก ขายในสกุลเงิน FC	ผลสุทธิ
อัตราภาษีร้อยละ	0	30	0	
กำไร	ไม่เป็นรายได้ทางภาษี	-	ไม่เป็นรายได้ทางภาษี	
(ขาดทุน)	ไม่เป็นรายจ่ายทางภาษี	รายจ่ายทางภาษี	-	
1 FC = 1 DC	70 FC = 70 DC	100 FC = 100 DC	70 FC = 70 DC	-
1 FC = 0.5 DC	70 FC = 35 DC	100 FC = 50 DC	70 FC = 35 DC	-
ก ไร (ขาดทุน) ก่อนภาษี	(35 DC)	-	35 DC	0
ผลประโยชน์ (ค่าใช้จ่าย) ทางภาษี	-	-	-	-
ผลที่เกิดขึ้นภายหลังภาษี	(35 DC)	-	35 DC	0
1 FC = 1.5 DC	70 FC = 105 DC	100 FC = 150 DC	70 FC = 105 DC	-
ก ไร (ขาดทุน) ก่อนภาษี	35 DC	(50 DC)	-	(15 DC)
ผลประโยชน์ (ค่าใช้จ่าย) ทางภาษี	-	15 DC	-	15 DC
ผลที่เกิดขึ้นภายหลังภาษี	35 DC	(35 DC)	-	0

ที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

จากตารางที่ 5 ถ้า DC แข็งค่าขึ้นจาก FC บริษัทในประเทศจะมีผลขาดทุนจากเงินลงทุน 35 DC ในขณะที่บริษัทในประเทศจะเลือกใช้สิทธิเลือกขายสกุลเงิน FC เป็นผลให้เกิดกำไร 35 DC สัญญาสิทธิเลือกซื้อตัวเงินคลังสกุลเงิน FC ไม่มีมูลค่า จึงไม่ได้ถูกเลือกใช้สิทธิ จะเห็นได้ว่าบริษัทในประเทศป้องกันความเสี่ยงอย่างสมบูรณ์และไม่มีผลกระทบทางภาษี ในทางตรงกันข้าม หาก DC อ่อนค่าลงจาก FC บริษัทในประเทศจะมีผลกำไรจากเงินลงทุน 35 DC ในขณะเดียวกัน บุคคลที่สามารถจะเลือกใช้สิทธิเลือกซื้อตัวเงินคลังสกุลเงิน FC ซึ่งทำให้บริษัทมีผลขาดทุนทางภาษีจำนวน 50 DC

สัญญาสิทธิเลือกขาย ไม่มีมูลค่า จึงไม่ได้ถูกเลือกใช้สิทธิ เนื่องจากผลขาดทุนจากตัวเงินคลังสกุล FC สามารถเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ บริษัทในประเทศจะได้รับประโยชน์ทางภาษีเท่ากับ 15 DC จะเห็นได้ว่า บริษัทในประเทศมีการป้องกันความเสี่ยงโดยสมบูรณ์และยังมีค่าใช้จ่ายทางภาษีไว้หักกำไรทางภาษีอีก 15 DC หรืออาจกล่าวได้ว่า หนี้สินทางภาษีของบริษัทในประเทศจะลดลงเมื่อ FC แข็งค่าขึ้น หรือคงที่เมื่อ FC อ่อนค่าลง ในขณะที่การป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนยังคงอยู่อย่างสมบูรณ์ โดยผู้จ่ายภาษีจะได้ประโยชน์ทางเศรษฐกิจและมีรายได้เพิ่มจากรายได้ส่วนเกินสุทธิจากสัญญาสิทธิเลือก

จะเห็นได้ว่าการป้องกันความเสี่ยงระหว่างประเทศที่มีระบบภาษีแตกต่างกัน เป็นข้องโหว่ให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย ท าให้รัฐสูญเสียรายได้ไปจ านวนมาก ในบทที่ 3 เป็นการศึกษา ข้อมูลการป้องกันความเสี่ยงตามหลักการบัญชีของไทย ระบบภาษีอากรของไทยและต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นแนวทางในการวิเคราะห์มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีต่อไป

บทที่ 3

หลักการบัญชีและหลักการภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

ในบทที่ 2 ได้อธิบายถึงการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการป้องกันความเสี่ยง ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีสาเหตุจากระบบภาษีที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศ นอกจากนี้ ข้อมูลทางการเงินก่อนการคำนวณภาษีมีการบันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของแต่ละประเทศที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ อาจมีผลให้ข้อมูลประกอบการคำนวณภาษีของแต่ละประเทศแตกต่างกัน ในบทที่ 3 จึงได้ศึกษาหลักการบัญชีและภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง ดังนี้

3.1 หลักการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

3.1.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กำหนดให้งบการเงินของไทยต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีภายใต้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยจัดทำขึ้นโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีและประกาศลงราชกิจจานุเบกษาเมื่อมีผลบังคับใช้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยจัดทำขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) ปัจจุบันแบ่งเป็น

3.1.1.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Publicly Accountable Entities : TFRS for PAEs) ได้แก่

ก. กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชนไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ต่อประชาชน

ข. กิจกรรมที่ดำเนินการในธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอก ในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น

ค. บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน

ง. กิจกรรมอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

3.1.1.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities: TFRS for NPAEs) ซึ่งจะบังคับใช้กับกิจกรรมที่ไม่ใช่กิจกรรมที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ในปี 2562 มาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งสองประเภทยังไม่ได้กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับการป้องกันความเสี่ยงตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ดังนั้น กิจกรรมส่วนใหญ่จึงบันทึกการตราสารอนุพันธ์ที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยงเมื่อสัญญาครบกำหนดชำระ บางกิจการบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศแล้ว บางกิจการบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541 เกี่ยวกับการทยอยรับรู้กำไร/ขาดทุนจากสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เป็นต้น

เมื่อวันที่ 21 กันยายน 2561 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ 22/2561 เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน มีผลบังคับใช้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป เป็นผลให้การบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ยังคงไม่ได้กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีไว้เช่นเดิม เป็นผลให้วิธีการบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงสำหรับ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีความแตกต่างกัน

3.1.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

การบัญชีป้องกันความเสี่ยงพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยงและเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง โดยเครื่องมือที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยง ต้องมีผลกระทบทางการเงินที่แปรผกผันกับผลกระทบทางการเงินของรายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยง เมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยเสี่ยงในตลาด การบัญชีป้องกันความเสี่ยงมีเป้าหมายในการจับคู่รายการเพื่อให้ผลกระทบของรายการที่มีต่องบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จได้หักล้างกันตลอดอายุของรายการนั้นเพื่อลดความผันผวนของผลการดำเนินงานตลอดชั่วอายุของตราสารอนุพันธ์

ทั้งนี้ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ย่อหน้า 6.4.1 ก กำหนดให้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงต้องมีการประเมินความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

ก. ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงประกอบด้วยเพียงเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงและรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงที่สามารถน มาใช้ได้ ในความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงเท่านั้น

ข. ในจุดการเริ่มต้นของความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง วิสาหกิจมีการเลือกกำหนดและการจัดทำเอกสารที่เป็นทางการซึ่งระบุถึงความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง และวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ในการบริหารความเสี่ยงของกิจการในการป้องกันความเสี่ยง เอกสารดังกล่าวต้องระบุถึงเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง ลักษณะของความเสี่ยงที่ป้องกัน และวิธีการที่กิจการใช้ในการประเมินว่าความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงเป็นไปตามข้อกำหนดความมีประสิทธิภาพในการป้องกันความเสี่ยง รวมถึงการวิเคราะห์ถึงสาเหตุของความไม่มีประสิทธิภาพและวิธีการในการกำหนดอัตราส่วนการป้องกันความเสี่ยง

ค. ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงเป็นไปตามข้อกำหนดของความมีประสิทธิภาพในการป้องกันความเสี่ยงทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) มีความสัมพันธ์เชิงเศรษฐกิจระหว่างรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงและเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง
- 2) ผลกระทบของความเสี่ยงด้านเครดิตไม่เหนือกว่าการเปลี่ยนแปลงมูลค่าอันเกิดจากความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจ และ

3) อัตราส่วนการป้องกันความเสี่ยงของความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง เทียบกับอัตราส่วนของปริมาณของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงซึ่งกิจการได้ป้องกันความเสี่ยงต่อปริมาณของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงซึ่งวิสาหกิจได้ใช้ป้องกันความเสี่ยงสำหรับปริมาณของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การเลือกกำหนดความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงต้องไม่สะท้อนความไม่สมดุระหว่างค่าน้ำหนักของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงกับเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดความไม่มีประสิทธิผลของการป้องกันความเสี่ยง ไม่ว่าจะรับรู้รายการแล้วหรือไม่ ซึ่งก่อให้เกิดผลลัพธ์ทางบัญชีที่จะไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

3.1.3 การบัญชีสำหรับ การป้องกันความเสี่ยง

ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ย่อหน้า 6.5.2 ดังนี้

ก. การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม คือ การป้องกันความเสี่ยงของฐานะเปิดต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้รายการแล้ว หรือสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้รายการ หรือส่วนประกอบของรายการดังกล่าวข้างต้น อันเนื่องมาจากความเสี่ยงใด ความเสี่ยงหนึ่งและมีผลกระทบต่อ ไร่หรือขาดทุน

ข. การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด คือ การป้องกันความเสี่ยงของฐานะเปิดต่อความผันผวนของกระแสเงินสด อันเนื่องมาจากความเสี่ยงใด ความเสี่ยงหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้รายการแล้ว เช่น การจ่ายช ารดอกเบี้ยในอนาคตทั้งหมดหรือบางส่วนของหนี้สินที่มีอัตราดอกเบี้ยลอยตัว หรือรายการที่คาดการณ์ที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก หรือส่วนประกอบของรายการดังกล่าวข้างต้น และมีผลกระทบต่อ ไร่หรือขาดทุน

ค. การป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ

โดยแต่ละประเภทมีหลักการบันทึกบัญชีแตกต่างกันดังนี้

การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Hedge)

การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม เป็นการป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อ ไร่หรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจาก

(1) ฐานะเปิดของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่อยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน หรือ (2) สัญญาที่ผูกมัด ซึ่ง ยังไม่ได้รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน

วิธีการบัญชีป้องกันความเสี่ยงมูลค่ายุติธรรม กำหนดให้กิจการรับรู้กำไรหรือขาดทุน จากการรับรู้มูลค่ายุติธรรมจากการตีราคาตราสารอนุพันธ์ใหม่ เพื่อหักลบกับกำไรหรือขาดทุน ที่เกิดจากการปรับมูลค่าตามบัญชีของรายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยงให้เป็นมูลค่ายุติธรรม โดยหักลบกันในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม บริษัท ก เปิดกิจการด้วย เงินลงทุน 5,000 บาท ในวันที่ 1 ตุลาคม 2561 และซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ 100 ดอลลาร์สหรัฐ ครบกำหนดชำระ 6 เดือน ในวันที่ 31 มีนาคม 2562 บริษัท ก ทาสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้า (Forward) 100 ดอลลาร์สหรัฐ ส สำหรับช่วงเวลาเดียวกัน

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Rate) บาท/ดอลลาร์สหรัฐ	อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (Forward Rate) บาท/ดอลลาร์สหรัฐ	มูลค่ายุติธรรมของสัญญาล่วงหน้า (Fair Value)
1 ตุลาคม 2561	35.00	35.07362	0.00
31 ธันวาคม 2561	35.50	35.53287	45.93
31 มีนาคม 2562	36.00	36.00000	92.64

ที่มา : เอกสารประกอบการบรรยายของผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศรุต ศรีบุญนาค คณะพาณิชยศาสตร์การบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561

การบันทึกบัญชีวันที่ 1 ตุลาคม 2561

รายการ (หน่วย:บาท)	เดบิต	เครดิต
บัญชีเงินสด	5,000.00	
บัญชีหุ้นสามัญ		5,000.00
บันทึกการลงทุนของเจ้าของกิจการ		
บัญชีสินค้าคงเหลือ	3,500.00	
บัญชีเจ้าหน้าที่การค้าเงินตราต่างประเทศ		3,500.00
บันทึกการนำเข้าสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ		

การแสดงรายการในงบการเงินวันที่ 1 ตุลาคม 2561

งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย:บาท)			
<i>สินทรัพย์</i>		<i>หนี้สิน</i>	
เงินสด	5,000.00	เจ้าหนี้การค้า	3,500.00
สินค้าคงเหลือ	3,500.00	ส่วนของเจ้าของ	
รวม	8,500.00	ทุนหุ้นสามัญ	5,000.00
		กำไรสะสม	-
		รวม	8,500.00

การบันทึกบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 2561

รายการ (หน่วย:บาท)	เดบิต	เครดิต
บัญชี ไร้ขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยง บัญชีเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ บันทึกปรับมูลค่าเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ	50.00	50.00
บัญชีสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บัญชี ไร้ขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยง บันทึกปรับมูลค่าสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้า	45.93	45.93

การแสดงรายการในงบการเงินวันที่ 31 ธันวาคม 2561

งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย:บาท)			
<i>สินทรัพย์</i>		<i>หนี้สิน</i>	
เงินสด	5,000.00	เจ้าหนี้การค้า	3,550.00
สินค้าคงเหลือ	3,500.00	ส่วนของเจ้าของ	
สัญญาล่วงหน้า	45.93	ทุนหุ้นสามัญ	5,000.00
รวม	8,545.93	กำไรสะสม	-
		ดอกเบี้ยจ่าย	(4.07)
		รวม	8,545.93

การบันทึกบัญชีวันที่ 31 มีนาคม 2562

รายการ (หน่วย:บาท)	เดบิต	เครดิต
บัญชี ก ำชาตทุนจากการป้องกันความเสี่ยง บัญชีเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ บันทึกปรับมูลค่าเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ	50.00	50.00
บัญชีสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บัญชี ก ำชาตทุนจากการป้องกันความเสี่ยง บันทึกปรับมูลค่าสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้า	46.71	46.71
บัญชีเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ บัญชีสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บัญชีเงินสด บันทึกปรับมูลค่าเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ	3,600.00	92.64 3,507.36

การแสดงรายการในงบการเงินวันที่ 31 มีนาคม 2562

งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย:บาท)			
<i>สินทรัพย์</i>		<i>หนี้สิน</i>	
เงินสด	1,492.64	เจ้าหนี้การค้า	-
สินค้าคงเหลือ	3,500.00	ส่วนของเจ้าของ	
สัญญาล่วงหน้า	-	ทุนหุ้นสามัญ	5,000.00
รวม	4,992.64	ก ำสะสม	(4.07)
		ดอกเบียจ่าย	(3.29)
		รวม	4,992.64

การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (Cash Flow Hedge)

การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด คือ การป้องกันความเสี่ยงจากฐานะเปิดที่จะส่งผลกระทบต่อกระแสเงินสด (1) อันเกิดจากความเสี่ยงเฉพาะรายการจากสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน เช่น การชำระดอกเบี้ยจากหนี้สินที่มีอัตราดอกเบี้ยลอยตัวหรือรายการพยากรณ์ที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ และ (2) สามารถมีผลต่อกำไรหรือขาดทุน

ยกเว้นแต่การป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศจากสัญญาที่ผูกมัดที่อาจถือเป็นการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสดหรือมูลค่ายุติธรรมได้

วิธีการบัญชีป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสดกำหนดให้มีการวัดมูลค่าและรับรู้ตราสารอนุพันธ์ด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านส่วนของผู้ถือหุ้นโดยเป็นส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น กำไรหรือขาดทุนจากตราสารอนุพันธ์ที่ยังไม่เกิดขึ้นจะรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน ทั้งนี้ เนื่องจากกิจการอาจไม่รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของรายการที่ได้รับ การป้องกันความเสี่ยงตลอดอายุสัญญา เป็นต้นว่ารายการคาดการณ์ (Forecast transaction) ซึ่งแสดงรายการอยู่นอกงบแสดงฐานะการเงิน ดังนั้น กำไรขาดทุนทั้งหมดจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเมื่อรายการที่ได้รับการป้องกันความเสี่ยงมีผลกระทบต่อกำไรขาดทุนของกิจการ เป็นต้นว่า เมื่อมีการชำระหนี้เกิดขึ้น

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด บริษัท ก เปิดกิจการด้วยเงินลงทุน 5,000 บาท ในวันที่ 1 ตุลาคม 2561 และคาดว่าจะซื้อสินค้าเป็นเงิน 100 ดอลลาร์สหรัฐ ครบกำหนดส่งมอบ/ชำระ 6 เดือน ในวันที่ 31 มีนาคม 2562 บริษัท ก ทาสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (Forward) 100 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับช่วงเวลาเดียวกัน

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Rate) บาท/ดอลลาร์สหรัฐ	อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (Forward Rate) บาท/ดอลลาร์สหรัฐ	มูลค่ายุติธรรมของสัญญาล่วงหน้า (Fair Value)
1 ตุลาคม 2561	35.00	35.07362	0.00
31 ธันวาคม 2561	35.50	35.53287	45.93
31 มีนาคม 2562	36.00	36.00000	92.64

ที่มา : เอกสารประกอบการบรรยายของผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศรุต ศรีบุญนาค คณะพาณิชยศาสตร์การบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561

การบันทึกบัญชีวันที่ 1 ตุลาคม 2561

รายการ (หน่วย:บาท)	เดบิต	เครดิต
บัญชีเงินสด บัญชีหุ้นสามัญ บันทึกการลงทุนของเจ้าของกิจการ	5,000.00	5,000.00

การแสดงรายการในงบการเงินวันที่ 1 ตุลาคม 2561

งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย:บาท)			
<i>สินทรัพย์</i>		<i>หนี้สิน</i>	
เงินสด	5,000.00	เจ้าหนี้การค้า	-
สินค้าคงเหลือ	-	ส่วนของเจ้าของ	
รวม	5,000.00	หุ้นสามัญ	5,000.00
		กำไรสะสม	-
		รวม	5,000.00

การบันทึกบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 2561

รายการ (หน่วย:บาท)	เดบิต	เครดิต
บัญชีสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บัญชี ค่าขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยง (ส่วนของผู้อถือหุ้น) บันทึกปรับมูลค่าสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	45.93	45.93

การแสดงรายการในงบการเงินวันที่ 31 ธันวาคม 2561

งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย:บาท)			
<i>สินทรัพย์</i>		<i>หนี้สิน</i>	
เงินสด	5,000.00	เจ้าหนี้การค้า	-
สินค้าคงเหลือ	-	ส่วนของเจ้าของ	
สัญญาล่วงหน้า	45.93	หุ้นสามัญ	5,000.00
รวม	5,045.93	กำไรจากการป้องกันความเสี่ยง	45.93
		กำไรสะสม	-
		รวม	5,045.93

การบันทึกบัญชีวันที่ 31 มีนาคม 2562

รายการ (หน่วย:บาท)	เดบิต	เครดิต
บัญชีสินค้าคงเหลือ บัญชีเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ บันทึกการนำเข้าสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ	3,600.00	3,600.00
บัญชีสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บัญชีกำไรขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยง (ส่วนของผู้ถือหุ้น) บันทึกปรับมูลค่าสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้า	46.71	46.71
บัญชีเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ บัญชีสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า บัญชีเงินสด บันทึกปรับมูลค่าเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ	3,600.00	92.64 3,507.36
บัญชีกำไรขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยง บัญชีสินค้าคงเหลือ บันทึกปรับมูลค่าการซื้อสินค้าคงเหลือ	92.64	92.64

การแสดงรายการในงบการเงินวันที่ 31 มีนาคม 2562

งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย:บาท)			
<i>สินทรัพย์</i>		<i>หนี้สิน</i>	
เงินสด	1,492.64	เจ้าหนี้การค้า	-
สินค้าคงเหลือ	3,507.36	ส่วนของผู้ถือหุ้น	
สัญญาล่วงหน้า	-	ทุนหุ้นสามัญ	5,000.00
รวม	5,000.00	กำไรสะสม	-
		รวม	5,000.00

การป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในการดำเนินงานต่างประเทศ (Hedge of Net Investment in Foreign Operations)

เมื่อกิจการในประเทศไทยลงทุนในหน่วยงานต่างประเทศ ซึ่งเป็นกิจการในต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของกิจการที่เสนองบการเงิน โดยกิจการมิได้มีวัตถุประสงค์ในการลงทุนเพื่อการเก็งกำไรหรือเพื่อขายในอนาคต เงินลงทุนนั้นถือเป็นเงินลงทุนระยะยาวของกิจการในประเทศไทย ถึงแม้ว่ากิจการไม่ต้องปรับมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวให้เป็นไปตามอัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากเงินลงทุนระยะยาวถือเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-monetary item) แต่กิจการยังคงมีความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนของเงินลงทุนระยะยาวอยู่ โดยขึ้นอยู่กับประเภทของเงินลงทุนว่าเงินลงทุนในบริษัทร่วม¹หรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย²

ในกรณีที่เงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในบริษัทร่วม กิจการต้องจัดทำงบการเงินโดยวิธีส่วนได้เสีย ดังนั้น กิจการจะต้องรายงานมูลค่าของเงินลงทุนดังกล่าวโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย (Equity Method) ซึ่งจะต้องมีการรับรู้ผลการดำเนินงานของบริษัทร่วมในงบการเงินของกิจการภายใต้บัญชีส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม ซึ่งกิจการจะต้องแปลงค่าผลกำไร (ขาดทุน) ที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนของบริษัทร่วมด้วยอัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ย จากนั้นกิจการจะบันทึกเพิ่ม (ลด) มูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามสัดส่วนที่ตนเองถืออยู่ ในกรณีที่บริษัทร่วมมีการจ่ายเงินปันผล กิจการจะบันทึกลดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามสัดส่วนที่ตนเองถืออยู่เช่นกัน ซึ่งก่อนที่กิจการจะบันทึกลดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วม กิจการจะต้องแปลงค่าเงินปันผลที่ได้รับเป็นเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ ดังนั้น แม้ว่ากิจการจะไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าเงินลงทุน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน มูลค่าเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสียจะได้รับผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ผันผวน เมื่อกิจการขายเงินลงทุนดังกล่าว กิจการย่อมรับผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่ต่างกันด้วย

¹ บริษัทร่วม หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยส คัญของผู้ลงทุน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า, ย่อหน้า 3)

² บริษัทย่อย หมายถึง กิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของอีกกิจการหนึ่ง (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง งบการเงินรวม, ภาคผนวก ก)

ในกรณีที่เงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย กิจการจะต้องบันทึกรายการเงินลงทุนดังกล่าวนั้นโดยใช้วิธีราคาทุน (Cost Method) ถึงแม้ว่ากิจการจะไม่ต้องบันทึกปรับมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามส่วนได้เสียที่กิจการมีอยู่ในบริษัทย่อย แต่กิจการที่มีบริษัทย่อยต้องจัดทำงบการเงินรวม ในการจัดทำงบการเงินรวม กิจการต้องมีการแปลงค่างบการเงินของบริษัทย่อยให้เรียบร้อยก่อน ซึ่งในการแปลงค่างบการเงิน กิจการย่อมมีส่วนเปิดความเสี่ยงจากการแปลงค่างบการเงิน และกิจการจะมีส่วนเปิดความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนอีกครั้งเมื่อมีการจำหน่ายเงินลงทุนในบริษัทย่อยนั้นออกไป หากกิจการได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อยที่อยู่ในต่างประเทศตามวิธีราคาทุน กิจการจะต้องบันทึกเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทย่อยนั้นเป็นรายได้ของกิจการโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ ในการบันทึกบัญชี

จะเห็นได้ว่า กิจการที่มีเงินลงทุนสุทธิในกิจการในต่างประเทศย่อมมีความเสี่ยงจากการที่อัตราแลกเปลี่ยนผันผวนไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีราคาทุนหรือวิธีส่วนได้เสียในการบันทึกบัญชี อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนของมูลค่าเงินลงทุนสุทธิดังที่ได้กล่าวไปโดยใช้เครื่องมือทางการเงินต่าง ๆ เช่น สัญญาขายเงินตราต่างประเทศ หรือใช้เครื่องมือทางการเงินอื่นที่อาจไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์แต่มีคุณสมบัติในการป้องกันความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศ เป็นต้นว่าการออกตราสารหนี้เป็นเงินตราต่างประเทศ

การป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนสุทธิในการดำเนินงานในต่างประเทศกำหนดให้บันทึกตราสารอนุพันธ์ที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงประเภทนี้ด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านส่วนของผู้ถือหุ้นคล้ายกับการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด เมื่อกิจการขายเงินลงทุนออกไปกิจการจึงจะรับรู้กำไรขาดทุนที่ได้บันทึกไว้เป็นส่วนหนึ่งของ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในส่วนของผู้ถือหุ้น

3.1.4 ผลกระทบต่องบการเงินจากการใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงที่แตกต่างกัน

นอกจากการบันทึกบัญชีตามวิธีการข้างต้นแล้ว งบการเงินในประเทศไทย ยังมีบางส่วนที่บันทึกบัญชีตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541 เกี่ยวกับการทยอยรับรู้กำไร/ขาดทุนจากสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ซึ่งหากใช้ข้อมูลตามตัวอย่างข้างต้นมาบันทึกบัญชีตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541 จะมีรายละเอียดดังนี้

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีป้องกันความเสี่ยงตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541 บริษัท ก เปิดกิจการด้วยเงินลงทุน 5,000 บาท ในวันที่ 1 ตุลาคม 2561 และซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ 100 ดอลลาร์สหรัฐ ครอบคลุมระยะเวลา 6 เดือน ในวันที่ 31 มีนาคม 2562 บริษัท ก ทาสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (Forward) 100 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับช่วงเวลาเดียวกัน

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot Rate) บาท/ ดอลลาร์สหรัฐ	อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (Forward Rate) บาท/ ดอลลาร์สหรัฐ	มูลค่ายุติธรรมของ สัญญาล่วงหน้า (Fair Value)
1 ตุลาคม 2561	35.00	35.07362	0.00
31 ธันวาคม 2561	35.50	35.53287	45.93
31 มีนาคม 2562	36.00	36.00000	92.64

ที่มา : เอกสารประกอบการบรรยายของผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศรุต ศรีบุญนาค คณะพาณิชยศาสตร์การบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561

การบันทึกบัญชีวันที่ 1 ตุลาคม 2561

รายการ (หน่วย:บาท)	เดบิต	เครดิต
บัญชีเงินสด	5,000.00	
บัญชีหุ้นสามัญ		5,000.00
บันทึกการลงทุนของเจ้าของกิจการ		
บัญชีสินค้าคงเหลือ	3,500.00	
บัญชีเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ		3,500.00
บันทึกการนำเข้าสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ		
บัญชีลูกหนี้ธนาคาร	3,500.00	
บัญชีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอดตัดบัญชี	7.36	
บัญชีเจ้าหนี้ธนาคาร		3,507.36
บันทึกสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		

การแสดงรายการในงบการเงินวันที่ 1 ตุลาคม 2561

งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย:บาท)			
<i>สินทรัพย์</i>		<i>หนี้สิน</i>	
เงินสด	5,000.00	เจ้าหนี้การค้า	3,500.00
สินค้าคงเหลือ	3,500.00	เจ้าหนี้ธนาคาร	3,507.36
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์บัญชี	7.36	(หัก) ลูกหนี้ธนาคาร	<u>(3,500.00)</u>
รวม	8,507.36	สุทธิ	7.36
		<i>ส่วนของผู้ถือหุ้น</i>	
		ทุนหุ้นสามัญ	5,000.00
		กำไรสะสม	-
		รวม	8,507.36

การบันทึกบัญชีวันที่ 31 ธันวาคม 2561

รายการ (หน่วย:บาท)	เดบิต	เครดิต
บัญชี ำซ้ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	50.00	
บัญชีเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ		50.00
บันทึกปรับมูลค่าเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ		
บัญชีลูกหนี้ธนาคาร	50.00	
บัญชี ำซ้ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน		50.00
บันทึกปรับมูลค่าลูกหนี้ธนาคาร		
บัญชีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์จ่าย	3.68	
บัญชีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์บัญชี		3.68
บันทึกตัดจ่ายผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์บัญชี		

การแสดงรายการในงบการเงินวันที่ 31 ธันวาคม 2561

งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย:บาท)			
<i>สินทรัพย์</i>		<i>หนี้สิน</i>	
เงินสด	5,000.00	เจ้าหนี้การค้า	3,550.00
ลูกหนี้ธนาคาร	3,550.00	ส่วนของเจ้าของ	
(หัก) เจ้าหนี้ธนาคาร	<u>(3,507.36)</u>	ทุนหุ้นสามัญ	5,000.00
สุทธิ	42.64	กำไรสะสม	-
สินค้าคงเหลือ	3,500.00	ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์จ่าย	(3.68)
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์บัญชี	3.68	รวม	8,546.32
รวม	8,546.32		

การบันทึกบัญชีวันที่ 31 มีนาคม 2562

รายการ (หน่วย:บาท)	เดบิต	เครดิต
บัญชี ำไรขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยง บัญชีเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ บันทึกปรับมูลค่าเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ	50.00	50.00
บัญชีลูกหนี้ธนาคาร บัญชี ำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน บันทึกปรับมูลค่าลูกหนี้ธนาคาร	50.00	50.00
บัญชีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์จ่าย บัญชีผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์บัญชี บันทึกตัดจ่ายผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์บัญชี	3.68	3.68
บัญชีเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ บัญชีเจ้าหนี้ธนาคาร บัญชีลูกหนี้ธนาคาร บัญชีเงินสด บันทึกปรับมูลค่าเจ้าหนี้การค้าเงินตราต่างประเทศ	3,600.00 3,507.36	3,600.00 3,507.36

การแสดงรายการในงบการเงินวันที่ 31 มีนาคม 2562

งบแสดงฐานะการเงิน (หน่วย:บาท)			
<i>สินทรัพย์</i>		<i>หนี้สิน</i>	
เงินสด	1,492.64	เจ้าหนี้การค้า	-
สินค้าคงเหลือ	3,500.00	ส่วนของผู้ถือหุ้น	
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์บัญชี	-	ทุนหุ้นสามัญ	5,000.00
รวม	4,992.64	กำไรสะสม	(3.68)
		ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอตต์จ่าย	(3.68)
		รวม	4,992.64

จากตัวอย่างข้างต้นสามารถสรุปได้ตามตารางที่ 6 เปรียบเทียบกำไรขาดทุนสำหรับการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกัน จะเห็นได้ว่าการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกันมีผลต่อกำไรขาดทุนในการเสียภาษีในแต่ละงวดบัญชีให้มีการจ่ายภาษีเร็วหรือช้าต่างกัน แม้มูลค่ารวมจะเท่ากันก็ตาม นอกจากนี้ การบันทึกบัญชีป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดได้รวมกำไรขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่ถูกป้องกันความเสี่ยง เป็นผลให้ไม่มีการบันทึกรายการกำไรขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงในงบกำไรขาดทุนโดยตรงแต่จะถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อสินทรัพย์นั้นหรือสินค้าตามตัวอย่างได้ถูกขายไปแล้ว หรือตัดจำหน่าย ทั้งนี้ จะแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการขายสินทรัพย์หรือสินค้า หรือค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

ตารางที่ 6 เปรียบเทียบก ำไรขาดทุนส ำหรับการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกัน

หลักการบันทึกบัญชี	กำไร(ขาดทุน)ปี 2561	กำไร(ขาดทุน)ปี 2562	รวม
งบการเงินส ำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ			
- บันทึกการป้องกันความเสี่ยงเมื่อมีการจ่ายช ำช	-	(7.36)	(7.36)
- บันทึกการป้องกันความเสี่ยงตาม ค ำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541	(3.68)	(3.68)	(7.36)
งบการเงินส ำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ			
- บันทึกการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม	(4.07)	(3.29)	(7.36)
- บันทึกการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (ก ำไรขาดทุนแสดงเป็นส่วนหนึ่งในสินทรัพย์ที่ถูกป้องกันความเสี่ยง)	-	-	-

3.2 หลักการภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

3.2.1 ประเทศไทย

กฎหมายภาษีอากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการป้องกันความเสี่ยงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ มีดังนี้

3.2.1.1 มาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดการใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราเพื่อ การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย โดยให้เลือกใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคาร พาณิชยที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือของธนาคารแห่งประเทศไทย

3.2.1.2 มาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดการคำนวณเงินตราต่างประเทศ ที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยเงินตราหรือทรัพย์สินคำนวณตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ หนี้สินคำนวณตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขาย และเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลา บัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไป

3.2.1.3 มาตรา 65 ทวิ (8) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ราคาทุนของสินค้าที่เป็น เงินตราต่างประเทศ คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้น

3.2.1.4 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541 เรื่อง ข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตรา ต่างประเทศล่วงหน้า ซึ่งให้ทางเลือกกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความประสงค์จะนำข้อ ผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาบันทึกบัญชี ณ วันทำสัญญาซื้อหรือขาย เงินตราต่างประเทศ โดยสัญญาต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

ก. คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งที่ทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าต้อง เป็นธนาคารพาณิชย์

ข. การทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าต้องเกิดจาก ความต้องการประกันความเสี่ยงในมูลหนี้ เพราะมีหนี้สินที่ต้องชำระในภายหน้า หรือมีลูกหนี้ที่จะ ได้รับชำระในภายหน้า

ค. กรณีที่ทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจำนวนหลายสัญญา ต้องนำสัญญาดังกล่าวมาบันทึกบัญชี ณ วันทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศทุกสัญญาจะ เลือกปฏิบัติเพียงสัญญาหนึ่งสัญญาใดไม่ได้

การบันทึกบัญชีเพื่อคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โปรดดูตัวอย่าง การบันทึกบัญชีและแสดงรายการแสดงไว้ที่หน้า 30

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลือกนำข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามาบันทึกบัญชี ณ วันทำสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังกล่าวแล้วบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องบันทึกบัญชีข้อผูกพันตามสัญญาซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าทั้งในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั่นเอง รวมตลอดทั้งในบัญชีเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

3.2.1.5 คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.114/2545 เรื่อง การจ่ายเงินตามสัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย (Interest rate swap) และสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (Cross currency swap) กำหนดนิยามของตราสารอนุพันธ์ที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ รวมทั้ง กำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ดังนี้

ก. สัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (Cross currency swap) เป็นสัญญาทางการเงินประเภทหนึ่งที่คุณสัญญาตกลงที่จะแลกเปลี่ยนภาระการรับจ่ายเงินคนละสกุล ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้เพื่อป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยน โดยคุณสัญญาฝ่ายหนึ่งสัญญาจะจ่ายเงินสกุลหนึ่ง เช่น บาท และรับเงินสกุลอื่น เช่น ดอลลาร์สหรัฐ และคุณสัญญาอีกฝ่ายหนึ่งจะรับเงินสกุลบาท และจ่ายเงินสกุลดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งในวันทำสัญญา คุณสัญญาทั้งสองฝ่ายอาจมีการแลกเปลี่ยนเงินต้นระหว่างคุณสัญญาในมูลค่าที่เท่ากัน โดยคำนวณจากอัตราแลกเปลี่ยนในวันทำสัญญา สำหรับกรณีที่ไม่มีแลกเปลี่ยนเงินต้นระหว่างคุณสัญญา คุณสัญญาฝ่ายหนึ่งอาจนำเงินตราต่างประเทศไปขายให้แก่สถาบันการเงินอื่นในตลาดแลกเปลี่ยนเงินตราก็ได้ กรณีดังกล่าว คุณสัญญาทั้งสองฝ่ายไม่มีการจ่ายเงินผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศจึงไม่มีเงินได้พึงประเมิน

ข. การทำสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ อาจมีการทำสัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ยควบคู่ไปด้วย เรียกว่า สัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและอัตราดอกเบี้ย (Cross currency interest rate swap) ซึ่งคุณสัญญามีภาระต่างตอบแทนในการชำระเงินตามสัญญาแลกเปลี่ยนตลอดอายุของสัญญาแลกเปลี่ยน โดยที่จำนวนเงินที่ต้องชำระจะคำนวณจากผลต่างระหว่างอัตราดอกเบี้ยตามที่ตกลงกัน ซึ่งอาจเป็นอัตราดอกเบี้ยคงที่และหรืออัตราดอกเบี้ยลอยตัว และเป็นการคำนวณจากเงินตราต่างประเทศ เงินผลต่างที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ ยังกำหนดให้มีการพิจารณาหากมีพฤติการณ์ที่แสดงว่า คุณสัญญา มีเจตนาถ่วงเงินกัน แต่ตกลงทำสัญญาแลกเปลี่ยนเพิ่มอีกสัญญาหนึ่งเพียงเพื่อเปลี่ยนแปลงผลตอบแทนปกติที่คุณสัญญาผู้ให้กู้ยืมเงินพึงจะได้รับตามสัญญาถ่วงเงิน ให้เป็นผลตอบแทนที่ได้รับจากสัญญาแลกเปลี่ยนแทน โดยมีได้มีเจตนาป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและอัตราดอกเบี้ย เงินผลต่างที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและ

อัตราดอกเบี้ยซึ่งคู่สัญญาผู้รับทาสัญญาแลกเปลี่ยนได้รับจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดผิดนัดชำระเงินผลต่างที่เกิดจากการทาสัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย (Interest rate swap) สัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (Cross currency swap) และสัญญาแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและอัตราดอกเบี้ย (Cross currency interest rate swap) ซึ่งคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งมีสิทธิเรียกร้องให้ชำระเงินผลต่างพร้อมดอกเบี้ย หรือ ค่าปรับ ดอกเบี้ยหรือค่าปรับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

3.2.1.6 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.132/2548 เรื่อง การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 มาตรา 65 ทวิ (5) มาตรา 65 ทวิ (8) และมาตรา 79/4 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ยกเว้นการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยของตราสารทุนซึ่งเป็นเงินลงทุนระยะยาวที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศเพื่อหวังเงินปันผลในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

จากข้อมูลข้างต้น จะเห็นได้ว่ายังไม่มีกฎหมายภาษีอากรของไทยที่กำหนดการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้อย่างชัดเจน มีการกำหนดไว้เพียงการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศสำหรับสินทรัพย์หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายเท่านั้น ส่วนคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541 และ ที่ ป.114/2545 ที่อธิบายถึงประเภทของเงินได้พึงประเมิน การบันทึกรายการและคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของสัญญาป้องกันความเสี่ยง เช่น สัญญาซื้อขายล่วงหน้า และสัญญาแลกเปลี่ยน และยังกำหนดให้พิจารณาเจตนาของการทาสัญญาเพื่อให้เงินได้พึงประเมินเป็นไปตามประมวลรัษฎากรนั้น มิได้ถือเป็นกฎหมาย ดังนั้น วิสาหกิจทั่วไปจะไม่ถือปฏิบัติก็ได้ เป็นผลให้การคำนวณภาษีเงินได้แต่ละวิสาหกิจมีความแตกต่างกัน นอกจากนี้ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.132/2548 ยังกำหนดให้ยกเว้นการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยของตราสารทุนซึ่งเป็นเงินลงทุนระยะยาวที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศโดยอ้างอิงจากตัวอย่างการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการป้องกันความเสี่ยงในบทที่ 2 พบว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยมีโอกาสให้มีการวางแผนการหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยงเงินลงทุนระยะยาวในต่างประเทศโดยการถ่ายโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำได้

3.2.2 ประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว มีธุรกิจทั้งด้านเกษตรกรรม อุตสาหกรรม และการท่องเที่ยว นอกจากนี้ ยังใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน เช่นเดียวกับประเทศไทย ดังนั้น ประเทศออสเตรเลียจึงเป็นประเทศที่เหมาะสมในศึกษาการคานวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการป้องกันความเสี่ยงซึ่งอาจนำมาปรับใช้ได้กับประเทศไทย

ประเทศออสเตรเลียใช้มาตรฐานการบัญชีโดยมีพื้นฐานมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) เช่นเดียวกับประเทศไทย โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินแบ่งเป็น 2 ชั้น เช่นกัน คือ

ชั้นที่ 1 Full Australian Accounting Requirements ซึ่งเป็นการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินครบชุด สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ชั้นที่ 2 Reduced Disclosure Requirements หลักการบันทึกบัญชีเหมือนชั้นที่ 1 แต่ลดการเปิดเผยข้อมูล

อย่างไรก็ตาม ในชั้นที่ 2 นั้น อ้างอิงมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ สำหรับกิจการขนาดย่อม (International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities: IFRS for SMEs) ซึ่งแตกต่างจาก TFRS for NPAEs ที่ประเทศไทยใช้อยู่ปัจจุบัน เช่น IFRS for SMEs กำหนดให้กลุ่มกิจการจัดทางการเงินรวม แต่ TFRS for NPAEs ไม่ได้กำหนดให้จัดทางการเงินรวม เป็นต้น ดังนั้น ไม่มีความแตกต่างของหลักการบัญชีที่สําคัญในประเทศออสเตรเลียระหว่าง 2 ชั้นมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่อาจมีผลต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน เริ่มใช้ในประเทศออสเตรเลียเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป หลักการและวิธีการบัญชีดูรายละเอียดได้ที่ 3.1.2-3.1.3

Income Tax Assessment Act 1997 เป็นกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียในปีที่เริ่มใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน The Board of Taxation of Australian Government ได้มีการศึกษาหลักการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปและปรับการคานวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว ในระหว่างปี 2561 แล้ว ซึ่งโดยส่วนใหญ่การคานวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยงเป็นไปตามหลักการบัญชี

หลักภาษีอากรเกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยงกำหนดไว้ในบทที่ 3 “Specialist liability rules” ส่วน 3-10 “Financial transactions” หมวด 230 “Taxation of financial arrangements” หมวดย่อย 230-E “Hedging financial arrangements method” ของ Income Tax Assessment Act 1997 (รายละเอียดแสดงในภาคผนวกที่ 2) มีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนที่สาคัญดังนี้

3.2.2.1 วัตถุประสงค์

ก. เพื่อสะดวกต่อประสิทธิภาพในการบริหารความเสี่ยงทางการเงินโดยการลดรายการหลังภาษีที่ไม่สอดคล้องกันและใช้หลักการภาษีที่สอดคล้องกันมากกว่าเมื่อมีการป้องกันความเสี่ยง

ข. ลดการเลื่อนหรือจงใจให้เลื่อนการจ่ายภาษี ซึ่งเกิดจากการเลือกการป้องกันความเสี่ยงที่ไม่เหมาะสม

3.2.2.2 คานิยาม

ก. รายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง (Hedged item) หากมีความเสี่ยงจาก การจัดการทางการเงินเกี่ยวกับ (1) สินทรัพย์ หรือบางส่วนของสินทรัพย์ หรือ (2) หนี้สิน หรือบางส่วนของหนี้สิน หรือ (3) ภาระผูกพันของธุรกิจ หรือบางส่วนของภาระผูกพัน หรือ (4) รายการ ที่ค่อนข้างแน่ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต หรือบางส่วนของรายการ หรือ (5) เงินลงทุนสุทธิในต่างประเทศ หรือบางส่วนของเงินลงทุน หรือ (6) รายการอื่นที่กำหนดไว้ รายการ (1-6) ถือเป็นรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง (Hedged item)

ข. การจัดการทางการเงินเพื่อป้องกันความเสี่ยง (Hedging financial arrangement) การจัดการทางการเงินสามารถเป็นได้ทั้งการจัดการทางการเงินโดยใช้ตราสารอนุพันธ์หรือการจัดการทางการเงินที่ไม่ใช้ตราสารอนุพันธ์ แต่การป้องกันความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศจะถือเป็นการจัดการทางการเงินเพื่อป้องกันความเสี่ยงเมื่อ (1) มีการสร้าง ชื่อ หรือประยุกต์การจัดการเพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง (2) การสร้าง ชื่อ หรือประยุกต์การจัดการนั้นต้องเป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่จะถือว่าเป็นเครื่องมือในการป้องกันความเสี่ยง และ (3) การจัดการนั้นต้องถูกบันทึกบัญชีเป็นเครื่องมือในการป้องกันความเสี่ยงในรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างของการจัดการทางการเงินเพื่อป้องกันความเสี่ยงได้แก่ สัญญาสิทธิเลือก (Options contract) ซึ่งเป็นการป้องกันความเสี่ยงในการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่แท้จริง (Intrinsic Value) เท่านั้น และสัญญาซื้อขายล่วงหน้า (Forward contract) ซึ่งประกอบด้วยราคา ณ วันที่ท ารายการ(Spot price) และดอกเบี้ย

หากรายการป้องกันความเสี่ยงไม่สามารถเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดได้โดยไม่ได้เจตนาให้จัดทำเอกสารทั้งหมดต่อไปนี้เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณา (1) เอกสารการจัดการความเสี่ยงและนโยบาย (2) รายการบันทึกบัญชี (3) ระบบบัญชีและการควบคุม (4) กระบวนการกำกับดูแลภายใน (5) สถานการณ์ที่ทำให้เกิดข้อผิดพลาดโดยอธิบายเป็นขั้นตอน (6) เงื่อนไขที่เป็นไปตามขอบเขตที่ให้ไว้ และ (7) วัตถุประสงค์ของหมวดย่อยนี้

ค. การเลือกการจัดการทางการเงินเพื่อป้องกันความเสี่ยง (Hedging financial arrangement election) เกิดขึ้นเมื่อ (1) จัดทำรายงานทางการเงินสำหรับรายได้สำหรับปีตามหลักการบัญชีของประเทศออสเตรเลียหรือที่รับรองทั่วไป และ (2) รายงานทางการเงินต้องถูกตรวจสอบแล้วตามมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศออสเตรเลียหรือที่รับรองทั่วไป

การเลือกการจัดการทางการเงินเพื่อป้องกันความเสี่ยงจะไม่สามารถกลับคืนได้ ยกเว้น เมื่อการจัดการทางการเงินเพื่อป้องกันความเสี่ยงไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้

ง. การจัดการตราสารอนุพันธ์ทางการเงิน (Derivative financial arrangement) เป็นการจัดการทางการเงินเมื่อ (1) มูลค่าการเปลี่ยนแปลงเกิดจากความผันผวนที่ระบุไว้ และ (2) ไม่เป็นการจัดการสำหรับเงินลงทุนสุทธิ หรือเป็นการจัดการสำหรับเงินลงทุนสุทธิมีมูลค่าน้อยกว่าการจัดการทางการเงินประเภทอื่นที่จะคาดได้จากการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยตลาด

จ. การป้องกันความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศ (Foreign currency hedge) เป็นการจัดการทางการเงินที่ (1) มูลค่าการเปลี่ยนแปลงเกิดจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนแต่ไม่ใช่เงินลงทุนสุทธิ และ (2) การจัดการป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับการเคลื่อนไหวของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

3.2.2.3 หลักการคานวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ก. วัตถุประสงค์เพื่อการจัดประเภทกำไรหรือขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยง สอดคล้องกับรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง

ข. กำไรจากการป้องกันความเสี่ยงสำหรับปี ถือเป็นรายได้ทางภาษี

ค. ขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงสำหรับปี ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี หากเข้าตามเงื่อนไขต่อไปนี้ (1) เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายได้ทางภาษี หรือ (2) เป็นไปตามวัตถุประสงค์การดำเนินงานธุรกิจ และ (1) เป็นบริษัทที่จัดตั้งในประเทศออสเตรเลีย (2) ขาดทุนจากรายได้จากต่างประเทศ (3) รายได้ต้องไม่เป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี (4) ขาดทุนทั้งหมดหรือบางส่วนที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยเงินกู้ให้ใช้หลักการในกฎหมายภาษีหมวดอื่นที่เกี่ยวข้อง

ง. การจัดประเภทกำไรและขาดทุนทางภาษี รายละเอียดตามตารางที่ 7

ตารางที่ 7 การจัดประเภทกำไรและขาดทุนทางภาษี

ลำดับที่	รายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง	กำไร	ขาดทุน
1	การลงทุนของสินทรัพย์ที่ถูกป้องกันความเสี่ยง	กำไรจากการลงทุน	ขาดทุนจากการลงทุน
2	สินทรัพย์ถาวรที่ตั้งในประเทศออสเตรเลียในทางภาษี	กำไรจากการลงทุน	ขาดทุนจากการลงทุน
3	กำไรขาดทุนจากการลงทุนในต่างประเทศตามสัดส่วน	ยกเว้นหรือลดตามสัดส่วนการลงทุน	ยกเว้นหรือลดตามสัดส่วนการลงทุน
4	รายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี	รายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี	ไม่เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี
5	ไม่ใช่รายได้ทางภาษีและไม่ใช่รายได้ที่ได้รับยกเว้น	ไม่ใช่รายได้ทางภาษีและไม่ใช่รายได้ที่ได้รับยกเว้น	ไม่เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี
6	หุ้นในบริษัทต่างชาติ	กำไรจากการลงทุน	ขาดทุนจากการลงทุน
7	เงินได้พึงประเมินจากชาวออสเตรเลีย	รายได้ในประเทศ	ขาดทุนในประเทศ
8	เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้นอกประเทศออสเตรเลีย	รายได้นอกประเทศ	ขาดทุนนอกประเทศ

ลำดับที่	รายการที่ถูกรับประกันความเสี่ยง	กา ๕	ขาดทุน
9	ขาดทุนหรือกำไรจากแหล่งเงินได้นอกประเทศออสเตรเลีย	รายได้นอกประเทศ	ขาดทุนนอกประเทศ
10	ขาดทุนหรือกำไรจากจากชาวออสเตรเลีย	รายได้ในประเทศ	ขาดทุนในประเทศ
11	ค่าใช้จ่ายจากการดำเนินงานหลักที่ไม่อนุญาตให้นำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษี	ไม่ใช่รายได้ทางภาษีและไม่ใช่รายได้ที่ได้รับยกเว้น	ไม่เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี
12	เงินลงทุนสุทธิในต่างประเทศที่ไม่ได้ถูกถือหุ้ด้วย (ก) บริษัทที่บริษัทผู้เสียภาษีถือหุ้อยู่ หรือ (ข) บริษัทที่เป็นบริษัทย่อยของบริษัทผู้เสียภาษี	(ก) ไม่ใช่รายได้ทางภาษีและไม่ใช่รายได้ที่ได้รับยกเว้น และ (ข) มิฉะนั้น ให้อ้างถึงรายการข้างบนในตารางนี้ที่สามารถถือเป็นกา ๕ ได้	(ก) ไม่ใช่รายได้ทางภาษีและไม่ใช่รายได้ที่ได้รับยกเว้น และ (ข) มิฉะนั้น ให้อ้างถึงรายการข้างบนในตารางนี้ที่สามารถถือเป็นขาดทุนได้

เงินลงทุนสุทธิในต่างประเทศที่ถูกรับประกันความเสี่ยงซึ่งถูกถือหุ้โดย (ก) บริษัทที่บริษัทผู้เสียภาษีถือหุ้อยู่หรือ (ข) บริษัทที่เป็นบริษัทย่อยของบริษัทผู้เสียภาษี ให้พิจารณา (ก) ขอบเขตของการจัดการป้องกันความเสี่ยงที่เกี่ยวกับหุ้ที่ผู้เสียภาษีถือหุ้ในบริษัทนั้นและพิจารณารายการที่ถูกรับประกันความเสี่ยงตามส่วนได้เสียจากหุ้ที่ลงทุน และ (ข) ขอบเขตของการจัดการป้องกันความเสี่ยงที่เกี่ยวกับส่วนได้เสียอื่นที่ผู้เสียภาษีมีในบริษัทนั้นและพิจารณารายการที่ถูกรับประกันความเสี่ยงตามส่วนได้เสียนั้น

จ. ตารางแสดงเหตุการณ์และกฎการปันส่วน ตามรายละเอียดตารางที่ 8

ตารางที่ 8 ตารางแสดงเหตุการณ์และกฎการปันส่วน

รายการที่	เหตุการณ์	การปันส่วนกำไรหรือขาดทุน
1	(ก) แบบการป้องกันความเสี่ยงยกเล็ก หรือ (ข) การป้องกันความเสี่ยงถูกออกแบบใหม่ หรือ (ค) ยุติการป้องกันความเสี่ยงเนื่องจากไม่มีประสิทธิภาพ	รับรู้เป็นรายได้ตลอดปีที่มีการป้องกันความเสี่ยง
2	(ก) ยุติรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยงทั้งหมดหรือบางส่วน (ข) ยุติการคาดการณ์รายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง หรือ (ค) ยุติการคาดการณ์ว่าจะมีรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง	รับรู้เป็นรายได้ในปีที่เกิดรายการ
2A	(ก) ยุติรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยงบางรายการแต่ไม่ทั้งหมด หรือ (ข) ยุติการคาดการณ์รายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยงบางรายการแต่ไม่ทั้งหมด หรือ (ค) ยุติการคาดการณ์ว่าจะมีรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยงบางรายการแต่ไม่ทั้งหมด	(ก) ปันส่วนกำไรขาดทุนตามรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยงที่ยกเล็ก และรับรู้รายได้ในปีที่เกิดรายการ (ข) ปันส่วนกำไรขาดทุนตามรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยงที่เหลือ และรับรู้เป็นรายได้ตลอดปีที่มีการป้องกันความเสี่ยง
3	ความเสี่ยงที่ถูกป้องกันยังคงมีอยู่	เป็นรายได้ในปีที่ยุติความเสี่ยงที่มีอยู่นั้น

การป้องกันความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียต้องคาดว่าจะได้ประสิทธิภาพสูง โดยเงื่อนไขเป็นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ทั้งนี้ มูลค่ายุติธรรมต้องสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

หลักภาษีอากรในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการป้องกันความเสี่ยงของประเทศออสเตรเลีย อ้างอิงการพิจารณารายการป้องกันความเสี่ยงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมีการกำหนดเงื่อนไขอย่างละเอียดเพื่อพิจารณาความสอดคล้องกันระหว่างรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกัน และระยะเวลาของการรับรู้รายได้ การวิเคราะห์ถึงวัตถุประสงค์และเจตนาของรายการป้องกันความเสี่ยงที่แท้จริง รมั้ดระวังการป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนสุทธิในต่างประเทศ ซึ่งเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยพิจารณาความสัมพันธ์ของรายการกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นและผลของรายการ

3.3 การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD)

การศึกษาของ OECD¹ เกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยง พบว่า มีการใช้การป้องกันความเสี่ยงระหว่างประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำและอัตราภาษีสูง ซึ่งมีหลักการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการป้องกันความเสี่ยงที่แตกต่างกัน เป็นช่องโหว่ให้มีการถ่ายโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำหรือศูนย์ (รายละเอียดตามบทที่ 2) ซึ่ง OECD มีกลยุทธ์ในการตรวจสอบ 5 วิธีได้แก่ (1) ออกแบบเครื่องมือในการตรวจสอบข้อมูลของผู้เสียภาษีหรือบุคคลที่สามที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ยื่นกับหน่วยงานภาษี (2) หน่วยงานภาษีไม่ใช่มีหน้าที่เป็นผู้รับข้อมูลแต่ฝ่ายเดียวแต่ต้องทำหน้าที่เป็นผู้สืบหาข้อมูลเพื่อใช้ในการสืบสวนและตรวจสอบ (3) สื่อสารและประสานงานกับหน่วยงานภาษีในต่างประเทศเพื่อให้ได้ข้อมูลในการตรวจสอบ (4) วิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากทั้งหน่วยงานภาษีภายในประเทศและต่างประเทศให้เกิดประโยชน์ที่สุด (5) กลยุทธ์การตรวจสอบอื่น ๆ เพิ่มเติม

กลยุทธ์ในการตรวจสอบการหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยง ประกอบด้วย ประการแรก กำหนดข้อบังคับการเปิดเผยข้อมูล โดยกำหนดให้มีการส่งแผนการป้องกันความเสี่ยงให้

¹ OECD มีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างความแข็งแกร่งทางเศรษฐกิจให้แก่ประเทศสมาชิก โดยการปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารจัดการ ส่งเสริมการค้าเสรี และให้ความช่วยเหลือเพื่อการพัฒนาทั้งในประเทศอุตสาหกรรมและประเทศกำลังพัฒนา โดยเฉพาะในประเด็นปัญหาข้ามชาติต่าง ๆ อันเกิดจากกระแสโลกาภิวัตน์ OECD ถือเป็นองค์กรวิจัยที่มีคุณภาพที่สุดองค์กรหนึ่งของโลก เป็นแหล่งรวมข้อมูลวิจัยต่าง ๆ ให้ประเทศสมาชิกสามารถ ปรึกษา ค้นคว้า รวมทั้งขอข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวปฏิบัติอันเป็นเลิศในด้านต่าง ๆ (ศูนย์บริการข้อมูลเศรษฐกิจระหว่างประเทศ. ประวัติและพัฒนาการ OECD. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.mfa.go.th> [วันที่ 20 ธันวาคม 2561])

หน่วยงานภาษีล่วงหน้า เพื่อความรวดเร็วในการตรวจสอบข้อมูลและการตอบสนองที่มีประสิทธิภาพ ประการที่สอง กำหนดให้มีการหารือล่วงหน้า โดยแม้ไม่ได้ออกแบบมาเพื่อการตรวจสอบ แต่หน่วยงานภาษีจะสามารถเข้าไปเกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้น ๆ ได้ก่อน เพื่อออกแบบแนวปฏิบัติทางภาษีที่เหมาะสมตามประเภทของการจัดการ ประการที่สาม การตรวจสอบ ซึ่งในหลายประเทศ มีการวิเคราะห์ข้อมูลงบการเงินของผู้เสียภาษีที่แสดงความสัมพันธ์กับผลขาดทุนในการดำเนินการทางการเงิน ซึ่งสามารถเป็นหลักฐานเบื้องต้นที่จะนำไปสู่การตรวจสอบของหน่วยงานภาษีต่อไป ประการที่สี่ การสื่อสารกับธุรกิจรายใหญ่ โดยจัดโครงการการสื่อสารการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อสนับสนุนให้มีความรับผิดชอบในการรายงานทางภาษีและลดการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้เสียภาษี หลายประเทศให้ความสำคัญเพื่อปรับสมดุลระหว่างแนวทางปฏิบัติและการสนับสนุนการบริหารความเสี่ยงของผู้เสียภาษีในขณะเดียวกันที่มีการตรวจสอบและการบังคับในด้านอื่นประกอบกัน

กลยุทธ์ในการตอบสนอง แบ่งเป็น 3 กลยุทธ์ ได้แก่ (1) กฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-Avoidance Rules: GAAR) เป็นการยกเลิกผลประโยชน์ทางภาษีใด ๆ ภายใต้การจัดการที่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษี (2) กฎเฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Specific Anti-tax Avoidance Rules) เป็นการกำหนดเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการตอบสนองการหลีกเลี่ยงภาษี บางประเทศมีการกำหนดกฎเฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรไว้ในกฎหมายด้วย (3) การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) มีการจัดการจ าแนกมากที่ก าหนดราคาไม่ เป็นไปตามการค้าทั่วไป หน่วยงานภาษีต้องกำหนดการปรับปรุงราคาโอนหรือการปันส่วนกำไรของ รายการค้าให้เหมาะสมกับข้อเท็จจริง

กลยุทธ์ดังกล่าวประกอบด้วยสิ่งที่หน่วยภาษีออกร่างกฎหมายออกมาหาประชาพิจารณ์ มีการหารือกับหลายส่วนงานทั้งรัฐบาล ที่ปรึกษา และผู้เสียภาษี ก่อนที่จะประกาศจะมีการประกาศใช้ นโยบายและการปฏิบัติตามกฎหมายสำหรับการป้องกันความเสี่ยง เป็นเรื่องที่ทำหายที่จะ ระบุว่ารายการใดยอมรับได้และยอมรับไม่ได้ การสืบหา และความเหมาะสมของกฎหมายภายใน ดังนั้น จ าเป็นที่หน่วยงานภาษีต้องมีความเข้าใจด้านการเงินในวงกว้างและการป้องกันความเสี่ยงอย่าง ดีเทียบเท่ากับนโยบายการป้องกันความเสี่ยงของกิจการขนาดใหญ่ ซึ่งหน่วยงานภาษีต้องมั่นใจว่า พนักงานที่เกี่ยวข้องมีพื้นฐานและความเชี่ยวชาญในการจัดการดังกล่าวเป็นอย่างดีเพราะบ่อยครั้ง รายการดังกล่าวจะมีความซับซ้อนมากการสื่อสารกับผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายจะช่วยให้ หน่วยงานภาษีเข้าใจการจัดการของผู้เสียภาษีได้ดีขึ้น

การกำหนดเส้นแบ่งการยอมรับหรือไม่ยอมรับการป้องกันความเสี่ยง ควรกำหนดเป็นตัวชี้วัดซึ่งขึ้นอยู่กับระดับเชิงเศรษฐกิจของรายการค้าของผู้มีส่วนร่วมและขอบเขตของความเสี่ยงที่แท้จริงของผู้เสียภาษี แม้ผู้เสียภาษีจะมีช่วงการยอมรับความมีประสิทธิภาพของเครื่องมือการป้องกันความเสี่ยงที่กว้างแต่การป้องกันความเสี่ยงที่สูงหรือต่ำ ไปต้องเป็นทางเลือกที่สมเหตุสมผลเท่านั้น

ข้อเสนอแนะโดยสรุปการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยง ได้แก่

ก. เน้นการสืบหาการหลีกเลี่ยงภาษี โดยต้องมั่นใจว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เพียงพอและมีความชำนาญหรือเชี่ยวชาญเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงินและการบัญชีป้องกันความเสี่ยงเพื่อสามารถสืบหาและตรวจสอบรายละเอียดของการป้องกันความเสี่ยง

ข. แนะนำกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงความแตกต่างของหลักการภาษีของรายการที่ป้องกันความเสี่ยง (Hedged items) และเครื่องมือที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยง (Hedging instruments)

ค. พิสูจน์ว่า หลักการตรวจสอบการหลีกเลี่ยงภาษีที่กำหนดไว้ทั่วไปและโดยเฉพาะเหมาะสมกับรูปแบบการวางแผนภาษีในปัจจุบันหรือไม่ ถ้าไม่ ควรมีการแก้ไขปรับปรุงให้เหมาะสม

ง. ใช้วิธีการพิจารณาแบบสมดุล อย่างไรก็ตาม ทุกรายการอาจไม่ใช่เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีไปทั้งหมด ต้องมีการพิจารณาผลกระทบโดยรวมว่ามีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่

จ. มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลรูปแบบการเลี่ยงภาษีอย่างต่อเนื่อง ทั้งการยับยั้ง การสืบหา การตอบสนอง และการติดตามอย่างมีประสิทธิภาพ

ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นสมาชิกของ The Global Forum On Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes เมื่อวันที่ 26 มกราคม 2560 และในเดือนมิถุนายน 2560 ประเทศไทยได้ร่วม Inclusive Framework ภายใต้โครงการการกีดกันทางภาษีและการโยกย้ายกำไร (Base Erosion and Profit Shifting Project - BEPS) ขององค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) เป็นการส่งเสริมให้ไทยมีมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติโดยการแลกเปลี่ยนข้อมูลรายงานรายประเทศ (Country-by-Country Report) ซึ่งเป็นข้อมูลของบริษัทข้ามชาติเกี่ยวกับการแบ่งเงินได้ กิจกรรมทางเศรษฐกิจ และภาษีที่จ่ายไปในแต่ละประเทศที่บริษัทในเครือตั้งอยู่ ทำให้สามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงในการวางแผนเพื่อหลบเลี่ยงภาษีในเบื้องต้นของกลุ่มบริษัทข้ามชาติดังกล่าวได้ดียิ่งขึ้น

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหา มาตรการและแนวทางการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

จากการรวบรวมข้อมูลประกอบการศึกษาปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการป้องกันความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในบทที่ 2 และบทที่ 3 สามารถนำมาวิเคราะห์และออกแบบมาตรการและแนวทางการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง ได้ดังนี้

4.1 วิเคราะห์ปัญหา

เนื่องจากธุรกรรมทางการค้ามีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้นในปัจจุบัน อีกทั้งการทำธุรกรรมระหว่างประเทศเป็นที่แพร่หลาย แม้วัตถุประสงค์หลักอาจเพียงเพื่อการบริหารความเสี่ยงของธุรกิจ โดยการป้องกันความเสี่ยงทั้งที่ผ่านตราสารอนุพันธ์และไม่ผ่านตราสารอนุพันธ์ หากแต่ความแตกต่างทางกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเทศ รวมถึงหลักการบัญชีที่แตกต่างกัน เป็นผลให้ผู้เสียภาษีสามารถวางแผนภาษีอากรเพื่อบรรเทาภาระภาษีโดยไม่ขัดต่อข้อบทกฎหมาย จากที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 จะเห็นได้ว่า การป้องกันความเสี่ยงมีประโยชน์ต่อการบริหารธุรกิจ หากแต่การป้องกันความเสี่ยงเป็นธุรกรรมใน 2 ประเทศที่มีอัตราภาษีแตกต่างกัน หลักการภาษีแตกต่างกัน รวมทั้งการออกแบบการป้องกันความเสี่ยงที่สูงหรือต่ำจากเป้าหมายการป้องกันความเสี่ยงปกติ ล้วนมีผลให้ผู้เสียภาษีสามารถลดการเสียภาษีลงหรือจำกัดการเสียภาษีได้อย่างไม่ผิดกฎหมาย ตัวอย่างจาก OECD เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงทางภาษีโดยการป้องกันความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐอย่างมากคือการป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนสุทธิในต่างประเทศ เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ระยะยาวส่วนใหญ่จึงไม่มีข้อกำหนดให้มีการปรับมูลค่าเงินตราต่างประเทศให้เป็นปัจจุบันในแต่ละรอบระยะเวลาการเสียภาษี หากไม่มี การจำหน่ายเงินลงทุนนั้น แม้เงินลงทุนดังกล่าวจะมีความเสี่ยงจากการผันผวนของเงินตราต่างประเทศซึ่งจำเป็นต้องมีการป้องกันความเสี่ยงก็ตาม เป็นผลให้การป้องกันความเสี่ยงแม้มีความสมเหตุสมผลในเชิงธุรกิจแต่ก็มิผลให้การเสียภาษีลดลงด้วย

จากการศึกษาในบทที่ 3 ถึงหลักการบัญชีและกฎหมายภาษีของไทย ตารางที่ 6 แสดงให้เห็นถึงความแตกต่างทั้งในหลักการบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และกิจการที่เลือกบันทึกรายการป้องกันความเสี่ยงตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.68/2541 แม้ท้ายที่สุดแล้วกาไรขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงจะถูกรับรู้ด้วยมูลค่ารวมเดียวกัน แต่ก็มีความแตกต่างในระยะเวลาการรับรู้จำนวนการรับรู้รายการในแต่ละปี ซึ่งเป็นผลให้มีการเสียภาษีในแต่ละปีแตกต่างกัน

นอกจากนี้ กฎหมายภาษีอากรไทยยังไม่มีกำหนดหลักการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการป้องกันความเสี่ยงไว้อย่างเป็นระบบ เช่น นิยามของการป้องกันความเสี่ยง หลักการจับคู่ความสัมพันธ์ระหว่างสินทรัพย์ที่ถูกป้องกันความเสี่ยงและวิธีการป้องกันความเสี่ยงเพื่อพิจารณาความสมเหตุสมผลของกาไรขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงที่จะเป็นรายได้ทางภาษีหรือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ตามกฎหมายภาษีอากร ข้อห้ามเกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนในต่างประเทศสุทธิ เป็นต้น ทำให้ไม่มีหลักการที่อ้างอิงได้ทางภาษีในการแสดงรายการป้องกันความเสี่ยงในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และเป็นช่องทางให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ง่าย

ทั้งนี้ จากการศึกษาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลีย ซึ่งประเทศไทยสามารถเทียบเคียงได้กับทั้งประเภทของรายการค้าของประเทศและหลักการบัญชีที่คล้ายคลึงกัน ในขณะที่ประเทศออสเตรเลีย พบว่า มีหลักการบัญชีแยกทั้งสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะแต่มีหลักการวิธีการบัญชีที่เหมือนกัน แตกต่างกันเพียงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ทั้งนี้ ประเทศออสเตรเลียเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกาไรในงบการเงินรวม ในขณะที่ประเทศไทยเสียภาษีจากงบการเงินเฉพาะบริษัทเท่านั้น การคำนวณภาษีเงินได้จาก การป้องกันความเสี่ยงมีการกำหนดวิธีการไว้อย่างชัดเจนในประมวลกฎหมายภาษีอากร โดยอ้างอิงตามข้อมูลทางการเงินที่บันทึกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและตรวจสอบโดยมาตรฐาน การตรวจสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป มีการให้ค่านิยมของการป้องกันความเสี่ยงทางภาษีที่ชัดเจน กำหนดการวิเคราะห์รายการป้องกันความเสี่ยงกับรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง การพิจารณาเจตนาของรายการป้องกันความเสี่ยง การยื่นข้อมูลเพิ่มเติมกรณีคุณสมบัติของการป้องกันความเสี่ยงไม่ครบถ้วน โดยมีคณะกรรมการพิจารณาความสมเหตุสมผลของรายการค้านั้น

และการยุติการถือเป็นการป้องกันความเสี่ยงและแนวทางในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละกรณี ทั้งนี้ ในข้อกำหนดทางภาษีต่าง ๆ มีการระบุเงื่อนไขการป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนในต่างประเทศสุทธิแยกต่างหากจากการป้องกันความเสี่ยงอื่น และมีการจำกัดรายได้และค่าใช้จ่ายทางภาษีโดยเทียบเคียงกับความสัมพันธ์ของรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง ดังสรุปได้ตามตารางที่ 9

ตารางที่ 9 เปรียบเทียบหลักการบัญชีและภาษีอากรเกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยงของประเทศไทยและประเทศออสเตรเลีย

หลักการ	ประเทศไทย	ประเทศออสเตรเลีย
หลักการบัญชีแยกเป็นสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ	กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะเท่านั้นที่กำหนดการบันทึกบัญชีป้องกันความเสี่ยง	ทั้งกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีการบันทึกบัญชีป้องกันความเสี่ยงเหมือนกัน
งบการเงินที่ใช้คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล	งบการเงินเฉพาะของกิจการ	งบการเงินรวม
การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล	ไม่ได้กำหนดวิธีการคำนวณสำหรับการป้องกันความเสี่ยงอย่างชัดเจน	กำหนดวิธีการคำนวณสำหรับการป้องกันความเสี่ยงอย่างชัดเจน
การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนในต่างประเทศ	ไม่มีการกำหนดแนวทางป้องกันและมีช่องโหว่ของกฎหมายให้การหลีกเลี่ยงภาษีได้	มีการกำหนดแนวทางป้องกันไว้อย่างชัดเจน

การศึกษาการหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยงของ OECD ซึ่งพบว่ามีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถ่ายโอนกำไรจากประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำเป็นจำนวนมาก สาเหตุมาจากหลักการภาษีที่แตกต่างกัน จึงได้แนะนำกลยุทธ์การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการป้องกันความเสี่ยง โดยเริ่มต้นจากการเข้าถึงข้อมูลทางการเงิน ความเข้าใจรายการป้องกันความเสี่ยงทั้งในประเทศและต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง การกำหนดกฎหมายที่เหมาะสมและทันต่อเหตุการณ์ กำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมโดยพิจารณาของเนื้อหาของรายการค้ามากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย และการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับสรรพากรประเทศคู่ค้าอย่างสม่ำเสมอ เพื่อวิเคราะห์ความผิดปกติของรายการค้าระหว่างประเทศได้อย่างทันทั่วถึง

จากการวิเคราะห์ข้อมูลข้างต้น พบว่า ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศท ให้รัฐสูญเสียรายได้จากฐานภาษีเงินได้ที่ลดลง จึงจำเป็นต้องกำหนดมาตรการและวิธีการในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างเหมาะสม ชัดเจน เสมอภาค และป้องกันไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามหลักความยุติธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด

4.2 มาตรการและแนวทางการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

จากการศึกษาข้อมูลข้างต้นนำมาสรุปเป็นมาตรการและแนวทางการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงการป้องกันได้ดังนี้

4.2.1 เพื่อให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรม (Equity) การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างยุติธรรมซึ่งต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน จึงควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการป้องกันความเสี่ยงดังนี้

ก. กำหนดค่านิยามการป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข. กำหนดเงื่อนไขการรับรู้รายการการป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและงบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตแล้ว ซึ่งเป็นไปตามหลักความประหยัด (Economy) โดยหน่วยงานภาษีสามารถใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อ

ลดงานการตรวจสอบลงได้และผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียเวลาในการจัดทางบการเงินทั้งทางภาษีและบัญชี แยกจากกัน

ค. ก าหนดให้ ำรายงานแผนการป้องกันความเสี่ยง โดยระบุวัตถุประสงค์ ประเภทของการป้องกันความเสี่ยงแบบผ่านตราสารอนุพันธ์และไม่ผ่านตราสารอนุพันธ์ และประเทศคู่ค้า โดยเฉพาะกับวิสาหกิจขนาดใหญ่ก่อนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

ง. กาไรหรือขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงจะสามารถถือเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ต้องผ่านการพิจารณาความสัมพันธ์กับรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง ตามตารางที่ 10 รายงานการป้องกันความเสี่ยงประจำ ำปีโดยมีการพิจารณารายการตามรายละเอียดดังนี้

1) พิจารณารายการกาไรหรือขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงในงบการเงินกับรายการก ำขาดทุนของคู่ค้าว่าอยู่ในขอบเขตการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในประเทศไทยหรือไม่

2) หากไม่ คู่ค้าเป็นประเทศที่มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต่ำ ก่ำประเทศไทยหรือไม่

3) หากต่ำกว่า ให้พิจารณาว่าการป้องกันความเสี่ยงเป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามแผนการป้องกันความเสี่ยงที่ระบุไว้ในข้อ ค หรือไม่

4) หากไม่ พิจารณาเจตนาการป้องกันความเสี่ยง หากเป็นการจงใจหลีกเลี่ยงภาษีให้สรุปว่ารายการกาไรหรือขาดทุนในงบการเงินไม่สามารถเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ และให้พิจารณา รายได้ (ถ้ามี) ว่าควรเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

5) ก าหนดให้รายจ่ายจากการป้องกันความเสี่ยงเงินลงทุนระยะยาวในต่างประเทศ ไม่ เป็นรายจ่ายทางภาษีจนกว่าการจ ำหน่ายเงินลงทุนได้เกิดขึ้นจริงแล้ว

และตารางที่ 11 แสดงตัวอย่างการกรอกรายงานการป้องกันความเสี่ยง

4.2.2 การกำหนดให้การป้องกันความเสี่ยงในกลุ่มกิจการที่เกี่ยวข้องกันถูกเปิดเผยในรายงาน Country-by-Country ตามกฎหมายการรายงานข้อมูล Transfer Pricing

4.2.3 ความพร้อมของหน่วยงานภาษีที่กำกับดูแลโดยหน่วยงานภาษีต้องมีการปฏิบัติงานเชิงรุก โดยการจัดทีมภาษีด้านการเงิน ซึ่งประกอบด้วย (1) กำหนดกฎหมายให้สอดคล้องกับธุรกรรมที่เปลี่ยนแปลงไป (2) สื่อสารและเผยแพร่ เพื่อการจัดทำประชาพิจารณ์ ให้ความรู้ ส่งเสริมให้มีการเสียภาษีอย่างถูกต้อง และเข้าใจการบริหารจัดการของผู้เสียภาษี (3) คณะกรรมการพิจารณาเพื่อพิจารณาผลของคำร้องหรือข้อโต้แย้งในการป้องกันความเสี่ยง และพิจารณาจากรายการที่ทำขอ หรือล่วงหน้า (Advance ruling application) เกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยง (4) ตรวจสอบโดยมีหน้าที่รวบรวมข้อมูลการเสียภาษีและวิเคราะห์รายการที่ผิดปกติ ร่วมมือกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเพื่อขอข้อมูลงบการเงินมาเปรียบเทียบกับข้อมูลทางภาษี รวมทั้งสื่อสารกับระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศ เพื่อให้ได้ข้อมูลเบื้องต้นในการตรวจสอบ และตรวจสอบรายการเสียภาษีที่ผิดปกติ

นอกจากนี้ ควรมีการทำงานร่วมกันล่วงหน้าระหว่างหน่วยงานภาษีและสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ กรณีก่อนมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่สำคัญเพื่อกำหนดแนวทางภาษีที่อาจสอดคล้องหรือแตกต่างจากหลักการบัญชีนั้น และเผยแพร่ ทาประชาพิจารณ์ก่อนการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ จะช่วยให้ผู้เสียภาษีมีความสะดวกและชัดเจนในการเสียภาษีมากขึ้น ลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งสอดคล้องกับหลักความสะดวก (Convenience) ให้ผู้เสียภาษีมีความสะดวกในการเสียภาษีมากที่สุด

4.2.4 หลักการบัญชี ปัจจุบันหลักการบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีหลักการบันทึกบัญชีป้องกันความเสี่ยงแตกต่างกัน หน่วยงานภาษีควรประสานงานกับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ เพื่อกำหนดให้สหกิจใช้วิธีการบัญชีการป้องกันความเสี่ยงเดียวกัน เพื่อให้ข้อมูลงบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้และวิเคราะห์กับข้อมูลทางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

4.2.5 โครงสร้างกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้เป็นไปตามหลักความแน่นอน (Certainly) โดยภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะพื้นฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงควรกำหนดโครงสร้างของกฎหมายภาษีอย่างชัดเจน ดังนี้

ก. โครงสร้างกฎหมายภาษีอากรควรแยกส่วนของรายการค่าทางการเงินออกจาก รายการค่าทั่วไป เนื่องจากมีความซับซ้อนและต้องตีความเนื้อหาของรายการ เช่น การป้องกัน ความเสี่ยง เป็นต้น

ข. กำหนดคานียามของรายการที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันความเสี่ยงในทางภาษีอย่าง ชัดเจนและครอบคลุม

ค. กำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับการป้องกันความเสี่ยงตามที่ระบุไว้ใน 4.2.1

ง. กำหนดให้มีกฎการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษี (Anti - tax avoidance) ซึ่งหากพิสูจน์ว่า มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษี ให้กำหนดบทลงโทษอย่างชัดเจน ทั้งนี้ โดยใช้หลักเนื้อหาสำคัญว่า รูปแบบ (Substance over Form Doctrine) นิติกรรมหรือสัญญาใดแม้จะทําขึ้นตามรูปแบบของ กฎหมาย แต่ถ้านิติกรรมหรือสัญญานั้นทําขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร และมีผลทําให้ไม่ ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือ สัญญานั้น และประเมินเรียกเก็บภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจ การก าหนดบทสโทษ ควร ประกอบด้วยค่าปรับและการบันทึกชื่อบริษัทและผู้บริหารเป็นประวัติไว้กับกรมสรรพากร เพื่อขยาย การตรวจสอบในภาษีอากรอื่นและการยื่นภาษีในปีถัดไป

ตารางที่ 11 ตัวอย่างรายงานการป้องกันความเสี่ยงสำหรับปี

รายการที่ถูก ป้องกันความ เสี่ยง	จำนวนเงิน (บาท)	เครื่องมือป้องกันความ เสี่ยง	จำนวนเงิน (บาท)	กำไร(ขาดทุน) ตามงบการเงิน (บาท)	ข้อมูลคู่ค้า				สรุปผล รายได้/ค่าใช้จ่ายทาง ภาษี
					ชื่อ	ประเทศ	อัตราร้อยละภาษี เงินได้นิติบุคคล	กำไร(ขาดทุน)ตามภาษี (บาท)	
ลูกหนี้	100	สัญญาซื้อขายล่วงหน้า	120	(20)	ธนาคารกรุงศรีอยุธยา	ไทย	20	20	เป็นรายจ่ายทางภาษี
เจ้าหนี้	100	สัญญาซื้อขายล่วงหน้า	120	20	ธนาคารทหารไทย	ไทย	20	(20)	เป็นรายได้ทางภาษี
เงินลงทุนใน ต่างประเทศ	100,000	เงินกู้ยืมจาก ต่างประเทศ	150,000	(50,000)	บริษัท A	มอริเชียส	3	50,000	ไม่เป็นรายจ่ายทางภาษี

บทที่ 5

บทสรุปข้อเสนอแนะ

ผลการศึกษาปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการป้องกันความเสี่ยงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ สรุปได้ดังนี้

5.1 บทสรุป

การบริหารความเสี่ยงสำคัญต่อการดำเนินงานของวิสาหกิจ และเพื่อลดความเสี่ยงในการดำเนินธุรกิจวิสาหกิจจึงมีการกำหนดมาตรการการป้องกันความเสี่ยงไว้ ทำให้ธุรกรรมป้องกันความเสี่ยงเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการบริหารความเสี่ยงทางการเงิน การวางแผนภาษีเป็นหนึ่งใน การบริหารความเสี่ยงซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ครบถ้วนตามกฎหมายและ ประหยัดที่สุด อย่างไรก็ตาม การวางแผนภาษีที่มากเกินไปอาจถือเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี แม้จะไม่ผิด กฎหมายแต่ก็ผิดหลักความเป็นธรรม เมื่อผู้เสียภาษีใช้ทรัพยากรในการประกอบธุรกิจของประเทศ นั้น ๆ แล้วก็ควรมีการจ่ายภาษีอย่างเหมาะสม OECD ได้อธิบายตัวอย่างการหลีกเลี่ยงภาษีจาก การป้องกันความเสี่ยง ซึ่งส่วนใหญ่มีสาเหตุมาจากการป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนต่างประเทศสุทธิ ซึ่งหลักการภาษีและอัตราภาษีของแต่ละประเทศที่แตกต่างกันเป็นเหตุจูงใจให้มีการป้องกันความเสี่ยง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาระภาษีมากกว่าการจ่ายภาษีให้ถูกต้อง

จากการศึกษาหลักการบัญชีและภาษีของไทย พบว่า มีความแตกต่าง โดยแบ่งเป็นกิจการที่ มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และการคานภาษีตามคาสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.68/2541 ซึ่งเป็นผลให้กาไรขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงในแต่ละรอบระยะเวลา การเสียภาษีของวิสาหกิจแต่ละประเภทมีความแตกต่างกัน แม้มูลค่ากาไรขาดทุนจากการป้องกัน ความเสี่ยงสุดท้ายจะเท่ากันก็ตาม เป็นผลให้ขาดความเสมอภาคในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล และเป็นช่วงโหว้ในการชะลอการจ่ายภาษีหรือจ่ายภาษีในปีที่บริษัทได้ประโยชน์สูงสุดได้ นอกจากนี้ ยังพบว่า หลักการภาษีของไทยกำหนดให้ยกเว้นการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยของตราสาร ทุนซึ่งเป็นเงินลงทุนระยะยาวที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศ เป็นผลให้มีโอกาสในการวางแผน การหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยงเงินลงทุนระยะยาวในต่างประเทศโดยการถ่ายโอนกำไร ไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำได้

เพื่อการกำหนดแนวทางและมาตรการในการคานวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการป้องกันความเสี่ยงของไทยอย่างเหมาะสม จึงได้มีการศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียซึ่งเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว พบว่า มีการกำหนดการคานวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการป้องกันความเสี่ยงไว้อย่างละเอียด มีการอ้างอิงการพิจารณาเงื่อนไขของการป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินซึ่งทุกวิสาหกิจต้องมีหลักการบัญชีในการรับรู้รายการป้องกันความเสี่ยงเดียวกัน พิจารณาเนื้อหาความสัมพันธ์ของรายการป้องกันความเสี่ยงกับเครื่องมือที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยงอย่างเหมาะสม กำหนดคณะกรรมการประเมินการป้องกันความเสี่ยงกรณีที่แตกต่างกันข้อกำหนดกฎหมายโดยมิได้มีเจตนา รวมทั้ง กำหนดข้อยกเว้นสำหรับการป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนในต่างประเทศที่ไม่สามารถนากาไรหรือขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงมาเป็นรายการทางภาษีได้ และจากการศึกษาแนวทางและมาตรการการหลีกเลี่ยงภาษีจากการป้องกันความเสี่ยงของ OECD พบว่า หน่วยงานภาษีต้องมีความพร้อมในบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเชี่ยวชาญด้านการเงินและต้องปฏิบัติงานในเชิงรุก คือ แสวงหาข้อมูลในการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ เข้าใจการจัดการทางการเงินและการป้องกันความเสี่ยงของผู้เสียภาษี กำหนดกฎหมายให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจปัจจุบัน สื่อสารและแลกเปลี่ยนข้อมูลกับหน่วยงานภาษี และกำหนดบทลงโทษที่เหมาะสมสำหรับผู้เสียภาษีที่เจตนาหลีกเลี่ยงภาษี

การกำหนดมาตรการและแนวทางการคานวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของการป้องกันความเสี่ยงต้องเริ่มจากการกำหนดหลักการบัญชีการป้องกันความเสี่ยงที่เหมือนกันในทุกวิสาหกิจ ซึ่งข้อมูลทางการเงินต้องถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และกำหนดหลักภาษีสำหรับการป้องกันความเสี่ยงเพื่อพิจารณาว่ารายการทางบัญชีนั้นควรเป็นรายได้หรือรายจ่ายทางภาษีได้หรือไม่ โดยการพิจารณารายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง เจตนาของการทำธุรกรรมป้องกันความเสี่ยงกับผลที่เกิดขึ้นจากการป้องกันความเสี่ยง พิจารณาถึงคู่ค้าที่ทำธุรกรรมป้องกันความเสี่ยงว่าเป็นประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าประเทศไทยหรือไม่ รวมถึงการทำธุรกรรมป้องกันความเสี่ยงของวิสาหกิจในกลุ่มเดียวกัน และกำหนดข้อห้ามสำหรับรายการป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนระยะยาว ในต่างประเทศ ซึ่งเป็นผลให้กำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยต่ำกว่าที่ควร ข้อมูลประกอบการพิจารณาดังกล่าวกำหนดให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้รายงานการป้องกันความเสี่ยงด้วยตนเอง ซึ่งหน่วยงานภาษีต้องจัดตั้งคณะกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ความสามารถเหมาะสมเพื่อประเมินความเหมาะสมของรายการป้องกันความเสี่ยง หากพบว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีให้ก หนดโทษ ในการ

จ่ายค่าปรับและมีการบันทึกประวัติวิสาหกิจและผู้บริหารไว้เพื่อขยายผลการตรวจสอบภาษีอื่นต่อไป ทั้งนี้ จะทำให้รัฐมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยงได้ อย่างเหมาะสม ชัดเจน เสมอภาค และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้เป็นไปตามหลักความยุติธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และ หลักความประหยัด

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษากฎหมายภาษีอากรต่างประเทศ เป็นต้นว่าประเทศออสเตรเลีย จะสังเกตได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีการจัดโครงสร้างที่เข้าใจง่าย โดยแบ่งเป็นหมวดหลักและหมวดย่อยอย่างเป็นระบบ ส่วนใหญ่จะแบ่งออกเป็นขอบเขตผู้เสียภาษี คานิยาม ส่วนข้อกำหนดทั่วไปใช้บังคับสำหรับกิจการทั่วไป กำหนดวิธีการคำนวณภาษีสำหรับธุรกิจเฉพาะ เช่น บริษัทประกัน ธนาคารและสถาบันการเงิน เป็นต้น รายการค่าที่มีความเฉพาะเจาะจง เป็นต้นว่ารายการจัดการทางการเงิน นอกจากนี้ยังกำหนดส่วนการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น Thin Capital, Hybrids Mismatch Rule เป็นต้น ซึ่งสะดวกต่อการใช้งานและลดการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายปกครอง หากประเทศไทยจะนำมาปรับใช้กับประมวลรัษฎากรได้ก็จะทำให้ผู้เสียภาษีมีความสะดวกมากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงทั้งหลักการบัญชี กฎหมาย หรือภาษี หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกันทุกหน่วยจะมีการประชุมร่วมกันและออกเป็นเอกสารเผยแพร่ เพื่อให้ประชาชนเข้าใจและแสดงความเห็นก่อนการออกกฎหมายจริง ทั้งนี้ หากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทุกหน่วยของไทยมีความร่วมมือกันอย่างสม่ำเสมอ จะทำให้ได้ข้อมูลมากขึ้นในการวิเคราะห์เพื่อออกแบบกฎหมายให้มีความรัดกุมมากขึ้น ลดความซับซ้อนของการเก็บข้อมูล โดยการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างหน่วยงาน และลดความเข้าใจผิดของผู้ใช้กฎหมาย ซึ่งอาจมีข้อกำหนดที่ทับซ้อนกันและต้องทำงานจำนวนมาก เพื่อนำเสนอแต่ละหน่วยงาน

บรรณานุกรม

หนังสือ

- ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศรุต ศรีบุญนาค, พิมพ์พนา ปิธวัชชัย, และ ณิชชานนท์ โภมพิพัฒน์พงศ์, ตราสารอนุพันธ์ การวัดมูลค่า การรับรู้ และการบัญชีป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 1, สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554
- ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คาสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561
- ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณจิวาดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 ปรับปรุงใหม่, บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด 2556

เอกัตศึกษา

- บุษกร สุวพันธุ์วัฒนา. กระทบจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศต่อการคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ศึกษากรณี การใช้ตราสารอนุพันธ์ในการป้องกันความเสี่ยง จากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ. เอกัตศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมายเศรษฐกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556

กฎหมาย

- พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ 2543
- พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547
- มาตรฐานการรายงานทางการเงินส สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

- OECD. OECD (2013) Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/after_tax_hedging_report.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

- กรมสรรพากร. ประมวลรัษฎากร. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
<http://www.rd.go.th/publish/315.0.html> [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]
- Australian Accounting Standards Boards, Australian Government. AASB Staff Paper: Comparison of Standards for small entities April 2018. แหล่งที่มา:
https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_Staff_Paper_Comparison_of_Standards_for_Smaller_Entities.pdf [วันที่ 10 เมษายน 2562]
- Australian Government Federal Register of Legislation. Income Tax Assessment Act 1997. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
<https://www.legislation.gov.au/Details/C2017C00282> [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. กว่าจะมาเป็น TFRS 9. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
https://www.dbd.go.th/download/article/article_20180925160805.pdf [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]
- Australian Government: The Board of Taxation. EXPLORING THE POTENTIAL TO ALIGN ACCOUNTING AND TAX SYSTEMS IN AUSTRALIA. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
<https://cdn.tspace.gov.au/uploads/sites/70/2018/10/180726-FINAL-Report-Exploring-the-potential-to-align-accounting-and-tax-systems-in-Australia-1.pdf> [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]
- Australian Government: Australian Taxation Office. Guide to the taxation of financial arrangements (TOFA): Hedging financial arrangements method. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [www.ato.gov.au/business/taxation-of-financial-arrangements-\(tofa\)/in-detail/guide-to-the-taxation-of-financial-arrangements-\(tofa\)/?page=24](http://www.ato.gov.au/business/taxation-of-financial-arrangements-(tofa)/in-detail/guide-to-the-taxation-of-financial-arrangements-(tofa)/?page=24) [วันที่ 20 ธันวาคม 2561]

เอกสารอื่น

- ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศรุต ศรีบุญนาค คณะพาณิชยศาสตร์การบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, เอกสารประกอบการบรรยาย เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่ารายการเครื่องมือทางการเงิน ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9, 2561

ภาคผนวก

II. Aggressive Tax Planning Schemes based on After-Tax Hedging

1. In general

Risk management is a key issue in corporate management and, generally, is a relevant part of the decision making process. Depending on the case, entrepreneurs might not be willing to assume specific risks incurred in their business activities, hence, the need for hedging. In this regard, the incidence of hedging as a financial risk management tool has increased dramatically in recent years and continues to do so. In order to hedge the risks associated with interest rates, foreign currency rates, prices of commodities or of financial instruments, the use of derivatives such as futures, options and swaps has expanded tremendously. According to the Futures Industry Association, the volume of futures and option contracts traded around the world has increased from 8.86 billion USD in 2004 to 22.30 billion USD in 2010.¹

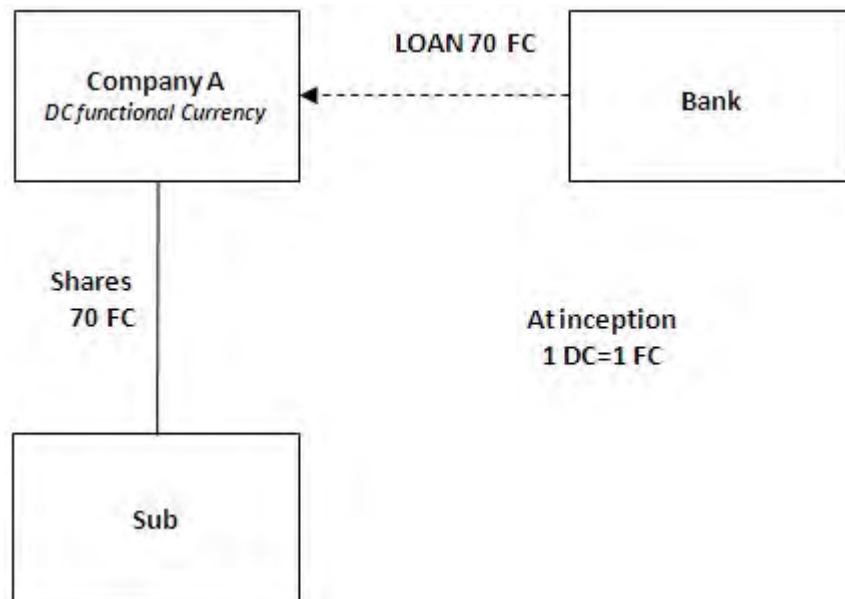
Hedging can be done in a number of ways but it essentially consists of taking equal and opposite positions so that the risk associated with one position is neutralised by the results from the opposite position. For example, a company with domestic currency (DC) as its functional currency holding foreign currency (FC) denominated shares can hedge its (long) exposure to exchange rate risk by taking an equivalent (short) position by borrowing FC for an amount equal to the value of the share investment.²

2. Hedging transactions: an example

For illustrative purposes, assume that a company purchases shares in a foreign company for an amount denominated in a foreign currency of 70 FC. Assuming that at the time of the purchase the exchange rate between the domestic currency and the foreign currency is 1 FC=1 DC, the price paid by the company for the said shares is 70 DC. As a result of the company acquiring shares in a currency different from its DC, the company is subject to a foreign exchange exposure when it sells the shares or where it accounts for the shares on an accrual basis: if the DC strengthens, the company incurs a loss on the share investment³ (e.g. exchange rate 1 FC=0.5 DC: if the

company sells the shares whose purchase price was 70 DC for 70 FC=35 DC, it incurs a loss of 35 DC). The company might then decide to hedge its foreign exchange exposure by borrowing FC, at an exchange rate of 1 DC=1 FC, for an amount equal to the value of the shares (70 FC), as shown in the diagram below.

Figure 1. FC denominated share investment



Source: OECD

The table below shows that whatever the exchange rate fluctuations, the company is not exposed to exchange rate risk: if DC strengthens, the company will derive a gain on the loan while suffering an equivalent loss on the share investment, thus effectively hedging itself; similarly, if DC weakens, the company will derive a gain on the share investment and an equivalent loss on the loan.

Table 1. Hedging Forex Exposure

F/X	Share investment	Loan	Net result
1 FC=1 DC	70 FC=70 DC	70 FC=70 DC	-
1 FC=0.5 DC	70 FC=35 DC	70 FC=35 DC	
Gain (loss)	(35 DC)	35 DC	0
1 FC=1.5 DC	70 FC=105 DC	70 FC=105 DC	
Gain (loss)	35 DC	(35 DC)	0

Source: OECD

3. The effect of the tax system on hedging transactions

A hedge is effective both before and after tax where the tax treatment of the transactions making up the hedging relationship is neutral. This means that the taxation of the results derived from the hedging transaction (in the example above, borrowing in the same currency as the one of the share investment) and that of the results derived from the hedged transaction/risk (in the example above, the acquisition/holding of shares in a currency different from the taxpayer's functional currency) mirror each other. An example of neutral tax treatment is when losses connected to one position are deductible and the gains connected to the opposite position are taxable.

Where the tax treatment of the results from the hedging transaction and that of the results from the hedged transaction/risk do not mirror each other (hereafter also referred to as "disparate treatment"), the hedge will be imperfect on an after-tax basis.⁴ Consider the following two examples⁵, where gains/losses on shares are non-taxable/non-deductible while gains/losses on loans are taxable/deductible (table 2a), or vice versa (table 2b) in that the gains/losses on shares are taxable/deductible while gains/losses on loans are non-taxable/ non-deductible.

**Table 2a. Hedging Forex Exposure: imperfect hedging on an after-tax basis
(assuming a 30% tax rate)**

F/X	Share investment (tax rate = 0%) gains = non-taxable (losses) = non-deductible	Loan (tax rate = 30%) gains = taxable (losses) = deductible	Net Result
1 FC=1 DC	70 FC=70 DC	70 FC=70 DC	
1 FC=0.5 DC	70 FC=35 DC	70 FC=35 DC	
Pre-tax result	(35 DC)	35 DC	0
Tax benefit/(cost)	-	(10.5 DC)	(10.5 DC)
After-tax result	(35 DC)	24.5 DC	(10.5 DC)
1 FC=1.5 DC	70 FC=105 DC	70 FC=105 DC	
Pre-tax result	35 DC	(35 DC)	0
Tax benefit/(cost)	-	10.5 DC	10.5 DC
After-tax result	35 DC	(24.5 DC)	10.5 DC

Source: OECD

In the above example, if DC strengthens against FC, the company will derive gains on the loan and equivalent losses on the share investment on a pre-tax basis. However, due to the taxation of the gains on the loan, the company will be in a loss position for an amount of 10.5 DC on an after-tax basis. On the other hand, if DC weakens against FC, the company will have an after-tax gain of 10.5 DC as a result of the deduction of the losses on the loan (assuming the losses can be offset against other income) and of the non-taxation of the gain on the share investment.

Table 2b. Hedging Forex Exposure: imperfect hedging on an after-tax basis (assuming a 30% tax rate)

F/X	Share investment (tax rate = 0%) gains = taxable (losses) = deductible	Loan (tax rate = 30%) gains = non-taxable (losses) = non-deductible	Net Result
1 FC=1 DC	70 FC=70 DC	70 FC=70 DC	
1 FC=0.5 DC	70 FC=35 DC	70 FC=35 DC	
Pre-tax result	(35 DC)	35 DC	0
Tax benefit/(cost)	10.5 DC		10.5 DC
After-tax result	(24.5 DC)	35 DC	10.5 DC
1 FC=1.5 DC	70 FC=105 DC	70 FC=105 DC	
Pre-tax result	35 DC	(35 DC)	0
Tax benefit/(cost)	(10.5 DC)		(10.5 DC)
After-tax result	24.5 DC	(35 DC)	(10.5 DC)

Source: OECD

In the above example, if DC strengthens against FC, on a pre-tax basis the company can hedge its forex exposure by deriving a gain on the loan and an equivalent loss on the share investment on a pre-tax basis (or vice versa). However, on an after-tax basis the company will derive a net gain of 10.5DC due to the deduction of the losses on the share investment (assuming the losses can be offset against other income). On the other hand, if DC weakens, the company will suffer a net loss of 10.5 DC caused by the tax due on the gain on the share investment.

4. Factoring the tax treatment into the hedging transaction: over-hedging or under-hedging

It is apparent from the previous examples that in certain cases taxpayers may see an opportunity or a need to factor taxation into their hedging transactions in order to be fully hedged on an after-tax basis. Where the results from the hedging transaction are subject to a higher tax rate than the results from the hedged transaction/risk, taxpayers may take the net impact of tax on the gains or losses on the two opposite positions into account by “over-hedging”,⁶ namely by grossing up the (notional) amount of the hedging instrument using the following formula:

(notional) amount of hedging instrument (e. g. loan)	=	value of hedged item (e.g. shares)	X	$\frac{1 - \text{low tax rate}}{1 - \text{high tax rate}}$
---	---	--	---	--

To illustrate this with a simplified example, if a company whose functional currency is DC makes a share investment in a subsidiary accounted for in FC, it can hedge its forex exposure on an after-tax basis by entering into a loan agreement denominated in FC for an amount that takes into account not only the value of the share investment, but also the effects of the applicable tax treatment. In the example below, assuming that the results from the share investment (i.e. the hedged item) are non-taxable/non-deductible (e.g. tax rate = 0%) and that the results from the loan (i.e. the hedging instrument) are taxable/deductible at a rate of 30%, a company with a share investment of 70 FC can fully hedge itself on an after-tax basis against the forex risk on the share investment by entering into a loan agreement for 100 FC, i.e. $70 \text{ FC} \times 1/1-0.3$ with the surplus FC spot exchanged into DC.⁷

Table 3. Over-hedging Forex Exposure: After-tax results (assuming a 30% rate)

F/X	Share investment (tax rate = 0%) gains = non-taxable (losses) = non-deductible	Loan (tax rate=30%) gains = taxable (losses) = deductible	Net Result
1 FC=1 DC	70 FC=70 DC	100 FC=100 DC	
1 FC=0.5 DC	70 FC=35 DC	100 FC=50 DC	
Pre-tax result	(35 DC)	50 DC	15 DC
Tax benefit/(cost)	0	(15 DC)	(15 DC)
After-tax result	(35 DC)	35 DC	0
1 FC=1.5 DC	70 FC=105 DC	100 FC=150 DC	
Pre-tax result	35 DC	(50 DC)	(15 DC)
Tax benefit/(cost)	0	15 DC	15 DC
After-tax result	35 DC	(35 DC)	0

Source: OECD

In the above example, if DC strengthens against FC, the company derives a gain on the loan equal to 50 DC and a loss on the share investment equal to 35 DC on a pre-tax basis. However, the loss on the share investment is non-deductible for tax purposes while the gain on the loan is subject to a

tax equal to 15 DC. As a consequence, the company will be fully hedged on an after-tax basis, with the government receiving an additional tax of 15 DC in this case paid for by the taxpayer through the surplus FC spot exchanged into DC. On the other hand, if DC weakens against FC, the company derives a gain on the share investment equal to 35 DC and a loss on the loan equal to 50 DC on a pre-tax basis. The gain on the share investment is non-taxable while the loss on the loan is deductible for tax purposes thus triggering a tax benefit equal to 15 DC (assuming the losses can be offset against other income). As a consequence, the company will be fully hedged on an after-tax basis, with the government suffering a reduction in tax revenue equal to 15 DC in this case, which offsets the loss incurred on the FC amount spot exchanged into DC.

5. ATP schemes based on after-tax hedging

a. In general

Even though over-hedging may in some cases be a realistic solution for taxpayers wishing to fully hedge themselves on an after-tax basis, a number of cases were detected where differences in the tax treatment applicable to gains or losses on the hedged transaction/risk as compared to the tax treatment applicable to the hedging transaction have been promoted to and exploited by certain taxpayers. Whether after-tax hedging should be accepted as a natural consequence of the disparate treatment of certain items or should rather be considered as aggressive and challenged will depend on a number of elements, including the facts and circumstances of each case, the commercial reasons underlying the transactions, and the intent of the applicable domestic law.

Several countries have encountered ATP schemes where taxpayers use after-tax hedging to make higher returns, without actually bearing the associated risks. In general, in all of these schemes, there is no pre-existing exposure to hedge against but rather the exposure is created as part of the relevant scheme. These schemes exploit the disparate tax treatment between the results (gain or loss) on the hedged transaction/risk on the one hand, and the results (gain or loss) on the hedging instrument on the other. It should be noted that in some of these schemes the tax treatment of gains and losses arising on each transaction (i.e. the hedging and the hedged transaction/risk) is symmetrical, while in others the tax treatment is asymmetrical. Other schemes rely on similar building blocks and are often structured around asymmetric swaps or other derivatives. Examples of the schemes are described on pages 18-25 below.

b. ATP schemes where the tax treatment of the results from the hedging instrument is symmetrical

Examples of ATP schemes where the tax treatment of the results from the hedging instrument is symmetrical have been encountered by a number of countries. In these schemes, after-tax hedging was used to enter into riskless carry trades.⁸ The artificial nature of these schemes was mainly related to the fact that the share investment was not the purpose of the arrangement but merely a means to obtain a tax advantage. Their common elements were: a) borrowing in a FC and investing a percentage in the same currency, b) spot exchanging the balance of the amount borrowed into the DC where interest rates are comparatively high, c) the percentages invested and spot exchanged are determined by the tax rate and d) the total amount borrowed is subject to tax on movements in the exchange rate as opposed to the amount invested that is not.

In other words, the amount of the FC debt is calculated by grossing up the amount of the manufactured share investment by the tax rate. The FC excess amount borrowed, once spot exchanged in DC, enables the taxpayer to enter into riskless carry trades. Except in extreme cases (e.g. in the cases of severe movements in exchange rates), whatever the movements in the exchange rates, the taxpayer is economically indifferent to the foreign exchange risk which, in turn, is borne by the government. As the taxpayer has an economic hedge, it can enjoy profits on the differences in interest rates not available to market participants who have had to purchase forward cover.

c. ATP schemes where the tax treatment of the results from the hedging instrument is asymmetrical

Other schemes encountered by countries not only rely on the disparate tax treatment of the results from the hedged transaction/risk as compared to the results from the hedging instruments, but also on the fact that the tax treatment of the results on the hedging instrument is asymmetrical (i.e. gains on the hedging instrument are not taxed while losses are deductible). This is summarised in the table below.

Table 4. After-tax hedging with asymmetrical tax treatment of results from hedging instrument

		Hedged transaction/risk	Hedging instruments		
		(disparate tax treatment)			
symmetrical tax treatment	↑	Gains= non taxable	Loss= deductible	asymmetrical tax treatment	↑
	↓	Loss= non deductible	Gains= non taxable		↓

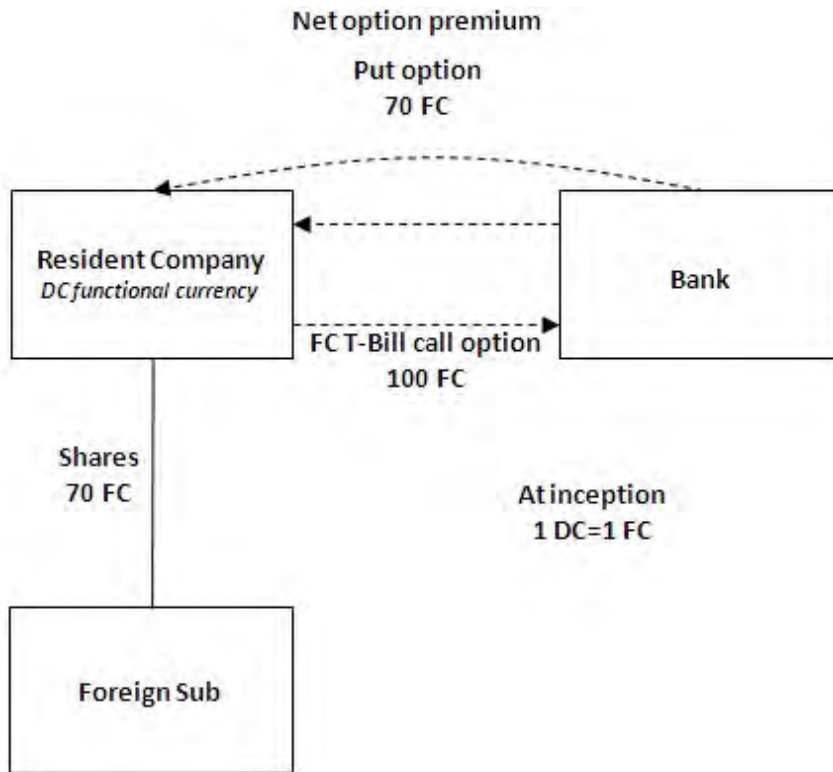
Source: OECD

Accordingly, on an after-tax basis, tax benefits are obtained in the case of gains on the hedged item, which are not taxed, and losses on the hedging instrument, which are deductible. On the other hand, there are no tax consequences in the case of losses on the hedged item, which are non-deductible, and gains on the hedging instrument, which are not taxed. In these cases, the tax liability of the group either falls or remains constant, depending on the movement of the underlying rate or index, while the hedge is maintained after tax.

This type of scheme may, for example, use option arrangements having a “one-way exchange effect” (i.e. with forex losses being deductible and forex gains not being taxed). The relevant scheme involves a resident company which accounts in DC and holds shares in a foreign subsidiary accounted for in FC. The structure exploits the disparity in the way the tax system treats FC options (i.e. forex gains on such options are not taxable) compared with how it treats options over FC denominated Treasury Bills (i.e. forex losses on such options are deductible). To hedge its forex exposure in respect of the shares, the resident company grants a call option⁹ to a third party over FC denominated Treasury Bills in an amount equal to the value of the shares grossed up to reflect the applicable corporate tax rate. It also acquires a put option¹⁰ over FC in an amount equal to the value of the shares. In consideration for the options, the resident company receives a premium under the call option and pays a premium under the put option. As the nominal value of the underlying of the call option (i.e. the FC denominated Treasury Bills) is greater than that under the put option (i.e. the FC), the resident company

receives net premium income. A diagrammatical representation of the scheme is presented in Figure 2.

Figure 2. Option arrangements with a one-way exchange effect



Source: OECD

Depending on the exchange rate movements, either the resident company or the third party exercises the relevant option and the other option is allowed to lapse unexercised. On an after-tax basis, if the FC weakens against the DC, the loss on the shares will offset the untaxed gain on the put option. If, by contrast, the FC strengthens against the DC, the gain on the shares will offset the deductible loss on the call option. The following example illustrates these results, assuming a corporate tax rate of 30%:

Table 5. Over-hedging Forex Exposure through Options with One-way Exchange Effect: After-tax results

F/X	Share investment (tax rate = 0%) gains = non taxable (losses) = non deductible	Sells Call option on FC T-Bills (tax rate = 30%) (losses) = deductible	Buys Put option on FC (tax rate = 0%) gains = non taxable	Net Result
1 FC=1 DC	70 FC=70 DC	100 FC=100 DC	70 FC=70 DC	
1FC=0.5DC	70 FC=35 DC	100 FC=50 DC	70 FC=35 DC	
Pre-tax result	(35 DC)	-	35 DC	0
Tax benefit/(cost)	-	-	-	-
After-tax result	(35 DC)		35 DC	0
1 FC=1.5 DC	70 FC=105 DC	100 FC=150 DC	70 FC=105 DC	
Pre-tax result	35 DC	(50 DC)	-	(15 DC)
Tax benefit/(cost)	-	15 DC	-	15 DC
After-tax result	35DC	(35 DC)	-	0

Source: OECD

In the above example, if DC strengthens against FC, the resident company derives a loss on the share investment equal to 35 DC. At the same time, the resident company will exercise its “in-the-money” put option on FC, deriving a gain equal to 35 DC. The call option on FC denominated Treasury Bills is “out-of-the-money” and is therefore left unexercised. Accordingly, after-tax the resident company is fully hedged and there is no impact on tax revenues.

On the other hand, if DC weakens against FC, the resident company derives a gain on the share investment equal to 35 DC. At the same time, the third party will exercise its “in-the-money” call option on FC denominated Treasury Bills with the resident company bearing a deductible loss of 50 DC. The put option on FC is “out-of-the-money” and is therefore left unexercised. Since the loss on the FC denominated Treasury Bills is deductible for tax purposes, the resident company receives a tax benefit equal to 15 DC. Accordingly, after tax the resident company is fully hedged with the government receiving a reduction in tax revenue equal to 15 DC in this case.

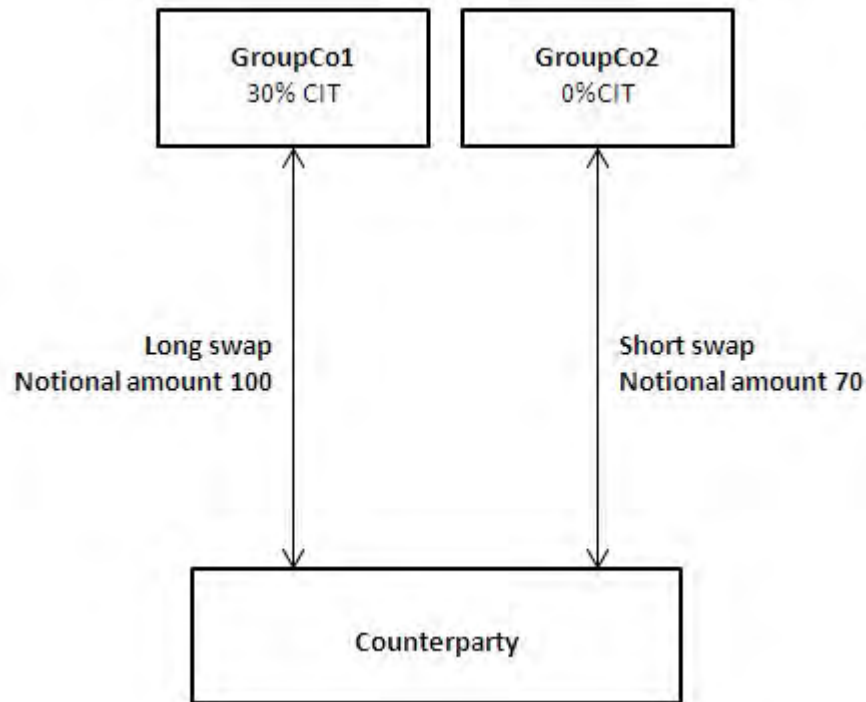
In other words, the tax liability of the resident company either falls (where the FC strengthens) or remains constant (where the FC weakens),

while the hedge against forex exposure is maintained after tax. As in the case of the carry trade schemes, the taxpayer is economically neutral but is able to derive additional income. In the current case this is the net premium income derived from the option agreements.

d. ATP schemes involving asymmetric swaps or other derivatives with an embedded after-tax hedge

Some countries have also encountered schemes which rely on similar building blocks and are often structured around swaps¹¹ or other derivatives.¹² These schemes generally involve an unrelated non-resident counterparty entering into a long swap over a benchmark index with a group company subject to a normal corporate tax rate (GroupCo1) and into a short swap over the same benchmark index with another group company subject to a lower tax rate (GroupCo2).

The short and long swaps mirror each other but for the notional amounts which is why they are often referred to as “asymmetric swaps”. The notional amounts are calculated by reference to the different tax rates applicable to the two group companies, using the formula described on page 16. In other words, the notional amount of the long swap is determined by grossing up the notional amount of the short swap by the tax rate differential of GroupCo1 compared to GroupCo2. Figure 3 presents a simplified diagram of the basic scheme.

Figure 3. Asymmetric swaps with an embedded after-tax hedge

Source: OECD

In addition to the formula used to determine the notional amounts of the swaps, asymmetric swap schemes often present other distinctive features, namely: a drift adjustment, a leverage factor and fee payments. The drift adjustment percentage is imposed at the start of the swap term and is commonly based upon the historical performance of the benchmark index so as to purportedly have the effect of making the index's performance neutral over time.¹³ The leverage factor increases the effect of movements in the underlying benchmark index on the payments made under the swaps. The fee payment for the risk premium made by the counterparty to the taxpayer takes into account the exposure on both the long and the short swap.

Under the swap agreements there is no initial exchange of the principal amounts of the swaps, although the Counterparty may provide a cash collateral deposit as security for its maximum net exposure under the swaps. The Counterparty makes periodic fee payments over the term of both the short and the long swap. At the conclusion of the asymmetric swap scheme, a single net payment is made between the Group (that is, GroupCo1 and

GroupCo2 together) and the Counterparty, based upon the movement of the index after application of the drift adjustment to the long and short swaps.

The effect of this scheme is that on a pre-tax basis the Group has a net long exposure, whereas the Counterparty will have an identical net short exposure. On an after tax basis, however, the Group will have no exposure as the risk and exposure of the hedge is effectively passed to the tax administration. This is achieved through:

- **The index movement:** On a pre-tax basis the Group may make profits or losses depending on the benchmark index fluctuations. On an after-tax basis, however, it does not make any profit or loss. This occurs because the structure establishes an effective tax rate of 100% (in other words the after-tax profits are equal to zero) in relation to the asymmetric swaps.
- **The drift adjustment:** Although the drift is referred to as an 'adjustment' purported to remove a directional bias in the index, economically it is a payment obligation being a fixed and determined amount taken on by the relevant party at the start of the swaps and adjusted over the term of the swaps and included in the calculation of the final net payment upon termination of the swaps. On a net basis, the drift adjustment represents a payment by the Group to the Counterparty. The Group pays the net drift over the term of the swaps and because of the design features of the scheme it is fully compensated for this payment by the tax outcome.
- **The fees:** The Counterparty makes a payment on both the long swap and the short swap. In a commercial swap transaction it would be expected that if a fee was paid in one direction on the long swap by one party, then a fee would be paid in the opposite direction by the other party on the short swap. The stated reason for the Counterparty being willing to make a payment on both of the swaps is that it is seeking to hedge a long exposure it has in its proprietary trading business. To obtain the hedge, the Counterparty is prepared to make a payment on both of the swaps to obtain the net short position from the combination of the two asymmetric swaps. The payment is calculated as the aggregate of a negotiated percentage of the notional amounts of the long swap and short swap.

Table 6 illustrates in simplified terms the tax results of these schemes but without taking into account the drift adjustments or the fees (assuming that taxpayer A1 is subject to a 30% tax rate, while taxpayer A2 is subject to a 0% tax rate):

Table 6. Asymmetric Swaps: After-tax results

Benchmark Index	Long Swap (A1)	Short Swap (A2)	Net Result
Basket of shares	Notional: 100	Notional: 70	Long Exposure: 30
Index movement : +100%			
Pre-tax result	100	(70)	30
Tax benefit (cost)	(30)	-	(30)
After-tax result	70	(70)	0
Index movement : -100%			
Pre-tax result	(100)	70	(30)
Tax benefit (cost)	30	-	30
After-tax result	(70)	70	0

Source: OECD

As the table above shows, regardless of the movement of the benchmarking index, the taxpayer is hedged on an after-tax basis and is effectively providing a hedge to the Counterparty for a short exposure equal to 30. The risk due to the movements in the index is effectively passed to the government of State A (if A1 and A2 are residents of that State) or State A1 (if A1 and A2 are residents of different States). In one case, the tax revenue of State A or State A1, as the case may be, increases, while in the other case it reduces. The consolidated effect of the scheme is therefore neutral from an after-tax perspective, with an enhanced return derived by the Group as a result of the Counterparty paying a fee/risk premium on both the long swap and the short swap.

Examples of these schemes have been encountered by several countries. These schemes may, for example, exploit differences in tax rates applicable in the same country or different tax rates applicable to group companies across different jurisdictions. In other words, these schemes rely on differences in tax rates to allow the taxpayer to obtain income (in the form of the fees received from the counterparty) without incurring any risk on an after-tax basis. Other schemes present certain differences but show the same features in terms of (i) over-hedging a previously non-existing exposure, (ii) a drift adjustment, (iii) a leverage factor and (iv) fee payments/enhanced dividends. The main differences when compared to the asymmetric swaps are that the two legs of the transaction are constituted by an investment in preference shares whose value is linked to a benchmark index, with the benchmark index also being the object of a forward purchase agreement¹⁴ with an over-hedge. The zero-tax rate is achieved instead through the use of existing capital losses which are used to offset the tax liability of any capital gains made under the scheme.

Notes

1. See www.futuresindustry.org/downloads/FIAAnnounces2010Volume.pdf.
2. In finance, a long position in a security, such as a stock or a bond means that the holder of the position will derive gains if the underlying asset rises in value. On the contrary, a short position means that the holder of the position will derive gains if the underlying asset falls in value.
3. For simplification purposes, in all the examples changes in the value of the shares due to gains or losses (either realised or unrealised) are not considered.
4. Inconsistencies in tax treatment may also derive from the fact that the hedged transaction/risk is taxed on an accrual basis, while the hedging instrument is taxed on a realisation basis (or vice-versa). Generally, in these cases, the tax effects are temporary, although taxpayers might find ways to convert temporary inconsistencies into permanent ones.
5. For simplification purposes, in the examples, changes in the value of the shares due to gains or losses (either realised or unrealised) are not considered.
6. Where the results from the hedging transaction are subject to a lower tax rate than the results from the hedged transaction/risk, the net impact of tax on the gains or losses on the two opposite positions may be taken into account by “under-hedging”, namely by reducing the (notional) amount of the hedging instrument using the following formula:

notional amount of hedging instrument (e. g. loan)	=	value of hedged item (e.g. shares)	X	$\frac{(1 - \text{high tax rate})}{(1 - \text{low tax rate})}$
--	---	---	---	--

7. In order for the after-tax hedge to be effective, the 30 FC surplus needs to be spot exchanged into DC (1 DC= 1 FC) or hedged through other means. Otherwise, a forex exposure on this amount would still remain, leading to similar economic results as in the cases of imperfect hedging (table 2a or table 2b).
8. A “carry trade” involves an investor borrowing in a currency with low interest rates and investing in a currency with high interest rates. A conventional carry trade runs the risk that the interest rate differential enjoyed between the two currency pairs will be offset by negative

movements in the exchange rate between those two currencies. Therefore for carry trades to be profitable, it is essential to invest in currencies whose exchange rates are expected to be stable over time.

9. A call option is a contract between two parties which gives the buyer of the call option the right (but not the obligation) to buy a specified underlying asset (“the underlying”) from the seller of the call option on or before a particular date at a specified price. The seller of the call option has the obligation to sell the underlying at the specified price if the buyer exercises the option. The buyer of the call option pays a fee (called premium) for this.
10. A put option is a contract between two parties which gives the buyer of the put option the right (but not the obligation) to sell the underlying to the seller of the put option on or before a particular date at a specified price. The seller of the put option has the obligation to buy the underlying at the specified price if the buyer exercises the option. The buyer of the put option pays a premium for this.
11. A swap is an agreement between two parties to exchange payments over a specific period. The prices, values or levels of the asset(s) or indices underlying the swap determine the payments. The party taking a long position under a swap (referred to as a “long swap” from the perspective of that party) will profit if the underlying rises in value. The party taking a short position under a swap (referred to as a “short swap” from the perspective of that party) will profit if the underlying falls in value.
12. A derivative is an instrument whose value is dependent on, or derived from, the value of some underlying asset (typically a commodity, bond, equity or currency). Examples include: forwards, futures, options and swaps.
13. The purported neutrality of the drift adjustment is artificial, basically, because it would imply that the value at inception of the positions taken by each participant (on a stand-alone basis) should have been determined or evaluated on the basis of a theoretical approach not acceptable or shared in the financial market at arm’s length and commonly referred to as the “non arbitrage theory”.
14. A forward purchase agreement is an agreement between two parties to buy or sell an asset at an agreed price for delivery on a specified future date.

III. Strategies used to detect and respond to ATP Schemes based on After-Tax Hedging

1. In general

This section is based on the experience of countries that have detected and tackled ATP schemes based on after-tax hedging described in section II. These schemes came to the attention of the different tax administrations through a variety of means, including mandatory disclosure rules, advance ruling requests, audits, and the ordinary dialogue between the tax administration and large businesses. These detection strategies are described in more detail below. In terms of responses, the strategies used have essentially focused on denying or limiting the tax benefits sought by the schemes, sometimes in combination with strategies focusing on influencing taxpayer's and promoter's behaviour. The response strategies used by such countries are described in more detail below.

2. Detection strategies

Detection strategies can be divided into five main categories: (i) strategies, whether designed as detection tools or not, that cause taxpayers or third parties to provide relevant information to the tax administrations (disclosure and reporting), (ii) strategies where the tax administration is not in the role of a "passive" recipient of information but is in an active role seeking to detect relevant information by using its investigative powers (investigations and audits), (iii) strategies that seek to build on information held either by other government departments or that involve co-operation with the tax administration of another country (domestic and international co-operation), (iv) strategies that seek to make the best use of internal tax administration information or external public data (data analysis), and (v) strategies not covered otherwise (other detection strategies).

As regards ATP schemes based on after-tax hedging, strategies used to detect these schemes included:

- ***Mandatory disclosure rules:*** these rules serve a similar purpose, namely to provide the tax administration with early information on certain ATP schemes and their users and thereby allow for a faster and more effective response. Where applicable, they have proven useful in detecting ATP schemes based on after-tax hedging and subsequent variations of the same.

- **Advance ruling requests:** although ruling mechanisms are not primarily designed to detect ATP schemes, they can nevertheless generate relevant intelligence on them. For example, in several instances the tax administration was able to detect the type of arrangements described in this report as a result of ruling applications from taxpayers regarding the tax treatment of these types of arrangements.
- **Audits:** several countries detected these schemes through an analysis of the taxpayer's financial statements that showed relevant losses connected with financial operations. Based on this first evidence, and subsequent audits, the tax administration was able to detect ATP schemes based on after-tax hedging.
- **Ordinary dialogue with large businesses:** co-operative compliance programs encourage responsible tax reporting and discourage aggressive tax planning on the part of taxpayers. Countries that have engaged in such initiatives generally do so as one important component of a wider compliance strategy which encompasses a balance between guiding and supporting risk management by taxpayers, alongside audit and other enforcement actions. For example, an ATP scheme based on after-tax hedging came to the attention of the relevant tax administration when the taxpayer approached it about a proposed extension of the arrangement, approximately one year after it was first executed but before the taxpayer was required to take a tax position in respect of the transaction.

These strategies have often been used in combination with other strategies focusing on internally disseminating knowledge and information regarding these schemes. A number of countries have dealt with these schemes in seminars for field staff to alert them of the salient features. In other countries, after the relevant audit was finalised, the case was included in the tax authorities' standardised risk-analysis database for large business taxpayers and a general audit plan was prepared to be shared with local offices for tackling similar cases. Finally, in several cases, details of one of these types of transactions have been shared with the relevant treaty partners.

3. Response strategies

Strategies used to respond to these schemes essentially focused on denying or limiting the tax benefits sought by the schemes, sometimes in combination with strategies focusing on influencing taxpayer and promoter behaviour. The following provisions were used:

- **General anti-avoidance rules (GAAR):** the relevant GAAR was applied to cancel any tax benefit under the arrangement which would otherwise be allowable. This is the case where the relevant scheme presents a number of unusual features which suggest that it had not been entered into for commercial business reasons but to unduly obtain tax benefits.
- **Specific anti-avoidance rules:** specific anti-avoidance rules have proven to be an effective tool to respond to ATP schemes. One country introduced specific anti-avoidance legislation to deal with these schemes. The relevant legislation was a response to a particular transaction but after some time it was apparent that some taxpayers were using a range of structures to achieve the same economic effect and that a broader approach was necessary to counteract them. The relevant legislation was therefore replaced with broader anti-avoidance rules.
- **Transfer pricing:** There are a number of features of these arrangements that suggest that the pricing does not conform to accepted commercial methodologies and practices. The tax authorities have therefore raised a transfer pricing or profit reallocation adjustment with respect to transactions forming part of the arrangement. For example, in the case of asymmetric swap arrangements, transfer pricing-based responses were chosen due to the fact that the schemes entailed deliberate mispricing of the derivatives.

Some countries have used these strategies in combination with others focusing on influencing taxpayers and promoters' behaviour. These strategies included setting out the tax administration's technical position on the arrangement by issuing a draft tax ruling for public comment. In addition, discussions with the various participants in the arrangements (promoters, advisors and taxpayers) were held and additional reporting requirements were also introduced.

These strategies were particularly useful considering the difficulties in detecting these schemes. In fact, they triggered a marked change in taxpayers' behaviour. The proliferation of the arrangement ceased. In certain jurisdictions where tax administrations have a ruling system, prospective participants withdrew their ruling requests and/or warranted not to execute the arrangement. Furthermore, the entities involved in developing and promoting the arrangement have ceased marketing and implementing the arrangement.

IV. Policy and compliance issues arising from After-Tax Hedging

1. Introduction

After-tax hedging raises a number of challenges from a compliance and a policy perspective. These challenges relate chiefly to (i) the difficulty in drawing the line between arrangements that should be accepted and those that should be countered, (ii) the challenges in detecting these schemes, and (iii) the existence of appropriate domestic law measures to counter schemes that are considered to be aggressive.

In order to be able to face those challenges, it is necessary for tax administrations to have a good understanding of the financial world and hedging generally as well as large corporates' hedging policies. It is therefore important for tax administrations to ensure they have staff with the relevant background and expertise to understand schemes of this nature which are often very complex. A dialogue with the taxpayer, as part of discussions which take place under co-operative compliance programs, is also important to help tax administrations gain a better understanding.

2. Acceptable vs. unacceptable after-tax hedging: drawing the line

After-tax hedging can be on a sliding scale from acceptable to objectionable depending on the degree of commerciality/artificiality of the transactions at stake and the extent to which risk is actually borne by the taxpayer. Although taxpayers may have a wide range of instruments to fully hedge on an after-tax basis, it is also possible that over/under hedging is the only realistic option. For example, this is the case when the tax system itself does not allow the taxpayer in a genuine transaction to avoid the disparate tax treatment of the results from the hedged item as compared to the results from the hedging instrument. On the other hand, the ATP schemes illustrated in this report and encountered by a number of countries present a number of artificial features, which effectively allow taxpayers to earn a premium return without bearing the associated risks. The premium return in these cases occurred in the following manner:

- In the case of the ATP schemes where the tax treatment of the hedging instrument is symmetrical: the ability to enter into riskless carry trades enabling the taxpayer to enjoy profits on differences in interest rates not available to market participants who would have to purchase forward cover;
- In the case of the ATP scheme where the tax treatment of the hedging instrument is asymmetrical: the receipt of net premium income as a result of the taxpayer receiving a premium under the call option and paying a premium under the put option where the nominal value of the underlying of the call option was greater than that under the put option; and
- In the case of the ATP schemes involving asymmetric swaps with an embedded after-tax hedge: the receipt of fee payments/risk premia on both the long and the short swaps, sometimes in combination with the deliberate mispricing of those premia to shift income, or the receipt of fee (or premium) payments in the form of a discount embedded in the forward purchase agreement and enhanced dividend payments on the preference shares.

From a tax administration perspective, it is interesting to compare the tax consequences of hedging at the same value as that of the hedged item (see the example in table 2a) with the tax consequences of after-tax hedging as shown in tables 3 and 5:

Table 7. Comparing tax consequences of hedging

	Hedging at same value (Base case)	Over-hedging – symmetric treatment (Table 3)	Over-hedging – asymmetric treatment (Table 5)
Domestic Currency strengthens (1 FC=0.5 DC)	Tax benefit/(cost): (10.5 DC)	Tax benefit/(cost): (15 DC)	Tax benefit/(cost): 0
	After-tax result: (10.5 DC)	After-tax result: 0	After-tax result: 0
Domestic Currency weakens (1 FC=1.5 DC)	Tax benefit/(cost): 10.5 DC	Tax benefit/(cost): 15 DC	Tax benefit/(cost): 15 DC
	After-tax result: 10.5 DC	After-tax result: 0	After-tax result: 0

Source: OECD

In cases where the tax treatment of the hedging instrument is symmetrical, depending on the movement of the currencies involved, the taxpayer will pay more or less in taxes than in the case where the value of the hedging instrument would have the same value as that of the hedged

transaction. On the other hand, where the tax treatment of the hedging instrument is asymmetrical, regardless of the movement of the currencies involved, the taxpayer will always pay less tax than in the base case. In other words, arrangements where the tax treatment of the hedging instrument is symmetrical do not always lead to better tax consequences for the taxpayer, which may, depending on the currency exchange rate fluctuations, pay more tax than if the hedging instrument had the same value as that of the hedged transaction. This could therefore make it difficult to consider that such arrangements are of an aggressive nature, unless the overall arrangements present artificial features and are entered into for the main purpose of allowing taxpayers to earn a premium return, while the associated risks are passed to the government through the tax charge. This was the case for all of the after-tax hedging schemes illustrated in this report.

In practice, whether after-tax hedging should be accepted as a natural consequence of the disparate treatment of certain items or should rather be considered as aggressive and challenged will depend on a number of elements, including the facts and circumstances of each case, the commercial reasons underlying the transactions, and the intent of the applicable domestic law. For example, in some cases it was noticed that initial instances used existing FC share capital but later instances have seen companies acquiring the necessary shares simply to allow them to undertake the schemes. In these cases it is difficult to see the economic and commercial reasons to hedge exposures on arrangements that have been created merely to take advantage of the hedging itself. Similarly, in other cases taxpayers created a forex exposure in order to put after-tax hedging schemes in place as part of a strategy to earn a premium return without bearing associated risks. In one example, the group effectively borrowed 100 FC1 at low interest rates and used it to earn interest on 100 FC2 at high interest rates. Through after-tax hedging, the taxpayer had no economic exposure in either currency.

3. Challenges in detecting ATP schemes based on after-tax hedging

The use of after-tax hedging schemes became particularly apparent as a consequence of the global financial crisis and the effect it had on currency exchange rates. For example, as a result of the decline in the exchange rates of its DC against certain FC, companies using after-tax hedging schemes claimed large tax repayments in respect of forex losses and this triggered enquiries from the tax authorities. After-tax hedging schemes, and in particular cross-border ones, are hard to detect. It is therefore likely that their true impact on the tax base is often not entirely known to many tax administrations. These schemes can also be difficult to identify in an audit or pre-audit context as there might not be an explicit link between the

hedged item and the hedging instrument, particularly when the hedged item is in one company, while the hedging is executed by a related party or is broken up further across several related parties and/or related parties in other jurisdictions. Further, when transactions are executed within the course of a taxable period there may be no immediate traces of them in the taxpayer's financial statements thus making it more difficult to detect in an audit phase.

In order to be able to detect ATP schemes based on after-tax hedging, it is important that revenue officials have a first-rate understanding of finance and hedging. It is fundamental for tax administrations to ensure they have staff with the relevant background and expertise to understand the rationale and the key industry drivers and therefore be able to detect these very complex and engineered ATP schemes. An appropriate understanding of finance and hedging is pivotal to perform targeted selections or to identify clusters of taxpayers potentially using ATP schemes based on after-tax hedging. In addition to providing training to existing staff, it may be necessary for tax administrations to recruit staff with relevant industry experience externally. Tax administrations that have adopted this approach have experienced exceptional results.

It is also important for revenue officials to engage in a fair and transparent dialogue with the taxpayer in order to gain a better understanding of the taxpayer's business and hedging policies. This is often done as part of discussions taking place under co-operative compliance programmes. Countries that have adopted this approach have reported that taxpayers have refrained from entering into certain ATP schemes. Furthermore, thanks to this dialogue, early intelligence on the schemes, and additionally on their promoters, has been gathered in an effective way.

Many countries have launched projects to examine the extent of the dissemination of these schemes in their countries and are considering different methods to make enquiries regarding these schemes.

4. How to respond to ATP schemes based on after-tax hedging

This report shows that different response strategies can be used to tackle ATP schemes based on after-tax hedging. As previously outlined, these strategies include GAARs, specific anti-avoidance rules and transfer pricing adjustments based on the arm's length principle. The application of GAARs features prominently among the different response strategies used or under consideration. These rules may be applied with a reasonable level of comfort to arrangements that lack commercial reasons and/or exhibit artificial and contrived features. Transfer pricing rules have also been used, in particular to respond to asymmetric swaps with an embedded after-tax hedge. Some of

these schemes may also be challenged under specific anti-avoidance rules which deny deductions arising from transactions where the company had a main purpose of obtaining a tax advantage. Whether legislative changes are needed to effectively tackle these schemes is a question to be answered on a country-by-country basis.

Deterring taxpayers from entering into ATP schemes based on after-tax hedging and/or promoters/advisors from promoting the use of such schemes is also part of countries' strategies. Such deterrence strategies include: (a) educating taxpayers through the issuance of public rulings or tax determinations setting out the tax administrations' views about the tax consequences of a particular scheme; (b) applying promoter penalties; or (c) imposing additional reporting obligations.

Finally, it is worth mentioning, that a fair policy on the taxation of hedging transactions should generally be driven by the need to ensure that as far as possible legitimate commercial hedging transactions can be carried out on a tax neutral basis. For a hedge to be effective both before and after tax, the tax treatment of these transactions should be neutral, i.e. the taxation of the results derived from the hedging transaction and those derived from the hedged transaction/risk should be symmetrical, in that losses connected to one position should be deductible if the gains are taxable on the opposite position and vice versa. When this is not the case, there may in fact be situations where taxpayers seek to undertake entirely commercial hedging transactions where over-hedging or under-hedging is the only realistic way of providing an effective after-tax hedge.

V. Conclusions and recommendations

Countries' strategies have to operate within the broader context of a country's tax system, administrative practice and culture. It is up to each country to decide how to approach the issues addressed in this report and what responses would be the most appropriate in the context of, and the most consistent with, its rules and framework. It is against this background that this report reaches the following conclusions and recommendations.

Conclusions

- ATP schemes based on after-tax hedging pose a threat to tax revenue. Any country that taxes the results of a hedging instrument differently from the results of the hedged transaction/risk is potentially exposed to such schemes.
- ATP schemes based on after-tax hedging originated in the banking sector, but there is evidence that they are also used in other industries and, in some instances, also by medium-sized enterprises, thus generating an even bigger threat to tax revenue.
- It is important that governments are aware of arrangements that use hedging for ATP purposes. ATP schemes based on after-tax hedging pose a number of challenges, in particular regarding the difficulties in detecting such schemes and in deciding whether and how to respond to them.
- Engaging in a dialogue with the taxpayer through co-operative compliance programmes, having staff with the relevant background and expertise to understand the rationale and the key industry drivers and therefore be able to detect these very complex and engineered ATP schemes have proven extremely helpful. In addition to providing the necessary training to existing staff, it may be necessary for tax administrations to recruit staff with relevant industry experience externally.

- Not all after-tax hedging arrangements are aggressive. It is therefore important for governments to exercise considerable care when designing and applying deterrence, detection and response strategies.
- Exchanges of information, spontaneously and on request, and the sharing of intelligence on ATP schemes based on after-tax hedging, their deterrence, detection and response strategies have proven to be extremely useful.

Recommendations

Based on these conclusions, and building on the work of the ATP Steering Group, this Report recommends countries concerned with ATP based on after-tax hedging to:

- Focus on detecting these schemes and ensure that their tax administrations have access to sufficient resources (in particular expertise in financial instruments and hedge accounting) to detect and examine in detail after-tax hedging schemes.
- Introduce rules to avoid or mitigate the disparate tax treatment of hedged items and hedging instruments.
- Verify whether their existing general or specific anti-avoidance rules are suitable to counter ATP schemes based on after-tax hedging and, if not, to consider amending those rules or introducing new rules.
- Adopt a balanced approach in their response to after-tax hedging, recognising that not all arrangements are aggressive, that hedging in and of itself is not an issue and that ATP schemes based on after-tax hedging may necessitate a combination of response strategies.
- Continue to exchange information spontaneously and share relevant intelligence on ATP schemes based on after-tax hedging, including deterrence, detection and response strategies used, and monitor their effectiveness.

disposed of the *financial arrangement for its fair value when the election ceases to apply to the arrangement (but only to the extent to which the balancing adjustment is reasonably attributable to a *currency exchange rate effect).

- (5) If a balancing adjustment is made under subsection (2) or (4) in relation to a *financial arrangement, you are taken, for the purposes of this Division, to have reacquired the arrangement at its fair value immediately after the election ceased to have effect or ceased to apply to the arrangement.

Subdivision 230-E—Hedging financial arrangements method

Table of sections

230-295	Objects of this Subdivision
230-300	Applying hedging financial arrangement method to gains and losses
230-305	Table of events and allocation rules
230-310	Aligning tax classification of gain or loss from hedging financial arrangement with tax classification of hedged item
230-315	Hedging financial arrangement election
230-320	Hedging financial arrangement election where differing income and accounting years
230-325	Hedging financial arrangements to which election applies
230-330	Hedging financial arrangements to which election does not apply
230-335	<i>Hedging financial arrangement</i> and <i>hedged item</i>
230-340	Generally whole arrangement must be hedging financial arrangement
230-345	Requirements not satisfied because of honest mistake or inadvertence
230-350	<i>Derivative financial arrangement</i> and <i>foreign currency hedge</i>
230-355	Recording requirements
230-360	Determining basis for allocating gain or loss
230-365	Effectiveness of the hedge
230-370	When election ceases to apply
230-375	Balancing adjustment if election ceases to apply
230-380	Commissioner may determine that requirement met
230-385	Consequences of failure to meet requirements

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-295

230-295 Objects of this Subdivision

The objects of this Subdivision are:

- (a) to facilitate the efficient management of financial risk by reducing after-tax mismatches and better aligning tax treatment where hedging takes place; and
- (b) to minimise tax deferral and tax motivated practices (including tax deferral arising from such practices as tax advantaged selection from among possible hedges and inappropriate selection of tax treatment).

230-300 Applying hedging financial arrangement method to gains and losses

- (1) If you have a *hedging financial arrangement to which a *hedging financial arrangement election applies, the gain or loss you make for an income year from the arrangement is worked out under this section and section 230-310 instead of under Subdivision 230-B, 230-C, 230-D, 230-F or 230-G.
- (2) Except where subsection (5) applies, the gain or loss you make from the *hedging financial arrangement is equal to the overall gain or loss you make from the arrangement.
- (3) The gain or loss you make from the *hedging financial arrangement is allocated over income years according to the determination referred to in subsection 230-360(1).
 - Note 1: The allocation is capable of extending to income years after you cease to have the hedging financial arrangement (see subsection 230-360(3)).
 - Note 2: The determination must be included in the record made under section 230-355.
- (4) If the *hedging financial arrangement is a *foreign currency hedge and is a *debt interest, split a gain or loss you make from the arrangement as follows:
 - (a) to the extent to which the gain or loss represents a *currency exchange rate effect attributable to the outstanding balance in

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

relation to the debt interest, treat it as a separate gain or loss to which subsections (1) and (2) apply;

- (b) to the extent that it does not represent that effect, treat it as a separate gain or loss from the financial arrangement that is allocated under Subdivision 230-B, 230-F or 230-G.
- (5) If an event listed in the table in subsection 230-305(1) occurs:
- (a) the gain or loss you make from the *hedging financial arrangement is equal to any gain or loss that you would have made:
 - (i) while the arrangement was hedging the *hedged item or items; and
 - (ii) on ceasing to have the arrangement;
if you ceased to have the arrangement for its fair value at the time of the event; and
 - (b) this Division further applies as if, just after the event, you had acquired the arrangement for its fair value at the time of the event.

Despite subsection (3), the gain or loss referred to in paragraph (a) is allocated over income years according to the table.

- (7) Subsection (8) applies if the *hedging financial arrangement:
- (a) is a *financial arrangement under section 230-50 (equity interests etc.); and
 - (b) is a *foreign currency hedge; and
 - (c) is one that you issue.
- (8) Split a gain or loss you make from the arrangement as follows:
- (a) to the extent to which the gain or loss represents a *currency exchange rate effect, treat it as a separate gain or loss to which subsections (1) and (2) apply;
 - (b) to the extent that it does not represent that effect, treat it as a separate gain or loss from the financial arrangement to which this Division does not apply.

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-305

- (9) Subsections (10) and (11) apply if:
- (a) a *head company of a *consolidated group or *MEC group has a *hedging financial arrangement; and
 - (b) a *hedging financial arrangement election applies to the arrangement; and
 - (c) a subsidiary member of the group ceases to be a member of the group at a particular time (the *leaving time*); and
 - (d) immediately after the leaving time:
 - (i) the head company no longer has the arrangement because the subsidiary member ceased to be a member of the group; and
 - (ii) the head company no longer has the *hedged item (or all of the hedged items) because the subsidiary member ceased to be a member of the group.
- (10) The gain or loss the group makes from the arrangement for the income year in which the leaving time occurs is taken to be the gain or loss that would be allocated to the group in accordance with this section (disregarding subsection (5)) if:
- (a) the circumstances that existed in relation to the arrangement (including its value) immediately before the leaving time had continued to exist until the end of the income year; and
 - (b) any circumstances that arise in relation to the *financial arrangement after the leaving time were disregarded.
- (11) For the purposes of applying paragraph (5)(a) to the *head company of the group at the leaving time, disregard item 2 of the table in subsection 230-305(1).

230-305 Table of events and allocation rules

- (1) For the purposes of paragraph 230-300(5)(a), the following table lists events and their consequences:

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Table of events and allocation rules		
Item	If this event occurs ...	Your gain or loss is allocated ...
1	(a) you revoke the hedging designation; or (b) you redesignate your *hedging financial arrangement; or (c) you cease to meet the requirement of section 230-365 in relation to your hedging financial arrangement	over income years according to the basis determined under subsection 230-360(1).
2	(a) you cease to have the *hedged item or all of the hedged items; or (b) you cease to expect that the hedged item or items will come into existence; or (c) you cease to expect that you will have the hedged item or items	to the income year in which the event occurs.
2A	(a) you cease to have one or more (but not all) of the *hedged items; or (b) you cease to expect that one or more (but not all) of the hedged items will come into existence; or (c) you cease to expect that you will have one or more (but not all) of the hedged items	(a) to the extent to which the gain or loss is reasonably attributable to those one or more hedged items—to the income year in which the event occurs; and (b) to the extent to which the gain or loss is reasonably attributable to the remaining hedged item or items—over income years according to the basis determined under subsection 230-360(1).
3	a risk being hedged by your *hedging financial arrangement ceases to exist	to the income year in which the risk ceases to exist.

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-310

- (2) For the purposes of item 2A of the table in subsection (1), determine the extent to which the gain or loss is reasonably attributable to a particular *hedged item having regard to the following:
- (a) the fair value of the hedged item;
 - (b) the length of the period over which you have held the hedged item;
 - (c) commercially accepted valuation principles;
 - (d) any other relevant factors.

230-310 Aligning tax classification of gain or loss from hedging financial arrangement with tax classification of hedged item

- (1) The object of this section is to better align, in particular circumstances, the tax classification of a gain or loss you make from a *hedging financial arrangement with the tax classification of the *hedged item.
- (2) This section applies if:
- (a) you make a gain or loss from a *hedging financial arrangement for an income year; and
 - (b) a *hedging financial arrangement election applies to the arrangement.
- (3) Subject to subsection (4):
- (a) if you make a gain from the arrangement—your assessable income includes the gain in accordance with subsection 230-15(1); and
 - (b) if you make a loss from the arrangement—you may deduct the loss in accordance with subsections 230-15(2) and (3).
- Note: Section 230-300 tells you how to allocate the gain or loss to an income year or years.
- (4) A gain or loss you make from a *hedging financial arrangement, to the extent to which it is reasonably attributable to a *hedged item

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

referred to in the following table, is dealt with in the way indicated in that item:

Special tax classification for gains and losses			
Item	For a hedged item that is or produces ...	the gain ...	the loss ...
1	a *CGT asset any *net capital gain in relation to which would be assessable under Parts 3-1 and 3-3 in relation to which a *CGT event (the <i>hedged item CGT event</i>) occurs	is treated as a *capital gain from a CGT event (but only to the extent to which the gain is reasonably attributable to the hedged item CGT event)	is treated as a *capital loss from a CGT event (but only to the extent to which the loss is reasonably attributable to the hedged item CGT event)
2	a *CGT asset that is *taxable Australian property	is treated as a *capital gain from a *CGT event for a CGT asset that is taxable Australian property	is treated as a *capital loss from a CGT event for a CGT asset that is taxable Australian property
3	a *CGT asset your capital gains and losses in relation to which are disregarded, or reduced by a particular percentage, under Division 855	is disregarded or reduced by the same percentage	is disregarded or reduced by the same percentage
4	*exempt income	is treated as exempt income	is not deductible
5	*non-assessable non-exempt income of an Australian resident	is treated as non-assessable non-exempt income	is not deductible

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-310

Special tax classification for gains and losses			
Item	For a hedged item that is or produces ...	the gain ...	the loss ...
6	a share in a company that is a foreign resident if the capital gain or loss you make from a *CGT event that happens to the share is reduced by a particular percentage under Subdivision 768-G	is treated as a * capital gain from a CGT event that is reduced by the same percentage	is treated as a * capital loss from a CGT event that is reduced by the same percentage
7	*ordinary income or *statutory income from an *Australian source	is treated as ordinary income or statutory income from an Australian source	is treated as a loss incurred in gaining or producing ordinary income or statutory income from an Australian source
8	*ordinary income or *statutory income from a source out of Australia	is treated as ordinary income or statutory income from a source out of Australia	is treated as a loss incurred in gaining or producing ordinary income or statutory income from a source out of Australia
9	a loss or outgoing incurred in gaining or producing *ordinary income or *statutory income from a source out of Australia	is treated as ordinary income or statutory income from a source out of Australia	is treated as a loss incurred in gaining or producing ordinary income or statutory income from a source out of Australia
10	a loss or outgoing incurred in gaining or producing *ordinary income or *statutory income from an *Australian source	is treated as ordinary income or statutory income from an Australian source	is treated as a loss incurred in gaining or producing ordinary income or statutory income from an Australian source

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Special tax classification for gains and losses

Item	For a hedged item that is or produces ...	the gain ...	the loss ...
11	a loss or outgoing that is not allowed as a deduction	is treated as *non-assessable non-exempt income	is treated as a loss that is not allowed as a deduction
12	a net investment in a foreign operation (within the meaning of the *accounting principles) that is not carried on through: (a) a company in which you hold shares; or (b) a company that is a subsidiary of yours (within the meaning of the <i>Corporations Act 2001</i>).	(a) to the extent that the net investment would give rise to income that is *non-assessable non-exempt income under section 23AH of the <i>Income Tax Assessment Act 1936</i> —is treated as non-assessable non-exempt income; and (b) otherwise—is treated in accordance with the item or items in this table that are applicable to the gain.	(a) to the extent that the net investment would give rise to income that is non-assessable non-exempt income under section 23AH of the <i>Income Tax Assessment Act 1936</i> —is not deductible; and (b) otherwise—is treated in accordance with the item or items in this table that are applicable to the loss.

(5) Subsection (6) applies if:

- (a) a *hedged item is your net investment in a foreign operation (within the meaning of the *accounting principles); and
- (b) the foreign operation is carried on through:
 - (i) a company in which you hold *shares; or
 - (ii) a company that is a subsidiary of yours (within the meaning of the *Corporations Act 2001*).

(6) The table in subsection (4) has effect as if:

- (a) to the extent that the *hedging financial arrangement hedges a risk or risks in relation to *shares you hold in the company—

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-315

the reference in that table to the *hedged item were a reference to your interest in those shares; and

- (b) to the extent that the hedging financial arrangement hedges a risk or risks in relation to another interest you have in the company—the reference in that table to the hedged item were a reference to that interest.

230-315 Hedging financial arrangement election

Election

- (1) You can make a **hedging financial arrangement election** if you are eligible under subsection (2) to make the election for the income year in which you make the election.

Eligibility to make hedging financial arrangement election for an income year

- (2) You are eligible to make a **hedging financial arrangement election** for an income year if:
- (a) you prepare a financial report for that income year in accordance with:
- (i) the *accounting principles; or
 - (ii) if the accounting principles do not apply to the preparation of the financial report—comparable standards for accounting made under a *foreign law that apply to the preparation of the financial report under a foreign law; and
- (b) the financial report is audited in accordance with:
- (i) the *auditing principles; or
 - (ii) if the auditing principles do not apply to the auditing of the financial report—comparable standards for auditing made under a foreign law.

Note: Section 230-500 allows regulations to be made specifying particular foreign accounting and auditing standards as ones that are to be treated as comparable with Australian accounting and auditing principles for the purposes of this Division.

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Election irrevocable

- (3) The *hedging financial arrangement election is irrevocable.

Note: The election may cease to apply under section 230-385.

230-320 Hedging financial arrangement election where differing income and accounting years

- (1) This section applies if:
- (a) you prepare a financial report for a year (the *first year*); and
 - (b) you prepare a financial report for the subsequent year (the *second year*); and
 - (c) your income year starts in the first year and ends in the second year; and
 - (d) both the financial report for the first year and the financial report for the second year are:
 - (i) prepared in accordance with paragraph 230-315(2)(a); and
 - (ii) audited in accordance with paragraph 230-315(2)(b); and
 - (e) the auditor's reports are unqualified for both the financial report for the first year and the financial report for the second year.
- (2) Treat yourself as eligible to make an election for the income year under subsection 230-315(2).

230-325 Hedging financial arrangements to which election applies

A *hedging financial arrangement election applies to a *hedging financial arrangement:

- (a) that you start to have in the income year in which you make the election or in a later income year; and
- (b) that is not excluded from the application of the election by section 230-330.

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-330

Note: Subject to a determination by the Commissioner, the hedging financial arrangement election does not apply to a financial arrangement you start to have after you fail to comply with the requirements in sections 230-355 and 230-360 and paragraph 230-365(c) in relation to a hedging financial arrangement to which the election does apply: see section 230-385. See also subsection 230-305(1).

230-330 Hedging financial arrangements to which election does not apply

- (1) A *hedging financial arrangement election does not apply to a *financial arrangement if the arrangement is a financial arrangement under section 230-50 (equity interests etc.).
- (2) Subsection (1) does not apply to a *hedging financial arrangement if:
 - (a) the hedging financial arrangement is a *foreign currency hedge; and
 - (b) you issue the hedging financial arrangement.
- (3) A *hedging financial arrangement election does not apply to a *financial arrangement if:
 - (a) you are:
 - (i) an individual; or
 - (ii) an entity (other than an individual) that satisfies subsection 230-455(2), (3) or (4) for the income year in which you start to have the arrangement; and
 - (b) the arrangement is a *qualifying security; and
 - (c) you have not made an election under subsection 230-455(7).
- (4) A *hedging financial arrangement election does not apply to a *financial arrangement if:
 - (a) the election is made by the *head company of a *consolidated group or *MEC group; and
 - (b) the election specifies that the election is not to apply to financial arrangements in relation to *life insurance business carried on by a member of the consolidated group or MEC group; and

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

- (c) the arrangement is one that relates to the life insurance business carried on by a member of the consolidated group or MEC group.
- (5) A *hedging financial arrangement election does not apply to a *financial arrangement if the arrangement is associated with a business of a kind specified in regulations made for the purposes of this subsection.

230-335 Hedging financial arrangement and hedged item

Hedging financial arrangement

- (1) A *financial arrangement that you have that is a *derivative financial arrangement, or is not a derivative financial arrangement but is a *foreign currency hedge, is a **hedging financial arrangement** if:
 - (a) you create, acquire or apply the arrangement for the purpose of hedging a risk or risks in relation to a *hedged item or items; and
 - (b) at the time you create, acquire or apply the arrangement, the arrangement satisfies the requirements of the principles or standards referred to in paragraph 230-315(2)(a) to be a hedging instrument; and
 - (c) the arrangement is recorded as a hedging instrument in:
 - (i) your financial report (including documents and records on which the report is based); or
 - (ii) if the arrangement hedges a risk in relation to *foreign currency—your financial report or the financial report of a consolidated entity in which you are included (including documents and records on which the report is based);for the income year in which the rights and/or obligations are created, acquired or applied.

Note: For **document** and **record**, see section 2B of the *Acts Interpretation Act 1901*.

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-335

- (2) If:
- (a) the *financial arrangement would not be a financial arrangement if the following provisions were disregarded:
 - (i) Division 9A of Part III of the *Income Tax Assessment Act 1936* (which deals with offshore banking units);
 - (ii) Part IIIB of that Act (which deals with Australian branches of foreign banks etc.); and
 - (b) paragraphs (1)(b) and (c) would be satisfied in relation to the financial arrangement if the arrangement had been between 2 separate entities;
- paragraphs (1)(b) and (c) are taken to be satisfied in relation to the arrangement.
- (3) A *financial arrangement that is a *derivative financial arrangement, or is not a derivative financial arrangement but is a *foreign currency hedge, is a **hedging financial arrangement** if:
- (a) you create, acquire or apply the arrangement for the purpose of hedging a risk or risks in relation to something; and
 - (b) one or more of subsections (4), (5), (6) or (7) is satisfied; and
 - (c) the requirements of paragraphs (1)(b) or (c) are not able to be satisfied:
 - (i) because of the requirements of the principles or standards referred to in paragraph 230-315(2)(a); and
 - (ii) not because of any act or omission on your part to deliberately fail to satisfy those requirements; and
 - (d) in a case in which none of subsections (5), (6) and (7) are satisfied—you satisfy the additional recording requirements of subsection 230-355(5); and
 - (e) in any case—you satisfy the requirements (if any) prescribed by the regulations for the purposes of this paragraph.
- (3A) Disregard paragraph (3)(d) if subsection (4) is satisfied and:
- (a) a *hedging financial arrangement election applies to the *financial arrangement (because you previously satisfied the additional recording requirements mentioned in that paragraph at a time when the election applied); or

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

- (b) all of the following subparagraphs apply:
- (i) a hedging financial arrangement election would apply to the financial arrangement if you satisfied the additional recording requirements mentioned in paragraph (3)(d);
 - (ii) the election and subsection (3) apply to another financial arrangement;
 - (iii) subsection (4) is or was satisfied in relation to that other arrangement at a time when the election applied to that other arrangement.
- (4) This subsection is satisfied if:
- (a) the *financial arrangement hedges a foreign currency risk in relation to an anticipated *foreign equity distribution from a *connected entity; and
 - (b) the distribution is *non-assessable non-exempt income under section 768-5.
- (5) This subsection is satisfied if:
- (a) you enter into a *financial arrangement with a *connected entity; and
 - (b) the principles or standards referred to in paragraph 230-315(2)(a) require that a consolidated financial report be prepared that deals with both your affairs and the affairs of the connected entity; and
 - (c) the report properly reflects your affairs; and
 - (d) the arrangement satisfies the requirements of paragraph (1)(a); and
 - (e) the arrangement would satisfy the requirements of paragraph (1)(b) or (c) but for the fact that the consolidated report disregards the arrangement.
- (6) This subsection is satisfied if:
- (a) the period for which the risk or risks are hedged does not straddle 2 or more income years; and
 - (b) the *financial arrangement satisfies the requirements of paragraph (1)(a); and

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-335

- (c) the arrangement would satisfy the requirements of paragraph (1)(c) if the period for which the risk or risks that are hedged did straddle 2 or more income years.
- (7) This subsection is satisfied if the requirements prescribed by the regulations for the purposes of this subsection are satisfied.

Financial arrangement hedging more than one type of risk

- (8) A *financial arrangement that hedges more than one type of risk may only be a **hedging financial arrangement** if the principles or standards referred to in paragraph (1)(b) allow the arrangement to be designated as a hedge of those risks.

More than one financial arrangement hedging the same risk or risks

- (9) If 2 or more *financial arrangements hedge the same risk or risks, each of the arrangements may only be a **hedging financial arrangement** if the principles or standards referred to in paragraph (1)(b) allow those arrangements to be viewed in combination and jointly designated as hedging that risk or those risks.

Hedged item

- (10) If a *financial arrangement that you have hedges a risk in relation to:
- (a) an asset or a part of an asset; or
 - (b) a liability or a part of a liability; or
 - (c) a firm commitment (within the meaning of the *accounting principles) or a part of such a commitment; or
 - (d) a highly probable forecast transaction (within the meaning of the accounting principles) or a part of such a transaction; or
 - (e) a net investment in a foreign operation (within the meaning of the accounting principles) or a part of such an investment;
- or

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

- (f) something prescribed by the regulations for the purposes of this paragraph;
the asset (or that part of the asset), the liability (or that part of the liability), the commitment (or that part of the commitment), the transaction (or that part of the transaction) or the investment (or that part of the investment) is a **hedged item** for the arrangement.
- (11) If a *financial arrangement is a *hedging financial arrangement because of paragraph (4)(a), the anticipated dividend referred to in that subparagraph is a **hedged item** for the arrangement even if subsection (10) is not satisfied in relation to the anticipated dividend.

230-340 Generally whole arrangement must be hedging financial arrangement

- (1) Subject to subsections (2), (3) and (4), the whole of a *financial arrangement must satisfy the requirements of subsection 230-335(1) or (3) for the arrangement to be a **hedging financial arrangement**.

Partial hedges

- (2) If a *financial arrangement:
- (a) is an options contract; and
 - (b) hedges risk only in part by reference to changes in the intrinsic value of the options contract;
- the arrangement may be treated as a **hedging financial arrangement** to the extent to which the part of the arrangement referred to in paragraph (b) satisfies the requirements of subsection 230-335(1) or (3).
- (3) If a *financial arrangement:
- (a) is a forward contract; and
 - (b) has a spot price element and an interest element;

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-345

the arrangement may be treated as a **hedging financial arrangement** to the extent to which the spot price element satisfies the requirements of subsection 230-335(1) or (3).

Proportionate hedges

- (4) A specified proportion of a *financial arrangement may be treated as a **hedging financial arrangement** to the extent to which that proportion of the arrangement satisfies the requirements of subsection 230-335(1) or (3).

Separate financial arrangements if partial or proportionate hedge

- (5) If a part (or parts), or a proportion (or proportions), of a *financial arrangement is (or are) treated as a *hedging financial arrangement under subsection (2), (3) or (4):
- (a) the part (or each of the parts), or the proportion (or each of the proportions), of the arrangement that is (or are) treated as a hedging financial arrangement is taken to be a separate financial arrangement for the purposes of this Division; and
 - (b) the remaining part or proportion (if any) of the arrangement is taken to be a separate financial arrangement for the purposes of this Division.
- (6) Subsection (5) has effect even if there would not be separate *arrangements under subsection 230-55(4).

230-345 Requirements not satisfied because of honest mistake or inadvertence

If a *derivative financial arrangement, or a *foreign currency hedge, that you have would not be a *hedging financial arrangement only because the requirements of paragraph 230-335(1)(b) or (c), or both, are not satisfied because of an honest mistake or inadvertence, it is nevertheless a **hedging financial arrangement** if the Commissioner considers this appropriate having regard to:

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

- (a) your documented risk management practices and policies;
and
- (b) your record keeping practices; and
- (c) your accounting systems and controls; and
- (d) your internal governance processes; and
- (e) the circumstances surrounding the mistake or inadvertence
(including the steps (if any) taken to correct or address the
mistake or inadvertence and the steps (if any) taken to
prevent a recurrence); and
- (f) the extent to which the requirements of paragraphs
230-335(1)(b) and (c) have been met; and
- (g) the objects of this Subdivision.

230-350 *Derivative financial arrangement and foreign currency hedge*

Derivative financial arrangement

- (1) A ***derivative financial arrangement*** is a *financial arrangement that you have where:
- (a) its value changes in response to changes in a specified variable or variables; and
 - (b) there is no requirement for a net investment, or there is such a requirement but the net investment is smaller than would be required for other types of financial arrangement that would be expected to have a similar response to changes in market factors.

Note: Paragraph (a)—a specified variable includes an interest rate, foreign exchange rate, credit rating, index or commodity or financial instrument price.

Foreign currency hedge

- (2) A ***foreign currency hedge*** is a *financial arrangement that you have if:
- (a) paragraph (1)(a) is satisfied but paragraph (1)(b) is not; and
 - (b) the arrangement hedges a risk in relation to movements in currency exchange rates.

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

230-355 Recording requirements

- (1) The requirement of this section is that you must make, or have in place, a record that:
 - (a) contains a description of the following:
 - (i) the *hedging financial arrangement in relation to which the election is made;
 - (ii) the nature of the risk or risks being hedged;
 - (iii) the *hedged item or items;
 - (iv) how you will assess the effectiveness of hedging the risk in reducing your exposure to changes in the fair value of the hedged item or items or cash flows or foreign currency exposure attributable to them;
 - (v) the risk management objective for, and the risk management strategy to be followed in, acquiring, creating or applying the arrangement; and
 - (b) contains any further details that the *accounting principles require, by way of documentation, for an arrangement to be recorded in a financial report as a hedging instrument; and
 - (c) sets out the terms of the determinations you make under section 230-360.

To avoid doubt, paragraph (b) applies even if the arrangement is not recorded in your financial report as a hedging instrument.
- (2) To avoid doubt, the record may consist of a single document or 2 or more documents.
- (3) The record must be made or in place:
 - (a) at, or soon after, the time when you create, acquire or apply the *hedging financial arrangement; or
 - (b) at such other time as is provided for in the regulations for the purposes of this paragraph.
- (4) The description must be sufficiently precise and detailed that the following are clear:
 - (a) that the risk in respect of the particular *hedged item or items was the one hedged by the *hedging financial arrangement;

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

- (b) the extent to which the risk was hedged;
 - (c) that the rights and/or obligations comprising the hedging financial arrangement were in fact those created, acquired or applied for the purpose of hedging the risk.
- (5) If a *financial arrangement is a *hedging financial arrangement under subsection 230-335(2) or (3), the following requirements must be met in addition to the requirements of subsections (1), (3) and (4):
- (a) you must make or have in place, at, or soon before or soon after, the time when you create, acquire or apply the arrangement, a record that sets out:
 - (i) a statement of why, and the way in which, the arrangement operates commercially or economically as a hedge of the *hedged item or items; and
 - (ii) the reasons why the arrangement does not satisfy the requirements of the principles or standards referred to in paragraph 230-315(2)(a) to be a hedging instrument;
 - (b) you must, at the end of each income year during which you have the arrangement, make a record of the accumulated gains and/or losses (whether realised or unrealised) as at the end of that income year from the arrangement or arrangements relating to the hedged item or items that are yet to be included in your assessable income or allowed to you as deductions;
 - (c) you must have, at the time when you create, acquire or apply the arrangement, a record that sets out your risk management policies and practices;
 - (d) you must have in place, at the time when you create, acquire or apply the arrangement, internal risk management systems and controls that record the arrangement and the hedged item or items.
- (6) For the purposes of paragraph (5)(b), you must assume that:
- (a) all the gains from the *financial arrangement would be assessable income; and

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-360

- (b) all the losses from the financial arrangement would be allowed to you as deductions.

230-360 Determining basis for allocating gain or loss

- (1) A requirement of this section is that you must determine the basis on which your gain or loss from the *hedging financial arrangement is to be allocated to an income year, or over 2 or more income years, for the purposes of this Division.
- (2) It is also a requirement of this section that the basis that you determine must:
- (a) fairly and reasonably correspond with the basis on which gains, losses or other amounts in relation to the *hedged item or items are recognised or allocated under this Act; and
 - (b) be objective; and
 - (c) be sufficiently precise and detailed that, when your gain, loss or other amount from the *hedged item or items is taken into account for the purposes of this Act, the following will be clear from the record made under section 230-355:
 - (i) the time at which the gain or loss from the *hedging financial arrangement is to be taken into account for the purposes of this Division;
 - (ii) the way in which that gain or loss will be dealt with under section 230-310.

Note: Paragraph (a) refers to an amount in relation to the hedged item or items being recognised or allocated under this Act. This would include an amount being allowed as a deduction or an amount being included in assessable income. If the hedged item were an asset, an amount referable to a part of the cost of the asset might, for example, be allowed as a deduction for a particular income year.

- (3) To avoid doubt, the income years over which your gain or loss is to be allocated may include an income year that starts after you cease to have the *hedging financial arrangement.

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

230-365 Effectiveness of the hedge

The requirement of this section is that:

- (a) hedging the risk must be expected to be highly effective (within the meaning of the principles or standards referred to in paragraph 230-315(2)(a)), for the period for which you expect to have the *hedging financial arrangement, in reducing your exposure to changes in the fair value of the *hedged item or items or cash flows attributable to your hedged risk; and
- (b) the fair value of the hedged item or items or cash flows relating to them and the fair value of the arrangement must be able to be reliably measured; and
- (c) you must assess the hedging of the risk by the arrangement:
 - (i) on a regular basis in accordance with the *accounting principles; and
 - (ii) at least once in each 12 month period; and
- (d) your assessment must be that the hedging of the risk will be highly effective (within the meaning of the principles or standards referred to in paragraph 230-315(2)(a)) in reducing your exposure to changes in the fair value of the hedged item or items or cash flows attributable to the hedged risk throughout the remainder of the period for which you expect to have the arrangement.

230-370 When election ceases to apply

- (1) A *hedging financial arrangement election ceases to have effect from the start of an income year if you cease to be eligible under subsection 230-315(2) to make the election for that income year.
- (2) Subsection (1) does not prevent you from making a new *hedging financial arrangement election at a later time if you become, at that later time, eligible under subsection 230-315(2) to make an election for an income year.

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-375

Note: The new election will only apply to financial arrangements you start to have after the start of the income year in which the new election is made.

230-375 Balancing adjustment if election ceases to apply

- (1) This section applies if a *hedging financial arrangement election ceases to have effect under subsection 230-370(1).
- (2) You are taken, for the purposes of this Division, to have:
 - (a) disposed of each *hedging financial arrangement to which the election applies for its fair value immediately before the election ceases to have effect; and
 - (b) reacquired the arrangement at its fair value immediately after the election ceases to have effect.
- (3) To avoid doubt, this Subdivision applies, for the purposes of working out the consequences of the disposal referred to in paragraph (2)(a), as if the *hedging financial arrangement were one to which the *hedging financial arrangement election applied at the time of the disposal.

230-380 Commissioner may determine that requirement met

Commissioner may determine that requirement met

- (1) If (apart from this section) the requirements of sections 230-355 to 230-365 are not met in relation to a *hedging financial arrangement that you have, treat those requirements as having been so met if the Commissioner makes a determination under subsection (1A) in relation to the arrangement.
 - (1A) The Commissioner may make the determination if the Commissioner considers that this is appropriate, having regard to:
 - (a) the respects in which the arrangement does not meet those requirements; and
 - (b) the extent to which it does not meet those requirements; and
 - (c) the reasons why it does not meet those requirements; and

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

- (d) if the Commissioner is considering whether to impose conditions under subsection (2)—the likelihood that you will comply with those conditions; and
- (e) the objects of this Subdivision.

Commissioner may impose additional record keeping requirements

- (2) The Commissioner may make a determination under subsection (1A) conditional on your keeping records in addition to those required by section 230-355.
- (3) A determination under subsection (1A) ceases to have effect if you breach a condition imposed under subsection (2).
- (4) Subsection (3) ceases to apply to you if the Commissioner determines that that subsection ceases to apply to you. The determination takes effect from the date specified in the determination.
- (5) In deciding whether to make the determination under subsection (4), the Commissioner must have regard to:
 - (a) your record keeping practices; and
 - (b) your compliance history; and
 - (c) any changes that have been made to:
 - (i) your accounting systems and controls; and
 - (ii) your internal governance processes;to ensure that breaches of the kind referred to in subsection (3) do not happen again; and
 - (d) any other relevant matter.

Commissioner may determine matter under section 230-360

- (6) If:
 - (a) the Commissioner makes a determination under subsection (1A) in relation to a *hedging financial arrangement; and
 - (b) either or both of the following applies:

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Section 230-385

- (i) you fail to determine a matter in relation to the arrangement under section 230-360;
- (ii) you determine a matter in relation to the arrangement under section 230-360 but the determination does not satisfy the requirements of subsection 230-360(2);

the Commissioner may determine that matter, in a way that satisfies the requirements of section 230-360. The Commissioner's determination has effect as if you had made the determination and recorded it under that section.

230-385 Consequences of failure to meet requirements

When this section applies

- (1) This section applies if:
 - (a) your *hedging financial arrangement election applies to a *hedging financial arrangement; and
 - (b) you do not meet a requirement of section 230-355 or 230-360 or paragraph 230-365(c) in relation to the arrangement.
- (2) For the purposes of paragraph (1)(b), treat the requirement in paragraph 230-365(c) as being met even if you do not assess the hedging of the risk mentioned in that paragraph, but you can demonstrate that you intend to do so.

Commissioner may determine matter under section 230-360

- (3) If:
 - (a) you fail to determine a matter in relation to the *hedging financial arrangement under section 230-360; or
 - (b) you determine a matter in relation to the arrangement under section 230-360 but the determination does not satisfy the requirements of subsection 230-360(2);the Commissioner may determine that matter, in a way that satisfies the requirements of section 230-360. A reference in this Division to a determination made under that section is treated as including a reference to a determination under this subsection.

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.

Election does not apply to hedging financial arrangements you start to have after failing to comply with requirements

- (4) Your *hedging financial arrangement election does not apply to a *hedging financial arrangement you start to have:
- (a) after you fail to meet the requirement mentioned in paragraph (1)(b) in relation to the arrangement mentioned in that paragraph; and
 - (b) before a date (if any) determined by the Commissioner.
- (5) The Commissioner may make a determination under paragraph (4)(b) only if satisfied that you are unlikely to fail again to meet a requirement of section 230-355 or 230-360 or paragraph 230-365(c) in relation to a *hedging financial arrangement.
- (6) In deciding whether to make a determination under paragraph (4)(b), the Commissioner must have regard to:
- (a) your record keeping practices; and
 - (b) your compliance history; and
 - (c) any changes that have been made to:
 - (i) your accounting systems and controls; and
 - (ii) your internal governance processes;to ensure that failures of the kind mentioned in paragraph (1)(b) do not happen again; and
 - (d) any other relevant matter.

Commissioner may still exercise powers under section 230-380

- (7) This section does not prevent the Commissioner from exercising the Commissioner's powers under section 230-380 in relation to the *hedging financial arrangement mentioned in subsection (1).

Subdivision 230-F—Reliance on financial reports

Table of sections

230-390 Objects of this Subdivision

*To find definitions of asterisked terms, see the Dictionary, starting at section 995-1.



พระราชบัญญัติ

การบัญชี

พ.ศ. ๒๕๕๓

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๔ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๓

เป็นปีที่ ๕๕ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยการบัญชี

พระราชบัญญัตินี้มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา ๒๕ ประกอบกับมาตรา ๓๕ มาตรา ๔๘ และมาตรา ๕๐ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๕๓”

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๘๕ ลงวันที่ ๒๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๑๕

มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้

“งบการเงิน” หมายความว่า รายงานผลการดำเนินงาน สถานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลง สถานะการเงินของกิจการ ไม่ว่าจะรายงานโดยบุคคล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น งบประกอบ หรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือคำอธิบายอื่นซึ่งระบุไว้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน

“มาตรฐานการบัญชี” หมายความว่า หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

“ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี” หมายความว่า ผู้มีหน้าที่จัดให้มีการทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้

“ผู้ทำบัญชี” หมายความว่า ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ไม่ว่าจะ ได้กระทำในฐานะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม

“สารวัตรใหญ่บัญชี” หมายความว่า อธิบดี และให้หมายความรวมถึงผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายด้วย

“สารวัตรบัญชี” หมายความว่า ผู้ซึ่งอธิบดีแต่งตั้งให้เป็นสารวัตรบัญชีประจำสำนักงานบัญชี ประจำท้องที่

“อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมทะเบียนการค้า

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๕ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจ ออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

หมวด ๑

บททั่วไป

มาตรา ๖ ให้กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ เป็นสำนักงานกลางบัญชี

ให้อธิบดีมีอำนาจจัดตั้งสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ โดยขึ้นตรงต่อสำนักงานกลางบัญชี และมีสารวัตรบัญชีคนหนึ่งเป็นหัวหน้าสำนักงานบัญชีประจำท้องที่

การจัดตั้งสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา ๗ อธิบดีมีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษากำหนดในเรื่อง ดังต่อไปนี้

(๑) ชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำ

(๒) ข้อความและรายการที่ต้องมีในบัญชี

(๓) ระยะเวลาที่ต้องลงรายการในบัญชี

(๔) เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี

(๕) กำหนดข้อยกเว้นให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือผู้ทำบัญชีไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือส่วนใดส่วนหนึ่ง

(๖) คุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้

ในการประกาศข้อกำหนดตามวรรคหนึ่ง ให้อธิบดีคำนึงถึงมาตรฐานการบัญชี และข้อคิดเห็นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและสถาบันวิชาชีพบัญชี

ข้อกำหนดตาม (๕) และ (๖) ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐมนตรีด้วย

ข้อกำหนดตาม (๑) (๒) (๓) และ (๔) หากเรื่องนั้นมีกฎหมายเฉพาะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นเมื่อผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีปฏิบัติตามกฎหมายเฉพาะนั้นแล้ว ให้ถือว่าได้จัดทำบัญชีโดยถูกต้องตามพระราชบัญญัตินี้แล้ว

หมวด ๒

ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

มาตรา ๘ ให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และต้องจัดให้มีการทำบัญชีสำหรับการประกอบธุรกิจของตนโดยมีรายละเอียด หลักเกณฑ์ และวิธีการตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีประกอบธุรกิจเป็นประจำในสถานที่หลายแห่งแยกจากกัน ให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดการธุรกิจในสถานที่นั้นเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเป็นกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ให้นุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของกิจการนั้นเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

รัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดให้นุคคลธรรมดาใดหรือห้างหุ้นส่วนที่มีได้จดทะเบียนที่ประกอบธุรกิจใดในประเทศไทยตามเงื่อนไขใดเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ได้

ประกาศของรัฐมนตรีตามวรรคสี่ ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าหกเดือนก่อนวันใช้บังคับ

ในกรณีที่มีประกาศของรัฐมนตรีตามวรรคสี่ ให้อธิบดีกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับวันเริ่มทำบัญชีครั้งแรก และกำหนดวิธีการจัดทำบัญชีของบุคคลธรรมดาหรือห้างหุ้นส่วนที่มีได้จดทะเบียนนั้น

มาตรา ๕ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องจัดให้มีการทำบัญชีนับแต่วันเริ่มทำบัญชี ดังต่อไปนี้ เป็นต้นไป

(๑) ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด ให้เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัดนั้น ได้รับการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย

(๒) นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย ให้เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้นได้เริ่มต้นประกอบธุรกิจในประเทศไทย

(๓) กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ให้เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่กิจการร่วมค้านั้นได้เริ่มต้นประกอบกิจการ

(๔) สถานที่ประกอบธุรกิจเป็นประจำตามมาตรา ๘ วรรคสอง ให้เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่สถานที่ประกอบธุรกิจเป็นประจำนั้นเริ่มต้นประกอบกิจการ

มาตรา ๑๐ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องปิดบัญชีครั้งแรกภายในสิบสองเดือนนับแต่วันเริ่มทำบัญชีที่กำหนดตามมาตรา ๘ วรรคหก หรือวันเริ่มทำบัญชีตามมาตรา ๕ แล้วแต่กรณี และปิดบัญชีในรอบสิบสองเดือนนับแต่วันปิดบัญชีครั้งก่อน เว้นแต่

(๑) เมื่อได้รับอนุญาตจากสารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีให้เปลี่ยนรอบปีบัญชีแล้วอาจปิดบัญชีก่อนครบรอบสิบสองเดือนได้

(๒) ในกรณีมีหน้าที่จัดทำบัญชีตามมาตรา ๘ วรรคสอง ให้ปิดบัญชีพร้อมกับสำนักงานใหญ่

มาตรา ๑๑ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำงบการเงินและยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชีตามมาตรา ๑๐ สำหรับกรณีของบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้ยื่นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่งบการเงินนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ทั้งนี้ เว้นแต่มีเหตุจำเป็นทำให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจพิจารณาสั่งให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีได้

การยื่นงบการเงินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด

งบการเงินต้องมีรายการย่อตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรี เว้นแต่กรณีที่ได้มีกฎหมายเฉพาะกำหนดเพิ่มเติมจากรายการย่อของงบการเงินที่อธิบดีกำหนดไว้แล้ว ให้ใช้รายการย่อตามที่กำหนดในกฎหมายเฉพาะนั้น

งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่ งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สิทธิทรัพย์ หรือรายได้ รายการใดรายการหนึ่งหรือทุกรายการ ไม่เกินที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

มาตรา ๑๒ ในการจัดทำบัญชี ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องส่งมอบเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการ ลงบัญชีให้แก่ผู้ทำบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน เพื่อให้บัญชีที่จัดทำขึ้นสามารถแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี

มาตรา ๑๓ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่ทำการ หรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำการผลิตหรือเก็บสินค้าเป็นประจำหรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ ทำงานเป็นประจำ เว้นแต่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะได้รับอนุญาตจากสารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชี ให้เก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่อื่นได้

การขออนุญาตและการอนุญาตตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด และในระหว่างรอการอนุญาตให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการ ลงบัญชีไว้ในสถานที่ที่ยื่นขออนั้นไปพลางก่อนได้

ในกรณีที่จัดทำบัญชีด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือเครื่องมืออื่นใดในสถานที่อื่นใดในราชอาณาจักร ที่มีใช้สถานที่ตามวรรคหนึ่ง แต่มีการเชื่อมโยงเครือข่ายคอมพิวเตอร์หรือเครื่องมืออื่นมายังสถานที่ ตามวรรคหนึ่ง กรณีดังกล่าวนี้ให้ถือว่าได้มีการเก็บรักษาบัญชีไว้ ณ สถานที่ตามวรรคหนึ่งแล้ว

มาตรา ๑๔ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี ไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันปิดบัญชีหรือจนกว่าจะมีการส่งมอบบัญชีและเอกสารตามมาตรา ๑๗

เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชีของกิจการประเภทใดประเภทหนึ่ง ให้อธิบดีโดยความเห็นชอบ ของรัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการ ลงบัญชีไว้เกินห้าปีแต่ต้องไม่เกินเจ็ดปีได้

มาตรา ๑๕ ถ้าบัญชีหรือเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีสูญหายหรือเสียหาย ให้ผู้มี หน้าที่จัดทำบัญชีแจ้งต่อสารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ทราบหรือควรทราบถึงการสูญหายหรือเสียหายนั้น

มาตรา ๑๖ ในกรณีที่สารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีตรวจพบว่าบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีที่เป็นสาระสำคัญแก่การจัดทำบัญชีสูญหายหรือถูกทำลาย หรือปรากฏว่าบัญชีและเอกสารดังกล่าวมิได้เก็บไว้ในที่ปลอดภัย ให้สันนิษฐานว่าผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีมีเจตนาทำให้เสียหายทำลาย ซ่อนเร้น หรือทำให้สูญหายหรือทำให้ไร้ประโยชน์ซึ่งบัญชีหรือเอกสารนั้น เว้นแต่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะพิสูจน์ให้เชื่อได้ว่าตนได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควรแก่กรณีแล้ว เพื่อป้องกันมิให้บัญชีหรือเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีสูญหายหรือเสียหาย

มาตรา ๑๗ เมื่อผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเลิกประกอบธุรกิจด้วยเหตุใดๆ โดยมีได้มีการชำระบัญชีให้ส่งมอบบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีแก่สารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีภายในเก้าสิบวันนับแต่วันเลิกประกอบธุรกิจ และให้สารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีดังกล่าวไว้ไม่น้อยกว่าห้าปี

เมื่อผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีร้องขอ ให้สารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีมีอำนาจขยายเวลาการส่งมอบบัญชีและเอกสารตามวรรคหนึ่งได้ แต่ระยะเวลาที่ขยายเมื่อรวมกันแล้วต้องไม่เกินหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันเลิกประกอบธุรกิจ

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีส่งมอบบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไม่ครบถ้วนถูกต้อง สารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีมีอำนาจเรียกให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีส่งมอบบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้ครบถ้วนถูกต้องภายในเวลาที่กำหนด

มาตรา ๑๘ งบการเงิน บัญชี และเอกสารที่สารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีได้รับและเก็บรักษาไว้ตามมาตรา ๑๑ หรือมาตรา ๑๗ ผู้มีส่วนได้เสียหรือนุคคลทั่วไปอาจขอตรวจดูหรือขอภาพถ่ายสำเนาได้โดยเสียค่าใช้จ่ายตามที่อธิบดีกำหนด

หมวด ๓

ผู้ทำบัญชี

มาตรา ๑๙ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องจัดให้มีผู้ทำบัญชีซึ่งเป็นผู้มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา ๗ (๖) เพื่อจัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ และมีหน้าที่ควบคุมดูแลผู้ทำบัญชีให้จัดทำบัญชีให้ตรงต่อความเป็นจริงและถูกต้องตามพระราชบัญญัตินี้

ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาจะเป็นผู้ทำบัญชีสำหรับกิจการของตนเองก็ได้

มาตรา ๒๐ ผู้ทำบัญชีต้องจัดทำบัญชีเพื่อให้มีการแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐาน การบัญชี โดยมีเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน

มาตรา ๒๑ ในการลงรายการในบัญชี ผู้ทำบัญชีต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

(๑) ลงรายการเป็นภาษาไทย หากลงรายการเป็นภาษาต่างประเทศให้มีภาษาไทยกำกับ หรือ ลงรายการเป็นรหัสบัญชีให้มีคู่มือคำแปลรหัสที่เป็นภาษาไทยไว้

(๒) เขียนด้วยหมึก ดิจิพิมพ์ ดีพิมพ์ หรือทำด้วยวิธีอื่นใดที่ได้ผลในทำนองเดียวกัน

หมวด ๔

การตรวจสอบ

มาตรา ๒๒ สारว้ตรใหญ่บัญชีและสารว้ตรบัญชีมีอำนาจตรวจสอบบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ ประกอบการลงบัญชีเพื่อให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ ในการนี้ให้มีอำนาจเข้าไปในสถานที่ทำการหรือ สถานที่เก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือผู้ทำบัญชี หรือสถานที่รวบรวมหรือประมวลข้อมูลของบุคคลดังกล่าวได้ในระหว่างเวลาทำการของสถานที่นั้น

ในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ ให้สารว้ตรใหญ่บัญชีหรือสารว้ตรบัญชีมีอำนาจเข้าไปในสถานที่ตามวรรคหนึ่ง เพื่อยึด หรืออายัดบัญชี และเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีได้ในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นจนถึงพระอาทิตย์ตกหรือ ในเวลาทำการของสถานที่นั้น เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าหากเนิ่นช้ากว่าจะเอาหมายค้นมาได้ บัญชี เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี หรือเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับความผิดดังกล่าว นั้น จะถูกยักย้าย ซุกซ่อน ทำลาย หรือทำให้เปลี่ยนสภาพไปจากเดิม

มาตรา ๒๓ ในการปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ สารว้ตรใหญ่บัญชีและสารว้ตรบัญชี ต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง

บัตรประจำตัว ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา ๒๔ ในการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ ให้สารว้ตรใหญ่บัญชีและสารว้ตรบัญชี มีอำนาจสั่งเป็นหนังสือ

(๑) ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ทำบัญชี หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำเกี่ยวกับการจัดทำ บัญชีหรือการเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี

(๒) ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือผู้ทำบัญชีส่งบัญชี เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี หรือรหัสบัญชีมาเพื่อตรวจสอบ

หนังสือที่ส่งตามวรรคหนึ่ง ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือให้นำส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ประกอบธุรกิจของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ทำบัญชี หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ประกอบธุรกิจของผู้รับนั้น จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานอยู่ในบ้านหรือสถานที่ประกอบธุรกิจที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

ในกรณีที่ไม่สามารถส่งตามวิธีการในวรรคสอง หรือผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ทำบัญชีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหนังสือดังกล่าวในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสถานที่ประกอบธุรกิจของผู้รับหรือบ้านที่ผู้รับมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรหรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นก็ได้

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีการดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว

มาตรา ๒๕ ห้ามมิให้ผู้ใดเปิดเผยข้อความใดๆ ที่ทราบหรือได้มาเนื่องจากการปฏิบัติตามมาตรา ๒๒ หรือมาตรา ๒๔ เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

มาตรา ๒๖ ในการปฏิบัติหน้าที่ ให้สารวัตรใหญ่บัญชีและสารวัตรบัญชีเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

หมวด ๕

บทกำหนดโทษ

มาตรา ๒๗ ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศของอธิบดีที่ออกตามมาตรา ๗ (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๕) ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท กรณีที่ฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามประกาศของอธิบดีที่ออกตามมาตรา ๗ (๑) (๒) (๓) หรือ (๔) ให้ปรับเป็นรายวันอีกไม่เกินวันละห้าร้อยบาท จนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้อง

มาตรา ๒๘ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีผู้ใดไม่จัดให้มีการทำบัญชีตามมาตรา ๘ หรือมาตรา ๙ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสามหมื่นบาท และปรับเป็นรายวันอีกไม่เกินวันละหนึ่งพันบาทจนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้อง

มาตรา ๒๙ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๑๐ มาตรา ๑๒ หรือมาตรา ๑๕ วรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท

มาตรา ๓๐ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๑๑ วรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

มาตรา ๓๑ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๑๑ วรรคสาม มาตรา ๑๓ มาตรา ๑๔ มาตรา ๑๕ หรือมาตรา ๑๗ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท

มาตรา ๓๒ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๑๑ วรรคสี่ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาท

มาตรา ๓๓ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีผู้ใดแจ้งข้อความตามมาตรา ๑๕ เป็นเท็จต่อสารวัตรใหญ่ บัญชีหรือสารวัตรบัญชีว่าบัญชีหรือเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีสูญหายหรือเสียหาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๓๔ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๒๐ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท

มาตรา ๓๕ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๒๑ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท

มาตรา ๓๖ ผู้ใดขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของสารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชี ซึ่งปฏิบัติการตามมาตรา ๒๒ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ผู้ใดไม่อำนวยความสะดวกแก่สารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีซึ่งปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา ๒๒ หรือฝ่าฝืนคำสั่งของสารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีซึ่งสั่งการตามมาตรา ๒๔ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๓๗ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา ๒๕ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นสารวัตรใหญ่บัญชี สารวัตรบัญชี หรือเจ้าพนักงาน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๓๘ ผู้ใดทำให้เสียหาย ทำลาย ชอนเร้น หรือทำให้สูญหายหรือทำให้ไร้ประโยชน์ ซึ่งบัญชีหรือเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๓๙ ผู้ใดลงรายการเท็จ แก้ไข ละเว้นการลงรายการในบัญชีหรืองบการเงิน หรือแก้ไขเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีเพื่อให้ผิดความเป็นจริง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๔๐ ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามพระราชบัญญัตินี้เป็นนิติบุคคล ให้กรรมการผู้จัดการ หุ่นส่วนผู้จัดการ ผู้แทนนิติบุคคล หรือบุคคลใด ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนรู้เห็นหรือยินยอมในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

มาตรา ๔๑ บรรดาความผิดตามมาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ มาตรา ๒๙ มาตรา ๓๐ มาตรา ๓๑ มาตรา ๓๒ มาตรา ๓๔ มาตรา ๓๕ และมาตรา ๓๖ วรรคสอง ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย มีอำนาจเปรียบเทียบได้ และเมื่อผู้กระทำความผิดได้ชำระค่าปรับตามที่ได้เปรียบเทียบแล้ว ให้คดีเป็นอันเลิกกันตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

บทเฉพาะกาล

มาตรา ๔๒ บรรดากฎกระทรวง หรือประกาศที่ออกตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๘๕ ลงวันที่ ๒๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๑๕ ที่ใช้บังคับอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับให้ยังคงใช้บังคับได้ต่อไปเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับพระราชบัญญัตินี้ ทั้งนี้ จนกว่าจะได้มีกฎกระทรวง หรือประกาศที่ออกตามความในพระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

ผู้ใดเป็นผู้ทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับไม่น้อยกว่าห้าปี แต่ไม่มีคุณสมบัติของการเป็นผู้ทำบัญชีตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา ๗ (๖) หากประสงค์จะเป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ต่อไป ให้แจ้งต่ออธิบดีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ และเมื่อผู้นั้นเข้ารับการอบรมและสำเร็จการอบรมตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนดแล้ว ให้ผู้นั้นเป็นผู้ทำบัญชีต่อไปได้เป็นเวลาแปดปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา ๔๓ ระหว่างที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่กฎหมายกำหนด ให้ถือว่ามาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้มีมติให้ประกาศใช้แล้ว เป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๔๔ ให้กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรซึ่งเริ่มต้นประกอบกิจการร่วมค้าอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ไม่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้จนกว่าจะเริ่มรอบระยะเวลาบัญชีใหม่หลังจากวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับแล้ว

มาตรา ๔๕ ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจัดให้มีผู้ทำบัญชีให้ถูกต้องตามมาตรา ๑๕ ภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับ

กำหนดระยะเวลาตามวรรคหนึ่ง อธิบดีโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรี จะขยายออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ ทั้งนี้ ต้องไม่เกินหนึ่งปี

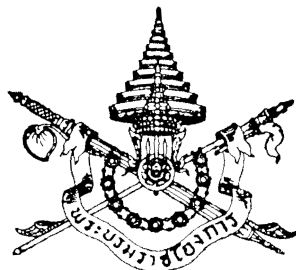
ในระหว่างระยะเวลาตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง มิให้นำบทบัญญัติมาตรา ๒๕ มาใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่มีได้จัดให้มีผู้ทำบัญชีตามมาตรา ๑๕ วรรคหนึ่ง

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ชวน หลีกภัย

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๘๕ ลงวันที่ ๒๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๑๕ ซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยการบัญชีได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน มีหลักการเกี่ยวกับการทำบัญชีหลายประการที่ยังไม่สอดคล้องกับความก้าวหน้าทางการบัญชีและการจัดทำบัญชี และไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจการค้าที่เปลี่ยนแปลงไป สมควรปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยการบัญชีให้ทันสมัยยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้



พระราชบัญญัติ

วิชาชีพบัญชี

พ.ศ. ๒๕๔๗

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๒ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๔๗

เป็นปีที่ ๕๘ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรให้มีกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี

พระราชบัญญัตินี้มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา ๒๘ ประกอบกับมาตรา ๕๐ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗”

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕

มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้

“วิชาชีพบัญชี” หมายความว่า วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

“ผู้ทำบัญชี” หมายความว่า ผู้ทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี

“การประชุมใหญ่” หมายความว่า การประชุมใหญ่สามัญหรือการประชุมใหญ่วิสามัญ

“สมาชิก” หมายความว่า สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

“รัฐมนตรี” หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๕ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

หมวด ๑

สภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๖ ให้มีสภาวิชาชีพบัญชี มีฐานะเป็นนิติบุคคล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๗ สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

- (๑) ส่งเสริมการศึกษา การอบรม และการวิจัยเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
- (๒) ส่งเสริมความสามัคคีและผดุงเกียรติของสมาชิก จัดสวัสดิการและการสงเคราะห์ระหว่างสมาชิก
- (๓) กำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
- (๔) กำหนดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (๕) รับขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้ หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (๖) รับรองปริญญาหรือประกาศนียบัตรในวิชาการบัญชีของสถาบันการศึกษาต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการรับสมัครเป็นสมาชิก
- (๗) รับรองความรู้ความชำนาญในการประกอบวิชาชีพบัญชี
- (๘) รับรองหลักสูตรการฝึกอบรมเป็นผู้ชำนาญการและการศึกษาต่อเนื่องในด้านต่างๆ ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (๙) ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิกและผู้ขึ้นทะเบียนอันเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี

- (๑๐) ช่วยเหลือ แนะนำ เผยแพร่ และให้บริการวิชาการแก่ประชาชนเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
- (๑๑) ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี
- (๑๒) เป็นตัวแทนของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (๑๓) ให้คำปรึกษาและเสนอแนะต่อรัฐบาลเกี่ยวกับนโยบายและปัญหาของวิชาชีพบัญชี
- (๑๔) ดำเนินการอื่นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชี
- ตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๘ สภาวิชาชีพบัญชีอาจมีรายได้ ดังต่อไปนี้

- (๑) ค่าบำรุงสมาชิกและค่าธรรมเนียมตามพระราชบัญญัตินี้
- (๒) เงินอุดหนุนจากงบประมาณแผ่นดิน
- (๓) ผลประโยชน์จากการจัดการทรัพย์สินและการดำเนินกิจการของสภาวิชาชีพบัญชี
- (๔) เงินและทรัพย์สินซึ่งมีผู้ให้แก่สภาวิชาชีพบัญชี
- (๕) ดอกผลของเงินและทรัพย์สินตาม (๑) (๒) (๓) และ (๔)

มาตรา ๙ ภายใต้บังคับบทบัญญัติหมวด ๕ การควบคุมการประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชี และหมวด ๖ การควบคุมการประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชี ในกรณีที่มีการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านใด มีผลกระทบต่อประโยชน์ได้เสียของประชาชน หรือเพื่อประโยชน์ที่จะให้มีการคุ้มครองประชาชนและพัฒนา หรือจัดระเบียบการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านใด จะตราพระราชกฤษฎีกากำหนดให้การประกอบวิชาชีพบัญชี ด้านนั้นต้องได้รับใบอนุญาตหรือต้องขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีก็ได้

มาตรา ๑๐ เมื่อมีพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา ๙ ใช้บังคับสำหรับวิชาชีพบัญชีด้านใด ห้ามมิให้ ผู้ใดประกอบวิชาชีพบัญชีด้านนั้น เว้นแต่ได้รับใบอนุญาตหรือขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี

การขอรับใบอนุญาต การอนุญาต การออกใบอนุญาต และการขึ้นทะเบียนผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

ในการขึ้นทะเบียนประกอบวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีจะกำหนดให้ผู้ขึ้นทะเบียนซึ่งมิได้ เป็นสมาชิกต้องเสียค่าธรรมเนียมเป็นรายปีก็ได้ แต่จะกำหนดค่าธรรมเนียมดังกล่าวให้สูงกว่าค่าบำรุงสมาชิก และค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เรียกเก็บจากสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีเป็นรายปีไม่ได้

มาตรา ๑๑ นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีหรือด้านการทำบัญชี หรือให้บริการวิชาชีพบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา ๙ ต้องจดทะเบียน ต่อสภาวิชาชีพบัญชีตามเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลนั้นต้องจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม ทั้งนี้ ตามประเภท จำนวน หลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(๒) ในกรณีประกอบกิจการให้บริการการสอบบัญชี บุคคลซึ่งมีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล ในการให้บริการการสอบบัญชีต้องเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การกำหนดหลักประกันตามวรรคหนึ่ง (๑) ให้คำนึงถึงขนาดและรายได้ของนิติบุคคลนั้น และ ให้นำความเห็นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและสภาวิชาชีพบัญชีมาพิจารณาประกอบด้วย

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม ให้นิติบุคคลซึ่งผู้สอบบัญชานั้นสังกัดอยู่ ร่วมรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วม และในกรณีที่ยังไม่สามารถชำระค่าเสียหายได้ครบจำนวน ให้หุ้นส่วนหรือ กรรมการผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล หรือผู้แทนนิติบุคคลใดซึ่งต้องรับผิดชอบต่อคนใดในการดำเนินการ ของนิติบุคคลนั้น ต้องร่วมรับผิดชอบจนครบจำนวน เว้นแต่พิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนรู้เห็นหรือยินยอม ในการกระทำผิดที่ต้องรับผิดชอบ

หมวด ๒

สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๑๒ สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีมีสี่ประเภท ดังนี้

(๑) สมาชิกสามัญ

(๒) สมาชิกวิสามัญ

(๓) สมาชิกสมทบ

(๔) สมาชิกกิตติมศักดิ์

มาตรา ๑๓ สมาชิกสามัญต้องเป็นผู้มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

(๑) มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์

(๒) มีสัญชาติไทย

(๓) สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี หรือได้รับประกาศนียบัตร หรือวุฒิอื่น เทียบเท่าปริญญาตรีสาขาวิชาการบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีรับรอง หรือสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาอื่นตามที่ สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

(๔) ไม่เป็นผู้ประพฤติผิดจรรยาบรรณอันนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี ตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(๕) ไม่เคยต้องโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกในคดีที่เป็นการประพฤติดิจรยายบรรณอันจะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(๖) ไม่เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นโรคตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๑๔ สมาชิกวิสามัญและสมาชิกสมทบต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย และต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

ความในวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับกับผู้ซึ่งไม่มีสัญชาติไทยแต่มีสัญชาติของประเทศ ซึ่งยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ และประสงค์จะสมัครเข้าเป็นสมาชิกวิสามัญ แต่ผู้นั้นจะต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๑๓ (๑) (๓) (๔) (๕) และ (๖)

มาตรา ๑๕ สมาชิกกิตติมศักดิ์ ได้แก่ ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้รับเชิญเป็นสมาชิกตามมติของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๑๖ สมาชิกสามัญมีสิทธิและหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) แสดงความคิดเห็นในการประชุมใหญ่

(๒) ออกเสียงลงคะแนนในการประชุมใหญ่

(๓) เลือกตั้ง รับเลือกตั้ง หรือรับแต่งตั้ง เป็นกรรมการหรือดำรงตำแหน่งอื่นอันเกี่ยวกับกิจการของสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้

(๔) ชำระค่าบำรุงสมาชิกหรือค่าธรรมเนียมตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(๕) ผดุงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชีและปฏิบัติตนตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้

(๖) สิทธิและหน้าที่อื่นตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

สมาชิกวิสามัญ สมาชิกสมทบ และสมาชิกกิตติมศักดิ์ มีสิทธิและหน้าที่ตาม (๑) (๔) (๕) และ (๖)

มาตรา ๑๗ สมาชิกภาพของสมาชิกสิ้นสุดลง เมื่อ

(๑) ตาย

(๒) ลาออก

(๓) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๑๓ หรือมาตรา ๑๔ หรือคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีมีมติเพิกถอนสำหรับกรณีสมาชิกกิตติมศักดิ์

(๔) ไม่ชำระค่าบำรุงสมาชิก โดยไม่มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๑๘ ให้มีการประชุมใหญ่สามัญสภาวิชาชีพอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง
การประชุมใหญ่อื่นนอกจากการประชุมใหญ่สามัญ เรียกว่า การประชุมใหญ่วิสามัญ

มาตรา ๑๙ สมาชิกสามัญอาจขอให้มีการประชุมใหญ่วิสามัญได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการ
ที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ในการนี้ นายกสภาวิชาชีพบัญชีต้องเรียกประชุมใหญ่วิสามัญ
ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับคำขอ

มาตรา ๒๐ ในการประชุมใหญ่ ต้องมีสมาชิกสามัญมาประชุมไม่น้อยกว่าสองร้อยคนจึงเป็น
องค์ประชุม

การประชุมใหญ่ครั้งใด เมื่อล่วงพ้นเวลาที่กำหนดไว้เป็นเวลาสามสิบนาทีแล้วมีสมาชิกสามัญ
มาประชุมไม่ครบองค์ประชุมตามวรรคหนึ่ง และการประชุมนั้นได้เรียกประชุมตามมาตรา ๑๙ ใ้ครั้ง
การประชุมครั้งนั้น แต่ถ้าคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีเป็นผู้จัดให้มีการประชุม ให้เลื่อนการประชุมนั้น
ออกไป โดยให้นายกสภาวิชาชีพบัญชีเรียกประชุมใหญ่อีกครั้งหนึ่งภายในสามสิบวันและในการประชุมใหญ่
ครั้งนี้ ให้องค์ประชุมประกอบด้วยสมาชิกสามัญเท่าที่มาประชุม

มาตรา ๒๑ ในการประชุมใหญ่ ให้นายกสภาวิชาชีพบัญชีเป็นประธานในที่ประชุม ในกรณีที่
นายกสภาวิชาชีพบัญชีไม่อยู่ในที่ประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้หรือไม่ปฏิบัติหน้าที่ ให้อุปนายก
สภาวิชาชีพบัญชีคนหนึ่งหรือคนที่สองตามลำดับเป็นประธานในที่ประชุม ถ้านายกสภาวิชาชีพบัญชี
และอุปนายกสภาวิชาชีพบัญชีไม่อยู่ในที่ประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้หรือไม่ปฏิบัติหน้าที่
ให้สมาชิกสามัญที่มาประชุมเลือกสมาชิกสามัญคนหนึ่งทำหน้าที่เป็นประธานในที่ประชุม

หมวด ๓

คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๒๒ ให้มีคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย

- (๑) นายกสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งที่ประชุมใหญ่เลือกตั้งจากสมาชิกสามัญ
- (๒) กรรมการโดยตำแหน่ง ได้แก่ ประธานคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ประธาน
คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และประธานคณะกรรมการจรรยาบรรณ
- (๓) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งนายกสภาวิชาชีพบัญชีและกรรมการโดยตำแหน่งตาม (๒)
มีมติแต่งตั้งจากผู้ทรงคุณวุฒิเกี่ยวกับวิชาการบัญชีสองคน และผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านกฎหมายหนึ่งคน
- (๔) กรรมการซึ่งที่ประชุมใหญ่เลือกตั้งจากสมาชิกสามัญ มีจำนวนไม่เกินห้าคน

ให้เลขาธิการสภาวิชาชีพบัญชีเป็นกรรมการและเลขานุการ และจะให้มิผู้ช่วยเลขานุการก็ได้ ตามความจำเป็นและตามมติของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี

คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของนายกสภาวิชาชีพบัญชี กรรมการตาม (๓) และ (๔) และ หลักเกณฑ์และวิธีการเลือกตั้งนายกสภาวิชาชีพบัญชี และกรรมการตาม (๔) ให้เป็นไปตามข้อบังคับ สภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๒๓ นายกสภาวิชาชีพบัญชี และกรรมการตามมาตรา ๒๒ (๓) และ (๔) มีวาระ การดำรงตำแหน่งคราวละสามปี

ในกรณีที่นายกสภาวิชาชีพบัญชี หรือกรรมการตามมาตรา ๒๒ (๓) และ (๔) พ้นจากตำแหน่ง ก่อนครบวาระ หรือในกรณีที่ที่ประชุมใหญ่เลือกตั้งกรรมการตามมาตรา ๒๒ (๔) เพิ่มขึ้น ในระหว่างที่กรรมการซึ่งเลือกตั้งไว้แล้วยังมีวาระอยู่ในตำแหน่ง ให้ผู้ได้รับเลือกตั้งหรือแต่งตั้งแทน ตำแหน่งที่ว่างหรือเป็นกรรมการเพิ่มขึ้น อยู่ในตำแหน่งเท่ากับวาระที่เหลืออยู่ของกรรมการซึ่งได้เลือกตั้ง หรือแต่งตั้งไว้แล้ว

เมื่อครบกำหนดตามวาระในวาระหนึ่ง หากยังมีได้มีการเลือกตั้งนายกสภาวิชาชีพบัญชีหรือ ยังมีได้มีการแต่งตั้งกรรมการตามมาตรา ๒๒ (๓) หรือยังมีได้มีการเลือกตั้งกรรมการตามมาตรา ๒๒ (๔) ขึ้นใหม่ ให้นายกสภาวิชาชีพบัญชีหรือกรรมการซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระนั้นอยู่ในตำแหน่ง เพื่อดำเนินงานต่อไปจนกว่านายกสภาวิชาชีพบัญชีหรือกรรมการซึ่งได้รับเลือกตั้งหรือแต่งตั้งใหม่เข้ารับ หน้าที่

นายกสภาวิชาชีพบัญชีหรือกรรมการซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระ อาจได้รับเลือกตั้งหรือ แต่งตั้งอีกได้ แต่นายกสภาวิชาชีพบัญชีจะดำรงตำแหน่งเกินสองวาระติดต่อกันไม่ได้

มาตรา ๒๔ นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ ให้นายกสภาวิชาชีพบัญชีและกรรมการ ตามมาตรา ๒๒ (๓) และ (๔) พ้นจากตำแหน่ง เมื่อ

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก
- (๓) พ้นจากสมาชิกภาพของสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี
- (๔) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี
- (๕) รัฐมนตรีมีคำสั่งให้พ้นจากตำแหน่งตามมาตรา ๖๓

มาตรา ๒๕ ให้นายกสภาวิชาชีพบัญชีเลือกกรรมการเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งอุปนายกตามจำนวนที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีกำหนด ตำแหน่งเลขธิการ เหนรัญญิก และนายทะเบียนตำแหน่งละหนึ่งคน และตำแหน่งอื่นตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดตามความจำเป็น

การปฏิบัติหน้าที่ อำนาจหน้าที่ และการพ้นจากตำแหน่งของผู้ดำรงตำแหน่งตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๒๖ การประชุมคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมด จึงจะเป็นองค์ประชุม

มติของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งมีเสียงหนึ่งในการลงคะแนนถ้าคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

มาตรา ๒๗ คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี จะแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อพิจารณาหรือปฏิบัติการตามที่มอบหมายก็ได้

ให้นำความในมาตรา ๒๖ มาใช้บังคับแก่การประชุมของคณะอนุกรรมการโดยอนุโลม

มาตรา ๒๘ ให้คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

- (๑) บริหารกิจการของสภาวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์
- (๒) กระทำกิจการที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้
- (๓) เสนอร่างข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีในกิจการต่างๆ ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ต่อที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชี

(๔) จัดให้มีการประชุมใหญ่

(๕) ออกระเบียบเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๒๙ สมาชิกสามัญไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยคนจะเข้าชื่อเสนอร่างข้อบังคับตามมาตรา ๒๘ (๓) ต่อสภาวิชาชีพบัญชีด้วยก็ได้

ให้คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีจัดให้มีการประชุมใหญ่เพื่อพิจารณาร่างข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีตามวรรคหนึ่งโดยไม่ชักช้า

มาตรา ๓๐ วิธีการเสนอและการพิจารณาร่างข้อบังคับ ให้เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ร่างข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีเกี่ยวกับคำบำรุงสมาชิกหรือค่าธรรมเนียม หรือร่างข้อบังคับตามมาตรา ๒๒ วรรคสาม มาตรา ๔๓ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๔๔ วรรคสอง ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีก่อน

ร่างข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีอนุมัติ หรือคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ความเห็นชอบตามวรรคสองแล้ว แล้วแต่กรณี เมื่อนายกสภาวิชาชีพบัญชีลงนามและประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้

มาตรา ๓๑ ในกิจการที่เกี่ยวกับบุคคลภายนอก ให้นายกสภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจกระทำการแทนสภาวิชาชีพบัญชี ในการนี้ นายกสภาวิชาชีพบัญชีจะมอบหมายเป็นหนังสือให้กรรมการอื่นกระทำการแทนตนเฉพาะในกิจการใดก็ได้

มาตรา ๓๒ เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาและส่งเสริมการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านต่าง ๆ ให้มีคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีของแต่ละด้าน ประกอบด้วยประธานกรรมการและกรรมการอื่นมีจำนวนตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

ประธานกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านต่าง ๆ ให้มาจากการเลือกตั้งของสมาชิกสามัญ โดยที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชี

คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของประธานกรรมการหรือกรรมการวิชาชีพบัญชีตามวรรคหนึ่ง การแต่งตั้งหรือการเลือกตั้ง การดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่ง อำนาจหน้าที่ และการดำเนินการอื่นของประธานกรรมการหรือกรรมการวิชาชีพบัญชี ให้เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

หมวด ๔

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

มาตรา ๓๓ ให้มีคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งจากผู้มีความรู้ความชำนาญและประสบการณ์เกี่ยวกับการบัญชี มีจำนวนไม่น้อยกว่าเจ็ดคนแต่ไม่เกินสิบเอ็ดคน และผู้แทนกรมการประกันภัย ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เป็นกรรมการ

กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละสามปี

ให้กรรมการตามวรรคหนึ่งเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานกรรมการ และเลือกกรรมการอีกคนหนึ่งเป็นเลขานุการ

คุณสมบัติ ลักษณะต้องห้าม การคัดเลือก และการพ้นจากตำแหน่งของกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ให้เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๓๔ ให้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีอำนาจหน้าที่กำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น มาตรฐานการบัญชีต้องจัดทำขึ้นเป็นภาษาไทย

มาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีกำหนดและปรับปรุงเมื่อได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้

เมื่อได้รับแจ้งจากผู้ทำบัญชี ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน กรมการประกันภัย กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือหน่วยงานอื่นใด ว่ามีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดไว้ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสียหาย หรือการปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวทำให้เกิดความเสียหายต่อเศรษฐกิจของประเทศ หรือเป็นอุปสรรคต่อการประกอบกิจการ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีต้องดำเนินการตรวจสอบและรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้อง และกำหนด ปรับปรุง หรือพัฒนามาตรฐานการบัญชีโดยพลัน

มาตรา ๓๕ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีอาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อพิจารณาหรือปฏิบัติการอย่างใดตามที่มอบหมายได้

มาตรา ๓๖ ให้นำความในมาตรา ๒๖ มาใช้บังคับกับการประชุมคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีและคณะอนุกรรมการซึ่งคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีแต่งตั้งโดยอนุโลม

หมวด ๕

การควบคุมการประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชี

มาตรา ๓๗ ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชี หรือให้เอกสารใดต้องมีผู้สอบบัญชี ลงลายมือชื่อรับรองหรือแสดงความเห็น ห้ามมิให้ผู้ใดลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี รับรองเอกสาร หรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี เว้นแต่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเป็นการกระทำในอำนาจหน้าที่ทางราชการ

มาตรา ๓๘ ผู้ใดจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี การขอรับใบอนุญาต การอนุญาต และการออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นไปตามแบบและหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

เมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วและใบอนุญาตนั้นมีได้ถูกพักใช้หรือถูกเพิกถอนให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รับยกเว้นไม่ต้องขออนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากรในการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๕ ผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

(๑) เป็นสมาชิกสามัญหรือสมาชิกวิสามัญตามมาตรา ๑๔ วรรคสอง แต่ในกรณีเป็นสมาชิกวิสามัญซึ่งเป็นคนต่างด้าวต้องเป็นผู้มีความรู้ภาษาไทยดีพอที่จะสามารถสอบบัญชีและจัดทำรายงานเป็นภาษาไทยได้ และมีภูมิลำเนาในประเทศไทย และเมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วต้องได้รับใบอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าวด้วย จึงจะปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(๒) ผ่านการทดสอบหรือฝึกอบรมหรือฝึกงานหรือเคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีมาแล้วตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(๓) ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดตามมาตรา ๒๖๕ มาตรา ๓๒๓ หรือความผิดเกี่ยวกับทรัพย์เว้นแต่ความผิดฐานทำให้เสียทรัพย์และความผิดฐานบุกรุกตามประมวลกฎหมายอาญา ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี กฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี หรือกฎหมายว่าด้วยการกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ เฉพาะที่เกี่ยวกับการรับรองงบการเงินหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จหรือความผิดตามหมวด ๕ และหมวด ๖ แห่งพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือพ้นโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปี

(๔) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย

(๕) มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่นตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๔๐ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งถูกสั่งเพิกถอนใบอนุญาตอาจขอรับใบอนุญาตอีกได้เมื่อพ้นห้าปีนับแต่วันที่ถูกสั่งเพิกถอนใบอนุญาต แต่เมื่อคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีได้พิจารณาคำขอรับใบอนุญาตและปฏิเสธการออกใบอนุญาต ผู้นั้นจะยื่นคำขอรับใบอนุญาตได้อีกเมื่อสิ้นระยะเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีปฏิเสธการออกใบอนุญาต ถ้าคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีปฏิเสธการออกใบอนุญาตเป็นครั้งที่สองแล้ว ผู้นั้นเป็นอันหมดสิทธิขอรับใบอนุญาตอีกต่อไป

มาตรา ๔๑ ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่มีอายุ แต่ผู้รับใบอนุญาตต้องชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสิ้นผล เมื่อผู้รับใบอนุญาต

- (๑) ตาย
- (๒) พ้นจากสมาชิกภาพของสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี
- (๓) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๓๕
- (๔) ถูกเพิกถอนใบอนุญาตเนื่องจากประพฤติผิดจรรยาบรรณ
- (๕) ไม่ชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตและไม่ได้รับการผ่อนผันตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี

กำหนด

(๖) ไม่เข้ารับการอบรมตามหลักสูตรที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ครบถ้วนตามมาตรา ๔๓ และสภาวิชาชีพบัญชีไม่ได้มีคำสั่งพักใช้ใบอนุญาต

มาตรา ๔๒ เมื่อสภาวิชาชีพบัญชีได้รับคำขอรับใบอนุญาตแล้วเห็นว่าผู้ยื่นคำขอมีคุณสมบัติ และไม่มีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๓๕ ให้สภาวิชาชีพบัญชีพิจารณาออกใบอนุญาตให้ผู้ยื่นคำขอโดยเร็ว ซึ่งต้องไม่เกินเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำขอ

ในกรณีที่สภาวิชาชีพบัญชีไม่ออกใบอนุญาตให้แก่ผู้ยื่นคำขอ สภาวิชาชีพบัญชีต้องแสดงเหตุผลของการไม่ออกใบอนุญาตไว้โดยชัดแจ้ง ในกรณีเช่นนี้ผู้ยื่นคำขอมีสិทธิอุทธรณ์การไม่ออกใบอนุญาต ต่อคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับดูแล การประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนด

มาตรา ๔๓ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่ต้องเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้ใดไม่ปฏิบัติตามวรรคหนึ่ง สภาวิชาชีพบัญชีจะมีคำสั่งพักใช้ใบอนุญาต ของผู้นั้นไว้จนกว่าผู้นั้นจะได้ปฏิบัติตามก็ได้

หมวด ๖

การควบคุมการประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชี

มาตรา ๔๔ ห้ามมิให้ผู้ใดประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชี เว้นแต่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี หรือขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี

หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขึ้นทะเบียนตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามข้อบังคับ สภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๔๕ ผู้ทำบัญชีที่จะขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

- (๑) มีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร
- (๒) มีความรู้ภาษาไทยเพียงพอที่จะทำบัญชีเป็นภาษาไทยได้
- (๓) ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดตามฐานความผิดหรือกฎหมายที่กำหนดในมาตรา ๓๕ (๓) เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือพ้นโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าสามปี
- (๔) มีคุณวุฒิการศึกษาตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี
- (๕) ไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่น ตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

หมวด ๗

จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๔๖ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และต้องปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้

บุคคลตามวรรคหนึ่งผู้ใดไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณหรือมาตรฐานที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ถือว่าผู้นั้นประพฤตินิอจรรยาบรรณ

มาตรา ๔๗ ให้สภาวิชาชีพบัญชีจัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็นภาษาไทย และอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่องดังต่อไปนี้

- (๑) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- (๒) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- (๓) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
- (๔) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

มาตรา ๔๘ ข้อความใดในสัญญาจ้างสอบบัญชีที่กำหนดให้มีผลเป็นการจำกัดหรือปฏิเสธความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตข้อความนั้นเป็นโมฆะ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะรายงานผลการสอบบัญชีโดยระบุข้อความใดอันแสดงว่าตนไม่รับผิดชอบ
ในผลการตรวจสอบ หรือแสดงความไม่ชัดเจนในผลการตรวจสอบเพราะเหตุที่ตนมิได้ปฏิบัติหน้าที่
โดยครบถ้วนที่พึงคาดหวังได้จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือโดยครบถ้วนตามมาตรฐานการสอบบัญชีมิได้

การกระทำตามวรรคสองถือว่าเป็นการประพฤติดิจจรยาบรรณ

มาตรา ๔๕ โทษการประพฤติดิจจรยาบรรณ มีดังต่อไปนี้

- (๑) ตักเตือนเป็นหนังสือ
- (๒) ภาคทัณฑ์
- (๓) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านที่ประพฤติดิจจรยาบรรณโดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี

(๔) เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพ
บัญชี

มาตรา ๕๐ ให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณ มีจำนวนไม่น้อยกว่าเก้าคนแต่ไม่เกินสิบห้าคน
ซึ่งคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งโดยความเห็นชอบของที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชีจาก
ผู้ซึ่งมีความเที่ยงธรรมและมีความซื่อสัตย์สุจริตเป็นที่ประจักษ์ และมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม
ดังต่อไปนี้

- (๑) เป็นสมาชิกสามัญ
- (๒) ประกอบวิชาชีพบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่าระยะเวลาตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี
- (๓) ไม่เคยถูกลงโทษฐานประพฤติดิจจรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (๔) ไม่ดำรงตำแหน่งนายกสภาวิชาชีพบัญชีหรือเป็นกรรมการหรืออนุกรรมการอื่นตามพระราช
บัญญัตินี้

ในกรณีที่เป็นการสมควรให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานอื่นของรัฐและคณะกรรมการจรรยาบรรณ
ได้วินิจฉัยเรื่องเกี่ยวกับการประพฤติดิจจรยาบรรณโดยมีมาตรฐานเดียวกัน ให้คณะกรรมการสภาวิชาชีพ
บัญชีโดยความเห็นชอบของที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชีขอให้ส่วนราชการหรือหน่วยงานอื่นของรัฐ
ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ดูแลเรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งผู้แทนของตน
เพื่อเป็นกรรมการจรรยาบรรณตามวรรคหนึ่งได้ ในกรณีนี้ไม่ให้นำความในวรรคหนึ่ง (๑) และ (๒)
มาใช้บังคับ

ให้คณะกรรมการจรรยาบรรณเลือกกรรมการจรรยาบรรณด้วยกันคนหนึ่ง เป็นประธานกรรมการ
และจะให้มีผู้ดำรงตำแหน่งอื่นตามที่คณะกรรมการจรรยาบรรณกำหนดก็ได้

มาตรา ๕๑ ให้กรรมการจรรยาบรรณมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละสามปี และอาจได้รับการแต่งตั้งอีกได้ แต่จะดำรงตำแหน่งเกินสองวาระติดต่อกันไม่ได้

ให้กรรมการจรรยาบรรณซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระปฏิบัติหน้าที่ไปพลางก่อนจนกว่ากรรมการจรรยาบรรณใหม่จะเข้ารับหน้าที่

มาตรา ๕๒ นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ ให้กรรมการจรรยาบรรณพ้นจากตำแหน่ง เมื่อ

(๑) ตาย

(๒) ลาออก

(๓) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๕๐

(๔) ที่ประชุมใหญ่สภาวิชาชีพบัญชีมีมติให้ออกด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของจำนวนสมาชิกสามัญที่มาประชุม แต่ต้องไม่น้อยกว่าสองร้อยคะแนนเสียง

ในกรณีที่ตำแหน่งว่างลงก่อนครบวาระ ให้คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งกรรมการจรรยาบรรณแทนตำแหน่งที่ว่างไปพลางก่อน และให้กรรมการจรรยาบรรณซึ่งได้รับแต่งตั้งปฏิบัติหน้าที่ได้จนถึงการประชุมใหญ่คราวต่อไป

มาตรา ๕๓ เมื่อมีผู้กล่าวหาหรือปรากฏต่อคณะกรรมการจรรยาบรรณว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีผู้ใดประพฤติผิดจรรยาบรรณ ให้คณะกรรมการจรรยาบรรณดำเนินการสอบสวนพิจารณาโดยเร็ว

สิทธิการกล่าวหาตามวรรคหนึ่ง สิ้นสุดลงเมื่อพ้นหนึ่งปีนับแต่วันที่ผู้ได้รับความเสียหายหรือผู้กล่าวหาหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีผู้ใดประพฤติผิดจรรยาบรรณ ทั้งนี้ไม่เกินสามปีนับแต่วันที่มีการประพฤติผิดจรรยาบรรณนั้น

การยื่นคำกล่าวหา การสอบสวน และการพิจารณาเรื่องจรรยาบรรณให้เป็นไปตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

ในการดำเนินการสอบสวนของคณะกรรมการจรรยาบรรณ คณะกรรมการจรรยาบรรณจะแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อดำเนินการแทนก็ได้ โดยประกอบด้วยกรรมการจรรยาบรรณอย่างน้อยหนึ่งคนและอนุกรรมการอื่นซึ่งคณะกรรมการจรรยาบรรณแต่งตั้งจากผู้ซึ่งมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๕๐ (๑) (๓) และ (๔) ตามจำนวนที่เห็นสมควร

คณะกรรมการจรรยาบรรณและคณะอนุกรรมการมีอำนาจเรียกบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือชี้แจงข้อเท็จจริงหรือทำคำชี้แจงเป็นหนังสือ หรือส่งบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานใด เพื่อตรวจสอบหรือประกอบการพิจารณา เพื่อประโยชน์แก่การสอบสวนก็ได้

เมื่อคณะกรรมการทำการสอบสวนเสร็จแล้ว ให้เสนอเรื่องพร้อมทั้งความเห็นต่อคณะกรรมการจรรยาบรรณเพื่อพิจารณา

การถอนเรื่องการกล่าวหาที่ได้ยื่นหรือแจ้งไว้แล้วนั้น ไม่เป็นเหตุให้ระงับการดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๕๔ เมื่อคณะกรรมการจรรยาบรรณพิจารณาจากผลการสอบสวนแล้วมีมติว่าผู้ใดประพฤติผิดจรรยาบรรณ ให้มีคำสั่งลงโทษผู้นั้นตามมาตรา ๕๕

ในกรณีที่คณะกรรมการจรรยาบรรณมีมติว่าผู้ถูกกล่าวหามิได้ประพฤติผิดจรรยาบรรณให้สั่งยกคำกล่าวหา

การออกคำสั่งลงโทษตามวรรคหนึ่งหรือการออกคำสั่งยกคำกล่าวหาตามวรรคสอง ให้แจ้งคำสั่งให้ผู้กล่าวหาและผู้ถูกกล่าวหาทราบเป็นหนังสือโดยเร็ว

มาตรา ๕๕ ผู้กล่าวหาหรือผู้ซึ่งถูกคณะกรรมการจรรยาบรรณสั่งลงโทษมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งตามมาตรา ๕๔ ต่อคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำสั่ง ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนด

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีให้เป็นที่สุด

การอุทธรณ์คำสั่งไม่เป็นการทุเลาการปฏิบัติตามคำสั่งลงโทษ เว้นแต่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีจะสั่งเป็นอย่างอื่น

มาตรา ๕๖ ในการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้ ให้กรรมการจรรยาบรรณและอนุกรรมการจรรยาบรรณที่คณะกรรมการจรรยาบรรณแต่งตั้งเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

มาตรา ๕๗ กรรมการจรรยาบรรณหรืออนุกรรมการจรรยาบรรณผู้ใดมีส่วนได้เสียเป็นการส่วนตัวในเรื่องที่ปรึกษาหารือเรื่องหนึ่งเรื่องใด ห้ามมิให้เข้าร่วมพิจารณา ปรึกษาหารือ หรือลงคะแนนเสียงในเรื่องนั้น

มาตรา ๕๘ ให้นำความในมาตรา ๒๖ มาใช้บังคับกับการประชุมของคณะกรรมการจรรยาบรรณและคณะกรรมการจรรยาบรรณโดยอนุโลม

หมวด ๘

การกำกับดูแล

มาตรา ๕๙ ให้มีคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย

(๑) ปลัดกระทรวงพาณิชย์เป็นประธานกรรมการ

(๒) กรรมการโดยตำแหน่ง ได้แก่ อธิบดีกรมการประกันภัย อธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย เลขาธิการสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ นายกสภาวิชาชีพบัญชี ประธานสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ประธานสมาคมธนาคารไทย และประธานกรรมการหอการค้าไทย

(๓) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งจากผู้มีความรู้และความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับวิชาการบัญชีสองคน และผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านกฎหมายหนึ่งคน

ให้อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าเป็นกรรมการและเลขานุการ และให้แต่งตั้งเจ้าหน้าที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าเป็นผู้ช่วยเลขานุการตามความจำเป็น

ให้กรมพัฒนาธุรกิจการค้าทำหน้าที่ธุรการและสนับสนุนการดำเนินงานของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ตามที่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมอบหมาย

กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิตาม (๓) มีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละสามปี และอาจได้รับการแต่งตั้งอีกได้ แต่จะดำรงตำแหน่งเกินสองวาระติดต่อกันไม่ได้

มาตรา ๖๐ ให้คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) กำกับดูแลการดำเนินกิจการของสภาวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามกฎหมายและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของสภาวิชาชีพบัญชี

(๒) เสนอแนะให้มีการตราพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา ๕

(๓) ให้ความเห็นชอบข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีตามมาตรา ๓๐ วรรคสอง และมาตรฐานการบัญชีตามมาตรา ๓๕ วรรคสาม

(๔) พิจารณาอุทธรณ์ของผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรา ๔๒ วรรคสอง

(๕) พิจารณาอุทธรณ์ของผู้กล่าวหาหรือผู้ซึ่งถูกคณะกรรมการจรรยาบรรณสั่งลงโทษตามมาตรา ๕๕ วรรคหนึ่ง

(๖) แต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อปฏิบัติการตามที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๖๑ ในการดำเนินการของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรา ๖๐ (๑) ให้คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีมีอำนาจดังต่อไปนี้ด้วย

- (๑) สอบสวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการดำเนินงานของสภาวิชาชีพบัญชี
- (๒) สั่งเป็นหนังสือให้สมาชิก กรรมการ หรืออนุกรรมการอื่นใดของสภาวิชาชีพบัญชีหรือบุคคลใดชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจการของสภาวิชาชีพบัญชี
- (๓) สั่งเป็นหนังสือให้สภาวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการ หรือคณะอนุกรรมการตามพระราชบัญญัตินี้ระงับ แก้ไข หรือวางมาตรการแก้ไขการกระทำอันเป็นการขัดต่อกฎหมาย วัตถุประสงค์ หรือข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๖๒ ให้นำความในมาตรา ๒๖ มาใช้บังคับกับการประชุมคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และคณะอนุกรรมการ ซึ่งคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งโดยอนุโลม

มาตรา ๖๓ เมื่อปรากฏว่านายกสภาวิชาชีพบัญชี กรรมการ หรืออนุกรรมการตามพระราชบัญญัตินี้ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี หรือกระทำการอันเป็นการเสื่อมเสียอย่างร้ายแรงแก่สภาวิชาชีพบัญชี ให้คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีทำการสอบสวนโดยเร็ว และเสนอผลการพิจารณาเพื่อให้รัฐมนตรีมีคำสั่งให้นายกสภาวิชาชีพบัญชี กรรมการ หรืออนุกรรมการผู้นั้นพ้นจากตำแหน่ง

คำสั่งของรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด

ในกรณีที่กรรมการโดยตำแหน่งตามมาตรา ๒๒ (๒) ผู้ใดถูกสั่งให้พ้นจากตำแหน่งตามวรรคหนึ่ง ให้กรรมการผู้นั้นพ้นจากตำแหน่งตามมาตรา ๒๒ (๒) ด้วย

มาตรา ๖๔ ในกรณีที่รัฐมนตรีมีคำสั่งตามมาตรา ๖๓ อันเป็นผลให้จำนวนกรรมการของคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีเหลือไม่ถึงกึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการที่พึงมี ให้รัฐมนตรีแต่งตั้งสมาชิกสามัญเท่าจำนวนกรรมการที่จะมีได้ตามมาตรา ๒๒ เป็นกรรมการชั่วคราวแทนกรรมการที่พ้นจากตำแหน่งในวันเดียวกันกับวันที่รัฐมนตรีมีคำสั่งให้กรรมการพ้นจากตำแหน่ง

ให้มีการเลือกตั้งหรือแต่งตั้งกรรมการใหม่ตามมาตรา ๒๒ ให้แล้วเสร็จภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่รัฐมนตรีมีคำสั่งแต่งตั้งกรรมการชั่วคราว เว้นแต่มีวาระเหลืออยู่ไม่ถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวัน รัฐมนตรีจะสั่งให้ไม่มีการเลือกตั้งก็ได้ และให้ผู้ซึ่งได้รับเลือกตั้งหรือแต่งตั้งเป็นกรรมการแทนอยู่ในตำแหน่งเพียงเท่าวาระที่เหลืออยู่ของผู้ซึ่งตนแทน

ให้กรรมการชั่วคราวซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งพ้นจากตำแหน่งเมื่อกรรมการใหม่เข้ารับหน้าที่แล้ว

หมวด ๕

บทกำหนดโทษ

มาตรา ๖๕ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา ๑๐ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๖๖ นิติบุคคลใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๑๑ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสามแสนบาทและปรับอีกไม่เกินวันละหนึ่งหมื่นบาทจนกว่าจะได้ปฏิบัติตามให้ถูกต้อง

มาตรา ๖๗ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา ๓๗ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๖๘ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้ใดถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตตามมาตรา ๔๓ ทำการสอบบัญชีในระหว่างนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๖๙ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา ๔๔ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๗๐ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีผู้ใดถูกลงโทษประพฤตินิติจรรยาบรรณตามมาตรา ๔๕ (๓) หรือ (๔) ทำการประกอบวิชาชีพบัญชีในระหว่างนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๗๑ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการจรรยาบรรณตามมาตรา ๕๓ วรรคห้า หรือคำสั่งของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรา ๖๑ (๒) หรือ (๓) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา ๗๒ ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดซึ่งต้องรับโทษตามพระราชบัญญัตินี้เป็นนิติบุคคลให้กรรมการผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล หุ้่นส่วนผู้จัดการ ผู้แทนนิติบุคคล หรือบุคคลใด ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้นๆ ด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนรู้เห็นหรือยินยอมในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

บทเฉพาะกาล

มาตรา ๗๓ ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัตินี้ต่อไปจนกว่าใบอนุญาตจะสิ้นอายุหรือถูกเพิกถอนตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๗๔ ในวาระเริ่มแรก ให้คณะกรรมการสภามานักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยทำหน้าที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีจนกว่าคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้จะเข้ารับหน้าที่ และให้ถือว่านายกสภามานักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นนายกสภาวิชาชีพบัญชีจนกว่าจะมีการเลือกตั้งนายกสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา ๗๕ ในระหว่างที่สภาวิชาชีพบัญชียังมีสมาชิกไม่ถึงห้าร้อยคน ให้คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีทำหน้าที่สภาวิชาชีพบัญชีเพื่ออนุมัติหรือให้ความเห็นชอบข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา ๗๖ ให้บรรดากฎกระทรวง ข้อบังคับ หรือประกาศที่ออกตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ มีผลใช้บังคับต่อไปจนกว่าจะมีกฎกระทรวง ข้อบังคับ หรือประกาศตามพระราชบัญญัตินี้ในเรื่องเดียวกันออกใช้บังคับ

ในกรณีที่มีปัญหาไม่อาจปฏิบัติตามกฎกระทรวง ข้อบังคับ หรือประกาศที่ออกตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ ได้ในเรื่องใด ให้คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนดวิธีปฏิบัติหรือยกเว้นการปฏิบัติในเรื่องนั้นขึ้นเป็นการเฉพาะหรือเป็นการทั่วไปได้

มาตรา ๗๗ ในวาระเริ่มแรกที่ยังมิได้มีการกำหนดมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีจะกำหนดให้ใช้มาตรฐานการบัญชีที่สภามานักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้กำหนดขึ้นและใช้กันแพร่หลายอยู่แล้วก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับเป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ไปพลางก่อนก็ได้

มาตรา ๗๘ นิติบุคคลใดให้บริการการสอบบัญชีหรือการทำบัญชีอยู่แล้วก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ให้ยื่นขอจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ตามเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลนั้นต้องจัดให้มีหลักประกันตามมาตรา ๑๑ (๑) ให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาตามที่กำหนดในกฎกระทรวงซึ่งต้องไม่เกินกว่าสามปี

(๒) ดำเนินการให้ถูกต้องตามมาตรา ๑๑ (๒) ให้ครบถ้วนภายในสามปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พันตำรวจโท ทักษิณ ชินวัตร

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ เนื่องจากในปัจจุบันนี้การประกอบวิชาชีพบัญชีได้ขยายครอบคลุมออกไปหลายด้านไม่ว่าการทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี หรือบริการด้านอื่น ซึ่งมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับกิจกรรมในทางธุรกิจต่างๆ อย่างกว้างขวาง สมควรส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอยู่ภายใต้การดูแลของสภาวิชาชีพเดียวกันเพื่อเป็นศูนย์รวมและส่งเสริมความเป็นปึกแผ่นรวมทั้งให้ความรู้และพัฒนาส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีคุณภาพและมาตรฐานและมีความก้าวหน้าในวิชาชีพ ตลอดจนเพื่อให้มีการควบคุมจรรยาบรรณการประกอบวิชาชีพ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทที่ 2

ขอบเขต

5. สภาวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้เพื่อกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยครอบคลุมถึงผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 8 ที่มีใช้กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือบริษัท จำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร และเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้าที่ 6 ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
6. กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการที่ไม่ใช่กิจการดังต่อไปนี้
 - 6.1 กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการชื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ต่อประชาชน
 - 6.2 กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น
 - 6.3 บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน
 - 6.4 กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม
7. กิจการบางกิจการไม่ได้ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้างแต่ได้รับความเชื่อถือจากลูกค้าให้ดูแลหรือจัดการทรัพยากรทางการเงินของลูกค้าโดยที่ลูกค้าหรือสมาชิกไม่ได้เข้ามามีส่วนในการบริหารกิจการนั้น กิจการเหล่านี้ถือเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ตัวอย่างเช่น ตัวแทนการท่องเที่ยว ตัวแทนหรือนายหน้าค้าสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น
8. ในกรณีที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไม่ประสงค์ที่จะจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) ทุกฉบับ โดยปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

บทที่ 9

เงินลงทุน

104. เงินลงทุน หมายถึง ตราสารหนี้และตราสารทุนที่กิจการมีไว้ เพื่อเพิ่มความมั่นคงให้กับกิจการไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล หรืออยู่ในรูปของราคา que เพิ่มขึ้น หรือในรูปของประโยชน์ที่กิจการได้รับ เช่น ประโยชน์ที่ได้จากความสัมพันธ์ทางการค้า

การวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรก

105. กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้และเงินลงทุนในตราสารทุนเป็น

105.1. เงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ซึ่งหมายถึง หลักทรัพย์ที่มีการซื้อขายในตลาด โดยมีการซื้อขายตลอดเวลาทำการ ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้ มีความเต็มใจ และเป็นอิสระจากกัน และมีการเปิดเผยราคาต่อสาธารณชน ตัวอย่างของตลาดที่มีลักษณะข้างต้น ได้แก่ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ และตลาดตราสารหนี้ (Bond Electronic Exchange: BEX) เป็นต้น โดยแบ่งเป็น 2 ประเภท ดังนี้

105.1.1. หลักทรัพย์เพื่อค้า หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาด หรือตราสารหนี้ทุกชนิดที่กิจการถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์หลักที่จะขายในอนาคต อันใกล้ ทำให้กิจการถือหลักทรัพย์นั้นไว้เป็นระยะเวลาสั้น ๆ เพื่อหากำไรจากการเปลี่ยนแปลงราคาของหลักทรัพย์ ดังนั้น หลักทรัพย์เพื่อค้าจึงมีอัตราการหมุนเวียนสูง

105.1.2. หลักทรัพย์เพื่อขาย หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนในความต้องการของตลาด หรือตราสารหนี้ทุกชนิด ซึ่งไม่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และในขณะเดียวกันไม่เป็นตราสารหนี้ที่กิจการตั้งใจจะถือจนครบกำหนด

105.2. เงินลงทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด

106. เงินลงทุนในตราสารทุนต้องจัดประเภทตามทีระบุไว้ในย่อหน้าที่ 105 เว้นแต่ว่าตราสารทุนนั้นเป็นเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า

107. เงินลงทุนในตราสารหนี้ต้องจัดประเภทตราสารหนี้เป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าหรือหลักทรัพย์เพื่อขายเว้นแต่ว่าตราสารหนี้นั้นเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด

108. เงินลงทุนในบริษัทย่อย หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปแบบบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ลงทุน (ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่) บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการที่ไปลงทุน ไม่ว่าจะผ่านทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้

109. เงินลงทุนในบริษัทร่วม หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า ผู้ลงทุนถือว่ามียุทธวิธีอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน เมื่อผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียง อย่างน้อยร้อยละ 20 ในกิจการที่ไปลงทุนไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ยกเว้นในกรณีที่ผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้น
110. เงินลงทุนในกิจการร่วมค้า หมายถึง เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน) ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมร่วมของผู้ร่วมค้า
111. กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนทุกประเภทเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการทำรายการ
112. ราคาทุนของเงินลงทุนในตราสารหนี้เมื่อเริ่มแรกไม่รวมดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้เงินลงทุนดังกล่าวมา เช่น ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้หุ้นกู้ที่ระบุอัตราดอกเบี้ย ดอกเบี้ยดังกล่าวรวมอยู่ในราคาซื้อของหุ้นกู้ แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของเงินลงทุน เป็นต้น

การวัดมูลค่าภายหลังการได้มา

เงินลงทุนในตราสารทุน

113. กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน ตามปกติกิจการจะวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารที่ถืออยู่ด้วยราคาเสนอซื้อปัจจุบัน หากราคาเสนอซื้อปัจจุบันไม่สามารถหาได้หรือไม่เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม กิจการอาจใช้ราคาซื้อขายครั้งล่าสุดเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจไม่เปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญระหว่างวันที่มีการซื้อขายครั้งล่าสุดกับวันที่วัดมูลค่า กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน เป็นกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดไปยังงบกำไรขาดทุน หากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามค่านิยมของหลักทรัพย์เพื่อค้า และรับรู้กำไร (ขาดทุน) ดังกล่าวไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น หากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามค่านิยมของหลักทรัพย์เพื่อขาย
114. กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า ด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน

เงินลงทุนในตราสารหนี้

115. กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ทุกชนิดที่กิจการตั้งใจจะถือจนครบกำหนดและเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการไม่ได้ตั้งใจจะถือจนครบกำหนดด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน โดยราคาทุนตัดจำหน่าย หมายถึง ราคาทุนของตราสารหนี้ที่ได้มาเมื่อเริ่มแรก หักเงินต้นที่จ่ายคืน

และบวกหรือหักค่าตัดจำหน่ายสะสมของส่วนต่างระหว่างราคาทุนเริ่มแรกกับมูลค่าที่ตราไว้ โดยใช้วิธีการตัดจำหน่ายส่วนต่างตามวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ

116. กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการไม่ได้ตั้งใจจะถือจนครบกำหนดด้วยมูลค่ายุติธรรม และกิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างราคาทุนตัดจำหน่ายและมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดงวดการรายงาน เป็นกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดไปยังบกำไรขาดทุนหากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อค้า และรับรู้กำไร (ขาดทุน) ดังกล่าวไปยังส่วนของเจ้าของ หากหลักทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของหลักทรัพย์เพื่อขาย

ค่าเผื่อการลดมูลค่าของเงินลงทุน

117. ในกรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่าเงินลงทุนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร เช่น ดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลง อย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ เป็นต้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุน หากกิจการสามารถประมาณราคาขายได้อย่างน่าเชื่อถือโดยที่ไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป และราคาขายหักด้วยต้นทุนในการขายเงินลงทุนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของเงินลงทุน ในกรณีที่ไม่ปรากฏว่ามีข้อบ่งชี้ข้างต้นอีกต่อไป กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

การจำหน่ายเงินลงทุน

118. ในการจำหน่ายเงินลงทุน กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับกับราคาตามบัญชีของเงินลงทุนเป็นกำไร (ขาดทุน) ทันทีที่เกิดขึ้น
119. หากกิจการจำหน่ายเงินลงทุนเพียงบางส่วน ราคาตามบัญชีต่อหน่วยที่ใช้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) จากการจำหน่ายเงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน

การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทเงินลงทุน

120. ตามปกติ การโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งจะไม่เกิดขึ้นบ่อย เนื่องจากกิจการต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการถือเงินลงทุน นับตั้งแต่เริ่มแรกที่ได้เงินลงทุนมา หากกิจการไม่มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายในทันที อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่เปลี่ยนไปอาจทำให้กิจการต้องโอนเปลี่ยนแปลงประเภทเงินลงทุน การโอนเปลี่ยนแปลงประเภทเงินลงทุนต้องมีหลักฐานสนับสนุนอย่างเพียงพอ
121. กิจการต้องปฏิบัติเกี่ยวกับการโอนเปลี่ยนแปลงเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปเป็นอีกประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้
- 121.1. สำหรับการโอนเปลี่ยนแปลงหลักทรัพย์เพื่อค้าไปเป็นเงินลงทุนประเภทอื่น กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้นในงบกำไรขาดทุนทันที

- 121.2. สำหรับการโอนเปลี่ยนเงินลงทุนประเภทอื่นไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันนั้น พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนที่โอนเปลี่ยนในงบกำไรขาดทุนทันที
- 121.3. สำหรับตราสารหนี้ที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และปรับปรุงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินลงทุนด้วยผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน ส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุนดังกล่าวยังคงแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้เจ้าของ และต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุที่เหลืออยู่ของตราสารหนี้ในลักษณะเดียวกับการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดของตราสารหนี้โดยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ
- 121.4. สำหรับการโอนเปลี่ยนตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนดไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้เจ้าของ
- 121.5. สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากหลักทรัพย์เพื่อขายไปเป็นตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี พร้อมทั้งกลับบัญชีทุกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในบทที่ 5 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้
- 121.6. สำหรับตราสารทุนที่โอนเปลี่ยนจากตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า ไปเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนในการบันทึกบัญชี และรับรู้ผลต่างระหว่างราคาตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอนเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้เจ้าของ

การเปิดเผยข้อมูล

122. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุน ดังนี้
 - 122.1. สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดและเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการตั้งใจถือจนครบกำหนด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับราคาทุนตัดจำหน่าย จำนวนเงินตามสัญญา และระยะเวลาครบกำหนด
 - 122.2. สำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการไม่ได้ตั้งใจถือจนครบกำหนด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ราคาทุนตัดจำหน่าย จำนวนเงินตามสัญญา กำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน และระยะเวลาครบกำหนด

- 122.3. สำหรับเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับราคาหุ้นและขาดทุนจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน (ถ้ามี)
- 122.4. สำหรับเงินลงทุนในตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม ราคาหุ้น และกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน
- 122.5. ให้เปิดเผยข้อจำกัดในการขายเงินลงทุน เช่น การนำเงินลงทุนไปใช้เป็นหลักประกัน เป็นต้น หากเงินลงทุนข้างต้นมีข้อจำกัดดังกล่าว

บทที่ 21

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

382. เงินตราต่างประเทศ หมายถึง เงินตราสกุลอื่นนอกเหนือจากสกุลเงินบาท
383. รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หมายถึง รายการที่กำหนดไว้เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือจะต้องจ่ายชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ รวมถึงรายการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการ
- 383.1. ซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งกำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ
- 383.2. กู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระ หรือได้รับชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ หรือ
- 383.3. ได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งสินทรัพย์ หรือก่อหรือชำระหนี้สิน ซึ่งกำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

384. รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินบาท โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินบาท กับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ
385. วันที่เกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในทางปฏิบัติ อัตราแลกเปลี่ยนที่ประมาณขึ้น ซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยนจริง ณ วันที่เกิดรายการมักจะถูกนำมาใช้ ตัวอย่างเช่น อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยในรอบสัปดาห์หรือรอบเดือนอาจถูกนำมาใช้สำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศทั้งหมดที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาดังกล่าว อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี หากอัตราแลกเปลี่ยนนั้นเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ การใช้อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยในรอบเวลานั้นอาจไม่เหมาะสม

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

386. ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด
- 386.1. รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด
- 386.2. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
387. มูลค่าตามบัญชีของรายการบางรายการถูกกำหนดมาจากการเปรียบเทียบจำนวนเงินตั้งแต่สองจำนวนขึ้นไป ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือ คือ ราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินและมีการวัดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ มูลค่าตามบัญชีจะกำหนดขึ้นโดยการเปรียบเทียบ ระหว่าง
- 387.1. ราคาทุนหรือมูลค่าตามบัญชี (แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ราคาถูกกำหนด (นั่นคือ อัตรา ณ วันที่เกิดรายการสำหรับรายการซึ่งวัดค่าด้วยราคาทุนเดิม) และ

- 387.2. ราคาตลาดซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่มูลค่าถูกกำหนด (เช่น อัตราปิด ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี)
- 387.3. ผลกระทบของการเปรียบเทียบนี้อาจทำให้เกิดผลขาดทุนที่ถูกรับรู้ในสกุลเงินบาท แต่จะไม่มี การรับรู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือในทางกลับกัน
388. เมื่อมีอัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถใช้ได้หลาย ๆ อัตรา อัตราที่ใช้ควรพิจารณาจากกระแสเงินสด ในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือยอดคงเหลือที่จะมีการชำระกันโดยให้ถือเสมือนหนึ่งว่ากระแส เงินสดได้เกิดขึ้น ณ วันที่มีการวัดมูลค่า หากไม่มีการแลกเปลี่ยนระหว่างสองสกุลเงินเป็นการ ชั่วคราว ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนครั้งแรกที่สุดที่สามารถแลกเปลี่ยนรายการกันได้
389. กิจการต้องแปลงค่ารายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินที่อยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศ โดยใช้อัตรา แลกเปลี่ยนที่ธนาคารรับซื้อ และแปลงค่ารายการหนี้สินที่เป็นตัวเงินที่อยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารขาย
390. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่า รายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้ ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น

(รวมถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงด้านเครดิตของหนี้สินนั้น) ในกำไรหรือขาดทุน

- 5.7.9 ถึงแม้จะมีข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 5.7.7 และ 5.7.8 กิจการต้องแสดงผลกำไรและขาดทุนทั้งหมดที่เกิดจากภาระผูกพันวงเงินสินเชื่อและสัญญาค้ำประกันทางการเงินที่เลือกกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน

สินทรัพย์ที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

- 5.7.10 ผลกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 4.1.2ก ต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ยกเว้นผลกำไรหรือขาดทุนจากการด้อยค่า (ดูหมวดที่ 5.5) และผลกำไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (ดูย่อหน้าที่ 5.7.2 ถึง 5.7.2ก) จนกระทั่งมีการตัดรายการหรือจัดประเภทรายการใหม่สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินนั้น เมื่อมีการตัดรายการสินทรัพย์ทางการเงิน ผลสะสมของผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ไว้ก่อนหน้าในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้จัดประเภทรายการใหม่จากส่วนของเจ้าของไปยังกำไรหรือขาดทุนซึ่งถือเป็นการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่องการนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) หากมีการจัดประเภทรายการใหม่สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินออกจากประเภทที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น กิจการต้องถือปฏิบัติกับผลสะสมของผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ไว้ก่อนหน้าในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 5.6.5 และ 5.6.7 ดอกเบี้ยที่คำนวณโดยใช้วิธีดอกเบี้ยที่แท้จริงให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน
- 5.7.11 ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 5.7.10 หากสินทรัพย์ทางการเงินวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 4.1.2ก จำนวนเงินที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเป็นจำนวนเงินเดียวกับจำนวนเงินที่จะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเสมือนว่าสินทรัพย์ทางการเงินดังกล่าววัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย

บทที่ 6 การบัญชีป้องกันความเสี่ยง

6.1 วัตถุประสงค์และขอบเขตของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

- 6.1.1 การบัญชีป้องกันความเสี่ยงมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงผลกระทบในงบการเงิน ซึ่งเกิดจากกิจกรรมการบริหารความเสี่ยงของกิจการที่ใช้เครื่องมือทางการเงินในการจัดการฐานะเปิดที่เกิดขึ้นจากความเสี่ยงนั้น ๆ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน (หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในกรณีของเงินลงทุนในตราสารทุนที่กิจการเลือกแสดงการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 5.7.5) วิธีการดังกล่าวมีเป้าหมายในการ



แสดงถึงบริบทของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงภายใต้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงเพื่อให้เกิดความเข้าใจถึงวัตถุประสงค์และผลกระทบที่เกิดขึ้น

- 6.1.2 กิจการอาจเลือกกำหนดความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงระหว่างเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง และรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงตามย่อหน้าที่ 6.2.1 ถึง 6.3.7 และย่อหน้าที่ 6.2.1 ถึง 6.3.25 สำหรับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงที่เข้าเงื่อนไข กิจการต้องถือปฏิบัติกับผลกำไรหรือขาดทุนจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงและรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงตามย่อหน้าที่ 6.5.1 ถึง 6.5.14 และย่อหน้าที่ 6.5.1 ถึง 6.5.28 สำหรับรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงที่เป็นกลุ่มรายการ กิจการต้องถือปฏิบัติตามเกณฑ์ที่กำหนดเพิ่มเติมตามย่อหน้าที่ 6.6.1 ถึง 6.6.6 และ ย่อหน้าที่ 6.6.1 ถึง 6.6.16
- 6.1.3 สำหรับการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมต่อฐานะเปิดต่อความเสี่ยงอัตราดอกเบี้ยของกลุ่มสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน (และเพียงแต่การป้องกันความเสี่ยงนี้เท่านั้น) กิจการสามารถเลือกถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติที่ใช้อยู่ต่อไป ทั้งนี้ให้กิจการเปิดเผยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว
- 6.2 เครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง
- เครื่องมือที่เข้าเงื่อนไข
- 6.2.1 กิจการอาจเลือกกำหนดให้ออนุพันธ์ที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง ยกเว้นสิทธิเลือกซึ่งเป็นลายลักษณ์อักษรบางประเภท (ดูย่อหน้าที่ 6.2.4)
- 6.2.2 กิจการอาจเลือกกำหนดให้สินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่ใช่ออนุพันธ์หรือหนี้สินทางการเงินที่ไม่ใช่ออนุพันธ์ที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง ยกเว้นหนี้สินทางการเงินที่เลือกกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนที่การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมอันเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงด้านเครดิตของหนี้สินดังกล่าวแสดงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 5.7.7 สำหรับการป้องกันความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศ องค์ประกอบของความเสียหายเงินตราต่างประเทศของสินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่ใช่ออนุพันธ์หรือหนี้สินทางการเงินที่ไม่ใช่ออนุพันธ์อาจเลือกกำหนดให้เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงถ้าไม่ใช่เงินลงทุนในตราสารทุนซึ่งกิจการเลือกแสดงการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 5.7.5



- 6.2.3 เพื่อวัตถุประสงค์ของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง เฉพาะสัญญากับคู่สัญญาภายนอกกิจการที่เสนอรายงานเท่านั้น (เช่น ภายนอกกลุ่มกิจการหรือกิจการที่รายงาน) ที่สามารถเลือกกำหนดให้เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง

การเลือกกำหนดเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง

- 6.2.4 เครื่องมือที่เข้าเงื่อนไขต้องเลือกกำหนดให้เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงทั้งจำนวน ยกเว้นกรณีดังต่อไปนี้

6.2.4.1 กิจการแยกมูลค่าที่แท้จริงและมูลค่าตามเวลาของสิทธิเลือกออกจากกัน และกิจการเลือกกำหนดให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิเลือกเท่านั้น โดยไม่รวมการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามเวลาเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง (ดูย่อหน้าที่ 6.5.15 และย่อหน้าที่ ข6.5.29 ถึง ข6.5.33)

6.2.4.2 กิจการแยกองค์ประกอบราคาล่วงหน้าและองค์ประกอบราคาปัจจุบันของสัญญาฟอร์เวิร์ดออกจากกัน และกิจการเลือกกำหนดให้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าขององค์ประกอบราคาปัจจุบันของสัญญาฟอร์เวิร์ดเท่านั้น โดยไม่รวมองค์ประกอบราคาล่วงหน้า เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง ในทำนองเดียวกัน ส่วนต่างอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศอาจแยกจากและไม่รวมในการเลือกกำหนดเครื่องมือทางการเงินให้เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง (ดูย่อหน้าที่ 6.5.16 และย่อหน้าที่ ข6.5.34 ถึง ข6.5.39) และ

6.2.4.3 กิจการอาจเลือกกำหนดให้สัดส่วนของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง (เช่น ร้อยละ 50 ของจำนวนเงินที่กำหนดไว้เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงในความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง อย่างไรก็ตาม กิจการไม่อาจเลือกกำหนดให้ส่วนใดส่วนหนึ่งของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นเพียงช่วงใดช่วงหนึ่งของระยะเวลาระหว่างที่เครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงยังมีผลอยู่เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง

- 6.2.5 กลุ่มของรายการต่อไปนี้ กิจการอาจพิจารณารวมกันและเลือกกำหนดร่วมกันให้เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง (รวมถึงสถานการณ์ที่ความเสี่ยงที่เกิดจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงบางรายการหักลบกับความเสี่ยงที่เกิดจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงอื่น)

6.2.5.1 อนุพันธ์หรือสัดส่วนของอนุพันธ์ และ

6.2.5.2 รายการที่ไม่ใช่อนุพันธ์หรือสัดส่วนของรายการที่ไม่ใช่อนุพันธ์

- 6.2.6 อย่างไรก็ตาม ตราสารอนุพันธ์ซึ่งรวมสิทธิเลือกที่เป็นลายลักษณ์อักษรและสิทธิเลือกที่กิจการซื้อ (ตัวอย่างเช่น สิทธิเลือกอัตราดอกเบี้ยแบบคอลลาร์) ไม่เข้าเงื่อนไขในการเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง หากรายการดังกล่าวให้ผลเหมือนสิทธิเลือกที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่หักลบได้ ณ วันที่เลือกกำหนด (เว้นแต่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ ข6.2.4) ในทำนองเดียวกัน เครื่องมือทางการเงินตั้งแต่สองรายการขึ้นไป (หรือสัดส่วนของเครื่องมือทางการเงินนั้น) อาจเลือก



กำหนดแบบร่วมกันให้เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงเฉพาะเมื่อการรวมกันแล้วให้ผลไม่เหมือนสิทธิเลือกที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่หักกลบได้ ณ วันที่เลือกกำหนด (เว้นแต่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ ข6.2.4)

6.3 รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง

รายการที่เข้าเงื่อนไข

6.3.1 รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงสามารถเป็นได้ทั้งสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับรู้รายการแล้ว สัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้รายการ รายการที่คาดการณ์หรือเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ ซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้

6.3.1.1 รายการเดี่ยว หรือ

6.3.1.2 กลุ่มของรายการ (ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6.6.1 ถึง 6.6.6 และย่อหน้าที่ ข6.6.1 ถึง ข6.6.16)

รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงสามารถเป็นส่วนประกอบของรายการหรือกลุ่มของรายการดังกล่าวได้ (ดูย่อหน้าที่ 6.3.7 และย่อหน้าที่ ข6.3.7 ถึง ข6.3.25)

6.3.2 รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงต้องวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

6.3.3 หากรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงเป็นรายการที่คาดการณ์ (หรือส่วนประกอบของรายการที่คาดการณ์) รายการนั้นต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก

6.3.4 ฐานะเปิดโดยรวมซึ่งเป็นการรวมกันของฐานะเปิดที่เข้าเงื่อนไขของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงตามย่อหน้าที่ 6.3.1 และอนุพันธ์อาจเลือกกำหนดให้เป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงได้ (ดูย่อหน้าที่ ข6.3.3 ถึง ข6.3.4) นอกจากนี้รายการที่คาดการณ์ของฐานะเปิดโดยรวม (กล่าวคือ รายการที่ไม่มีข้อผูกมัดแต่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตซึ่งจะก่อให้เกิดฐานะเปิดและอนุพันธ์) ถือเป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง ถ้าฐานะเปิดโดยรวมมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก และเมื่อรายการดังกล่าวเกิดขึ้นก็จะไม่เป็นรายการคาดการณ์อีกต่อไป

6.3.5 ตามวัตถุประสงค์ของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง สินทรัพย์ หนี้สิน สัญญาผูกมัด หรือรายการที่คาดการณ์ที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากกับคู่สัญญาภายนอกกิจการที่เสนอรายงานเท่านั้น สามารถเลือกกำหนดให้เป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง การบัญชีป้องกันความเสี่ยงสามารถถือปฏิบัติกับรายการระหว่างกิจการในกลุ่มกิจการเดียวกันได้เฉพาะงบการเงินแต่ละกิจการหรืองบการเงินเฉพาะของกิจการเหล่านั้นเท่านั้น โดยไม่สามารถนำไปถือปฏิบัติกับงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ยกเว้นงบการเงินรวมของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งรายการระหว่าง



กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนและบริษัทย่อยที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน จะไม่มีการตัดรายการระหว่างกันในการจัดทำงบการเงินรวม

- 6.3.6 อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 6.3.5 ไม่ใช่สำหรับรายการต่อไปนี้ ความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศของรายการที่เป็นตัวเงินระหว่างกันในกลุ่มกิจการ (เช่น เจ้าหนี้หรือลูกหนี้ระหว่างบริษัทย่อยสองบริษัท) อาจเข้าเงื่อนไขถือเป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงในงบการเงินรวมได้ หากรายการดังกล่าวก่อให้เกิดฐานะเปิดต่อกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่ไม่มีการตัดรายการระหว่างกันได้อย่างครบถ้วนในการจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 กำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของรายการที่เป็นตัวเงินระหว่างกันในกลุ่มกิจการไม่ถือว่ามีรายการระหว่างกันได้อย่างครบถ้วนในการจัดทำงบการเงินรวม เมื่อรายการที่เป็นตัวเงินระหว่างกันในกลุ่มกิจการนั้นเป็นรายการซึ่งเกิดขึ้นระหว่างสองกิจการในกลุ่มกิจการที่มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแตกต่างกัน นอกจากนั้น ความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศของรายการระหว่างกันในกลุ่มกิจการที่คาดการณ์ซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก อาจเข้าเงื่อนไขเป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงในงบการเงินรวมได้ หากรายการดังกล่าวเป็นรายการที่กำหนดด้วยสกุลเงินอื่นที่ไม่ใช่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เข้าทำรายการ และความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศนี้จะส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนรวม

การเลือกกำหนดรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง

- 6.3.7 กิจการอาจเลือกกำหนดรายการทั้งจำนวนหรือส่วนประกอบของรายการเป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงในความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง รายการทั้งจำนวนประกอบด้วย การเปลี่ยนแปลงทั้งหมดในกระแสเงินสดหรือมูลค่ายุติธรรมของรายการนั้น ส่วนประกอบของรายการประกอบด้วยเพียงบางส่วนของ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมทั้งจำนวนหรือความผันผวนของกระแสเงินสดทั้งจำนวนของรายการ ในกรณีดังกล่าว กิจการอาจเลือกกำหนดให้ประเภทของส่วนประกอบ (รวมถึงการรวมส่วนประกอบ) ดังต่อไปนี้เท่านั้นเป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง

- 6.3.7.1 เฉพาะการเปลี่ยนแปลงในกระแสเงินสดหรือมูลค่ายุติธรรมของรายการอันเนื่องมาจากความเสี่ยงหนึ่งหรือหลายความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจง (ส่วนประกอบความเสี่ยง) หากส่วนประกอบความเสี่ยงดังกล่าวสามารถระบุแยกต่างหากได้และวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยอาศัยการประเมินภายใต้บริบทของโครงสร้างตลาดใดโครงสร้างหนึ่ง (ดูย่อหน้าที่ ข6.3.8 ถึง ข6.3.15) ส่วนประกอบความเสี่ยงนั้นให้รวมถึงการเลือกกำหนดเฉพาะแค่การเปลี่ยนแปลงในกระแสเงินสดหรือมูลค่า



ยุติธรรมของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงที่สูงกว่าหรือต่ำกว่าเมื่อเทียบกับราคาที่กำหนดหรือตัวแปรอื่น ๆ (ความเสี่ยงด้านเดียว)

- 6.3.7.2 กระแสเงินสดตามสัญญาที่เลือกไว้หนึ่งรายการหรือมากกว่า
- 6.3.7.3 ส่วนประกอบของจำนวนเงินที่กำหนดไว้ กล่าวคือ ส่วนใดส่วนหนึ่งที่ระบุไว้ของจำนวนเงินของรายการ (ดูย่อหน้าที่ ข6.3.16 ถึง ข6.3.20)

6.4 การเข้าเงื่อนไขการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

6.4.1 ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงเข้าเงื่อนไขการบัญชีป้องกันความเสี่ยงเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้

- 6.4.1.1 ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงประกอบด้วยเพียงเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงและรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงที่สามารถนำมาใช้ได้ ในความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงเท่านั้น
- 6.4.1.2 ณ การเริ่มต้นของความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง กิจการมีการเลือกกำหนดและการจัดทำเอกสารที่เป็นทางการซึ่งระบุถึงความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง และวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ในการบริหารความเสี่ยงของกิจการในการป้องกันความเสี่ยง เอกสารดังกล่าวต้องระบุถึงเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง ลักษณะของความเสี่ยงที่ป้องกัน และวิธีการที่กิจการใช้ในการประเมินว่าความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงเป็นไปตามข้อกำหนดความมีประสิทธิภาพในการป้องกันความเสี่ยง (รวมถึงการวิเคราะห์ถึงสาเหตุของความไม่มีประสิทธิภาพและวิธีการในการกำหนดอัตราส่วนการป้องกันความเสี่ยง)
- 6.4.1.3 ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงเป็นไปตามข้อกำหนดของ ความมีประสิทธิภาพในการป้องกันความเสี่ยงทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 6.4.1.3.1 มีความสัมพันธ์เชิงเศรษฐกิจระหว่างรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงและเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง (ดูย่อหน้าที่ ข6.4.4 ถึง ข6.4.6)
 - 6.4.1.3.2 ผลกระทบของความเสี่ยงด้านเครดิตไม่เหนือกว่าการเปลี่ยนแปลงมูลค่าอันเกิดจากความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจ (ดูย่อหน้าที่ ข6.4.7 ถึง ข6.4.8) และ
 - 6.4.1.3.3 อัตราส่วนการป้องกันความเสี่ยงของความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงเท่ากับอัตราส่วนของปริมาณของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงซึ่งกิจการได้ป้องกันความเสี่ยงต่อปริมาณของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงซึ่งกิจการได้ใช้ป้องกันความเสี่ยงสำหรับ



ปริมาณของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การเลือกกำหนดความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงต้องไม่สะท้อนความไม่สมดุระหว่างค่าน้ำหนักของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงกับเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดความไม่มีประสิทธิผลของการป้องกันความเสี่ยง (ไม่ว่าจะรับรู้รายการแล้วหรือไม่) ซึ่งก่อให้เกิดผลลัพธ์ทางบัญชีที่จะไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง (ดูย่อหน้าที่ ข6.4.9 ถึง ข6.4.11)

- 6.5 การบัญชีสำหรับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงที่เข้าเงื่อนไข
 - 6.5.1 กิจการถือปฏิบัติตามการบัญชีป้องกันความเสี่ยงกับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงที่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 6.4.1 (ซึ่งรวมถึงการที่กิจการตัดสินใจเลือกกำหนดความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง)
 - 6.5.2 ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ดังต่อไปนี้
 - 6.5.2.1 การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม คือ การป้องกันความเสี่ยงของฐานะเปิดต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้รายการแล้ว หรือสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้รายการ หรือส่วนประกอบของรายการดังกล่าวข้างต้น อันเนื่องมาจากความเสี่ยงใดความเสี่ยงหนึ่งและมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน
 - 6.5.2.2 การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด คือ การป้องกันความเสี่ยงของฐานะเปิดต่อความผันผวนของกระแสเงินสด อันเนื่องมาจากความเสี่ยงใดความเสี่ยงหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้รายการแล้ว (เช่น การจ่ายชำระดอกเบี้ยในอนาคตทั้งหมดหรือบางส่วนของหนี้สินที่มีอัตราดอกเบี้ยลอยตัว) หรือรายการที่คาดการณ์ที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก หรือส่วนประกอบของรายการดังกล่าวข้างต้น และมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน
 - 6.5.2.3 การป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศตามที่นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - 6.5.3 หากรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงเป็นตราสารทุนที่กิจการเลือกที่จะแสดงการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 5.7.5 ฐานะเปิดที่มีการป้องกันความเสี่ยงตามที่อ้างอิงในย่อหน้าที่ 6.5.2.1 ต้องเป็นรายการที่ส่งผลกระทบต่อกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ



อื่น เฉพาะในกรณีนี้เท่านั้นให้แสดงความไม่มีประสิทธิผลในการป้องกันความเสี่ยงที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

- 6.5.4 การป้องกันความเสี่ยงของความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศของสัญญาผูกมัด อาจถือปฏิบัติตามการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมหรือการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด
- 6.5.5 หากความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงยุติการเป็นไปตามข้อกำหนดของความสัมพันธ์ประสิทธิผลในการป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับอัตราส่วนการป้องกันความเสี่ยง (ดูย่อหน้าที่ 6.4.1.3.3) แต่วัตถุประสงค์ของการบริหารความเสี่ยงสำหรับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงที่เลือกกำหนดไว้ยังคงเป็นเช่นเดิม กิจการต้องปรับอัตราส่วนการป้องกันความเสี่ยงของความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงนั้นเพื่อให้กลับมาเป็นไปตามข้อกำหนดของความสัมพันธ์ประสิทธิผลในการป้องกันความเสี่ยง (หรือสามารถเรียกอีกอย่างหนึ่งได้ว่าการปรับสมดุล (rebalancing) ดูย่อหน้าที่ ข6.5.7 ถึง ข6.5.21)
- 6.5.6 กิจการต้องยกเลิกการใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงโดยทันทีเป็นต้นไป เฉพาะเมื่อความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง (หรือบางส่วนของความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง) ยุติการเป็นไปตามข้อกำหนดของความสัมพันธ์ประสิทธิผลในการป้องกันความเสี่ยง (หลังจากการพิจารณาการปรับสมดุลของความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง (ถ้าสามารถปฏิบัติได้) ทั้งนี้ให้รวมถึงเหตุการณ์ที่เครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงหมดอายุหรือขาย ยกเลิกหรือใช้สิทธิ ในการนี้การทดแทนหรือการต่ออายุเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงหนึ่งให้เป็นอีกเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงหนึ่ง ไม่ถือว่าเป็นการหมดอายุหรือยกเลิก หากการทำสัญญาใหม่ทดแทนหรือการต่ออายุเป็นส่วนหนึ่งและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการบริหารความเสี่ยงที่บันทึกไว้ นอกจากนี้ในการนี้ เครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงไม่ถือว่าเป็นหมดอายุหรือยกเลิก หากมีลักษณะดังต่อไปนี้
- 6.5.6.1 ผลทางกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือผลจากการออกกฎหมายหรือข้อบังคับทำให้คู่สัญญาของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงตกลงกันให้คู่สัญญาหักบัญชีไม่ว่าจะหนึ่งรายหรือหลายรายเข้ามาเป็นคู่สัญญาใหม่ของแต่ละฝ่ายแทนที่คู่สัญญาเดิม ในการนี้ คู่สัญญาหักบัญชี หมายถึง คู่สัญญากลาง (บางครั้งเรียกว่าองค์กรหักบัญชี หรือ ตัวแทนหักบัญชี) หรือกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการ เช่น สมาชิกหักบัญชีขององค์กรหักบัญชี หรือลูกค้าของสมาชิกหักบัญชีขององค์กรหักบัญชี ที่ทำหน้าที่ในฐานะคู่สัญญาที่ทำให้มีการหักบัญชีโดยคู่สัญญากลาง อย่างไรก็ตาม เมื่อคู่สัญญาของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงทดแทนคู่สัญญาเดิมด้วยคู่สัญญาที่ต่างไป และคู่สัญญาแต่ละฝ่ายมีการหักบัญชีโดยใช้คู่สัญญากลางรายเดียวกันให้ถือว่าเป็นไปตามข้อกำหนดตามย่อหน้าย่อยนี้
- 6.5.6.2 การเปลี่ยนแปลงอื่น (ถ้ามี) ในเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงให้จำกัดเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อทำให้เกิดการทดแทนคู่สัญญาดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงข้างต้นให้จำกัดเพียงเท่าที่สอดคล้องกับเงื่อนไขที่อาจจะมีขึ้นได้ หากเครื่องมือที่ใช้



ป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวได้หักบัญชีตั้งแต่แรกโดยคู่สัญญาหักบัญชี การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดเกี่ยวกับหลักประกัน ลิขสิทธิ์ในการหักลดยอดคงค้างของลูกค้าและเจ้าหนี้ และค่าธรรมเนียมตามกฎหมาย

การยกเลิกการใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงสามารถส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ของการป้องกัน ความเสี่ยงทั้งจำนวนหรือเพียงบางส่วนก็ได้ (ซึ่งหากเป็นกรณีหลังให้ใช้การบัญชีป้องกัน ความเสี่ยงต่อไปกับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงส่วนที่เหลือ)

6.5.7 กิจการต้องถือปฏิบัติตาม

6.5.7.1 ย่อหน้าที่ 6.5.10 เมื่อกิจการยกเลิกการใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงสำหรับการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมซึ่งรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงเป็น (หรือเป็นส่วนประกอบของ) เครื่องมือทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยราคาทุน ตัดจำหน่าย และ

6.5.7.2 ย่อหน้าที่ 6.5.12 เมื่อยกเลิกการใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงสำหรับป้องกัน ความเสี่ยงในกระแสเงินสด

การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม

6.5.8 トラバที่การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมยังคงเข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 6.4.1 ให้ กิจการถือปฏิบัติกับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยง ดังต่อไปนี้

6.5.8.1 ผลกำไรหรือขาดทุนจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงต้องรับรู้ในกำไรหรือ ขาดทุน (หรือในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากใช้เครื่องมือที่ใช้ป้องกันความ เสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงตราสารทุนที่กิจการนั้นเลือกที่จะแสดงการ เปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 5.7.5)

6.5.8.2 ผลกำไรหรือขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงของรายการที่มีการป้องกันความ เสี่ยงต้องนำไปปรับปรุงกับมูลค่าตามบัญชีของรายการที่มีการป้องกันความ เสี่ยงนั้น (ถ้าสามารถปฏิบัติได้) และต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน ในกรณีที่รายการที่ มีการป้องกันความเสี่ยงเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน (หรือเป็นส่วนประกอบของ สินทรัพย์ทางการเงิน) ที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ อื่นตามย่อหน้าที่ 4.1.2ก ให้รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยง ของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม หากรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงเป็นตราสารทุนที่กิจการเลือกที่จะแสดง การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 5.7.5 ผลกำไรหรือขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวต้องคงไว้ในกำไร ขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในกรณีที่รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงนั้นเป็นสัญญา ผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้รายการ (หรือส่วนประกอบของสัญญาผูกมัด) ผลสะสมของ



การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง
นับตั้งแต่การเลือกกำหนดให้เป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงให้รับรู้เป็น
สินทรัพย์หรือหนี้สิน พร้อมกับรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นผลกำไรหรือ
ขาดทุนในกำไรหรือขาดทุน

- 6.5.9 เมื่อรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมเป็นสัญญาผูกมัด (หรือเป็นส่วนประกอบ
ของสัญญาผูกมัด) เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือก่อให้เกิดหนี้สิน ให้กิจการปรับมูลค่าตามบัญชี
เมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์หรือหนี้สินซึ่งเป็นผลจากการที่กิจการได้ปฏิบัติตามสัญญาผูกมัด
ด้วยผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงที่เคย
รับรู้ไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน
- 6.5.10 การปรับปรุงใด ๆ ที่เกิดขึ้นตามย่อหน้าที่ 6.5.8.2 ต้องตัดจำหน่ายไปยังกำไรหรือขาดทุน
หากรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงเป็นเครื่องมือทางการเงิน (หรือเป็นส่วนประกอบของ
เครื่องมือทางการเงิน) ที่วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย การตัดจำหน่ายอาจเริ่มต้นทันทีที่มี
การปรับปรุงเกิดขึ้น และต้องเริ่มก่อนที่รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงนั้นยุติที่จะมีการ
ปรับปรุงผลกำไรหรือขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงนั้น การตัดจำหน่ายดังกล่าวคำนวณโดย
ใช้อัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงที่คำนวณใหม่ ณ วันที่เริ่มการตัดจำหน่าย ในกรณีของสินทรัพย์ทาง
การเงิน (หรือเป็นส่วนประกอบของสินทรัพย์ทางการเงิน) ที่เป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง
และวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 4.1.2ก ให้
ตัดจำหน่ายในลักษณะเดียวกัน แต่ใช้จำนวนเงินซึ่งเป็นผลสะสมของผลกำไรหรือขาดทุนที่เคย
รับรู้ก่อนหน้าตามย่อหน้าที่ 6.5.8.2 โดยไม่ปรับปรุงกับมูลค่าตามบัญชี

การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด

- 6.5.11 トラบที่การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดเป็นไปตามเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 6.4.1
ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงต้องถือปฏิบัติดังต่อไปนี้
- 6.5.11.1 ให้ปรับปรุงส่วนประกอบแยกต่างหากของส่วนของผู้เป็นเจ้าของซึ่งเกี่ยวข้องกับ
รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (สำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด)
จะปรับปรุงด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าของรายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้ (เป็นจำนวน
เงินค่าสัมบูรณ์)
- 6.5.11.1.1 ผลสะสมของผลกำไรหรือขาดทุนจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความ
เสี่ยงนับจากการเริ่มต้นของการป้องกันความเสี่ยง และ
- 6.5.11.1.2 ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม (มูลค่าปัจจุบัน)
ของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (กล่าวคือ มูลค่าปัจจุบัน
ของผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงในกระแสเงินสดอนาคตที่



คาดการณ์ที่มีการป้องกันความเสี่ยง) โดยนับจากการเริ่มต้นของการป้องกันความเสี่ยง

- 6.5.11.2 ผลกำไรหรือขาดทุนในส่วนที่มีประสิทธิผลของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง (กล่าวคือ ส่วนที่หักลบกับการเปลี่ยนแปลงในสำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดที่คำนวณตามย่อหน้าที่ 6.5.11.1) ต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
- 6.5.11.3 ผลกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เหลือของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง (หรือผลกำไรหรือขาดทุนที่คงเหลือของการเปลี่ยนแปลงของสำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดที่คำนวณตามย่อหน้าที่ 6.5.11.1) ถือเป็นส่วนของ การป้องกันความเสี่ยงที่ไม่มีประสิทธิผลที่ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน
- 6.5.11.4 จำนวนเงินสะสมในสำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด ตามย่อหน้าที่ 6.5.11.1 ต้องถือปฏิบัติ ดังต่อไปนี้
- 6.5.11.4.1 หากรายการที่คาดการณ์ที่มีการป้องกันความเสี่ยงทำให้เกิดการรับรู้รายการของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินที่ไม่ใช่หนี้สินทางการเงินในภายหลัง หรือรายการที่คาดการณ์ที่มีการป้องกันความเสี่ยงสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินที่ไม่ใช่หนี้สินทางการเงินกลายเป็นสัญญาผูกมัดที่ต้องถือปฏิบัติตามการบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องโอนจำนวนเงินของสำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดตรงไปรวมอยู่ในราคาทุนเริ่มแรกหรือมูลค่าตามบัญชีอื่นของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น รายการดังกล่าวไม่ถือเป็น การปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ดังนั้นจึงไม่กระทบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
- 6.5.11.4.2 สำหรับการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดนอกเหนือจากรายการที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 6.5.11.4.1 จำนวนเงินข้างต้นต้องจัดประเภทรายการใหม่จากสำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดไปเป็นกำไรหรือขาดทุนโดยถือเป็นการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ในรอบระยะเวลารายงานเดียวกันหรือในรอบระยะเวลารายงานที่กระแสเงินสดอนาคตที่คาดการณ์ที่มีการป้องกันความเสี่ยงส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน (เช่น ในรอบ



ระยะเวลารายงานที่มีการรับรู้ดอกเบี้ยรับหรือดอกเบี้ยจ่าย หรือ เมื่อยอดขายที่คาดการณ์ได้เกิดขึ้น)

6.5.11.4.3 อย่างไรก็ตาม หากจำนวนเงินข้างต้นเป็นผลขาดทุน และกิจการ คาดว่าผลขาดทุนทั้งหมดหรือบางส่วนนั้นจะไม่ได้รับคืนภายใน หนึ่งรอบระยะเวลาในอนาคตหรือนานกว่านั้น กิจการต้อง จัดประเภทรายการใหม่สำหรับจำนวนเงินที่ไม่คาดว่าจะได้รับคืน เข้ากำไรหรือขาดทุนในทันที โดยถือเป็นการปรับปรุงการ จัดประเภทรายการใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการ ประกาศใช้))

6.5.12 เมื่อกิจการยกเลิกการบัญชีป้องกันความเสี่ยงสำหรับการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (ดูย่อหน้าที่ 6.5.6 และ 6.5.7.2) กิจการต้องถือปฏิบัติกับจำนวนเงินที่สะสมไว้ในสำรอง การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด ตามย่อหน้าที่ 6.5.11.1 ดังต่อไปนี้

6.5.12.1 หากกระแสเงินสดอนาคตที่มีการป้องกันความเสี่ยงยังคงคาดการณ์ว่าจะเกิดขึ้น จำนวนเงินดังกล่าวต้องคงอยู่ในสำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด จนกระทั่งกระแสเงินสดอนาคตนั้นได้เกิดขึ้นหรือจนกระทั่งมีการถือปฏิบัติตาม ย่อหน้าที่ 6.5.11.4.3 เมื่อกระแสเงินสดอนาคตเกิดขึ้น ให้กิจการถือปฏิบัติตาม ย่อหน้าที่ 6.5.11.4

6.5.12.2 หากกระแสเงินสดอนาคตที่มีการป้องกันความเสี่ยงไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นอีกต่อไป จำนวนดังกล่าวต้องจัดประเภทรายการใหม่ในทันทีจากสำรองการป้องกันความเสี่ยง ในกระแสเงินสดไปกำไรหรือขาดทุนโดยถือเป็นการปรับปรุงการจัดประเภทรายการ ใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การนำเสนอ งบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) กระแสเงินสดอนาคตที่มีการป้องกันความเสี่ยง ที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากอาจจะยังคงคาดการณ์ได้

การป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ

6.5.13 การป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ ซึ่งรวมการป้องกันความ เสี่ยงของรายการที่เป็นตัวเงินที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยน เงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)) ต้องถือปฏิบัติในทำนองคล้ายกันกับ การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด

6.5.13.1 ส่วนหนึ่งของผลกำไรหรือขาดทุนของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงในส่วนที่มี ประสิทธิภาพต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ดูย่อหน้าที่ 6.5.11) และ



6.5.13.2 ส่วนที่ไม่มีประสิทธิผลต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

- 6.5.14 ผลสะสมของผลกำไรหรือขาดทุนของเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงในส่วนที่มีประสิทธิผลที่สะสมไว้ในสำรองการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศต้องจัดประเภทรายการใหม่จากส่วนของผู้ถือหุ้นไปยังกำไรหรือขาดทุน โดยถือเป็นการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ตามย่อหน้าที่ 48 ถึง 49 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) เกี่ยวกับการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศทั้งหมดหรือบางส่วน

การบัญชีสำหรับมูลค่าตามเวลาของสิทธิเลือก

- 6.5.15 เมื่อกิจการแยกมูลค่าที่แท้จริงและมูลค่าตามเวลาของสิทธิเลือกและเลือกกำหนดให้เฉพาะการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิเลือกเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง (ดูย่อหน้าที่ 6.2.4.1) กิจการต้องถือปฏิบัติกับมูลค่าตามเวลาของสิทธิเลือกดังต่อไปนี้ (ดูย่อหน้าที่ ข6.5.29 ถึง ข6.5.33)

- 6.5.15.1 กิจการต้องแยกความแตกต่างของมูลค่าตามเวลาของสิทธิเลือกตามประเภทของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง ซึ่งใช้สิทธิเลือกในการป้องกันความเสี่ยง (ดูย่อหน้าที่ ข6.5.29) ดังนี้

6.5.15.1.1 รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงแบบธุรกรรมสัมพันธ์

6.5.15.1.2 รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงแบบช่วงเวลาสัมพันธ์

- 6.5.15.2 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าตามเวลาของสิทธิเลือกที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงแบบธุรกรรมสัมพันธ์ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จจ่อในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงนั้น และจำนวนเงินดังกล่าวต้องสะสมไว้ในส่วนประกอบแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นจากมูลค่าตามเวลาของสิทธิเลือกที่สะสมไว้ในส่วนประกอบแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น (“จำนวนเงิน” นั้น) ต้องถือปฏิบัติดังต่อไปนี้

- 6.5.15.2.1 หากรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงในภายหลังก่อให้เกิดการรับรู้รายการของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินที่ไม่ใช่หนี้สินทางการเงิน หรือ สัญญาผูกมัดสำหรับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินที่ไม่ใช่หนี้สินทางการเงินซึ่งถือปฏิบัติตามการบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องโอน “จำนวนเงิน” นั้นจากส่วนประกอบแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นตรงไปราคาทุนเริ่มแรกหรือมูลค่าตามบัญชีอื่นของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น โดยไม่ถือเป็นการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่



(ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การนำเสนอ
งบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ดังนั้นจึงไม่กระทบกำไรขาดทุน
เบ็ดเสร็จอื่น

6.5.15.2.2 สำหรับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงนอกเหนือจาก
ที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 6.5.15.2.1 จำนวนเงินนั้นต้องจัดประเภท
รายการใหม่จากส่วนประกอบแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของไปกำไร
หรือขาดทุน โดยถือเป็นการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่
(ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1(ปรับปรุง 2561)) ภายในรอบ
ระยะเวลารายงานเดียวกันหรือในรอบระยะเวลารายงานซึ่งกระแส
เงินสดอนาคตที่คาดการณ์ที่มีการป้องกันความเสี่ยงส่งผลกระทบต่อ
กำไรหรือขาดทุน (เช่น เมื่อยอดขายที่คาดการณ์เกิดขึ้น)

6.5.15.2.3 อย่างไรก็ตาม หากจำนวนเงินนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนนั้นไม่คาดว่าจะ
ได้รับคืนภายในหนึ่งรอบระยะเวลารายงานในอนาคตหรือนานกว่านั้น
จำนวนเงินนั้นที่ไม่คาดว่าจะได้รับคืนต้องจัดประเภทรายการใหม่
ในทันทีไปกำไรหรือขาดทุน โดยถือเป็นการปรับปรุงการจัดประเภท
รายการใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561))

6.5.15.3 การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าตามเวลาของสิทธิเลือกที่ใช้ป้องกัน
ความเสี่ยงรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงแบบช่วงเวลาสัมพันธ์ต้องรับรู้ในกำไร
ขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงนั้น และ
ต้องสะสมในส่วนประกอบแยกต่างหากของส่วนของเจ้าของ มูลค่าตามเวลา ณ วันที่
มีการเลือกกำหนดให้สิทธิเลือกเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงในส่วนที่กับ
รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงต้องตัดจำหน่ายอย่างเป็นระบบและสมเหตุสมผล
ตลอดระยะเวลาที่การปรับปรุงการป้องกันความเสี่ยงสำหรับมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ
เลือกส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน (หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากรายการ
ที่มีการป้องกันความเสี่ยงนั้นเป็นตราสารทุนที่กิจการเลือกที่จะแสดงการเปลี่ยนแปลง
ในมูลค่ายุติธรรมในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 5.7.5) ดังนั้น ในแต่ละ
รอบระยะเวลารายงาน จำนวนเงินที่ตัดจำหน่ายส่วนต้องจัดประเภทรายการใหม่
จากส่วนประกอบแยกต่างหากของส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุน โดยถือเป็น
การปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง
(ปรับปรุง 2561)) อย่างไรก็ตาม หากมีการยกเลิกการบัญชีป้องกันความเสี่ยง
สำหรับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงที่มีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า
ที่แท้จริงของสิทธิเลือกเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง กิจการต้องจัดประเภท
รายการใหม่ในทันทีสำหรับจำนวนเงินสุทธิ (กล่าวคือ รวมการตัดจำหน่ายสะสม) ที่
สะสมไว้ในส่วนประกอบแยกต่างหากของส่วนของเจ้าของต้องไปยังกำไรหรือ



ขาดทุน โดยถือเป็นการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561))

การบัญชีสำหรับองค์ประกอบราคาล่วงหน้าของสัญญาฟอร์เวิร์ดและส่วนต่างอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของเครื่องมือทางการเงิน

6.5.16 เมื่อกิจการแยกองค์ประกอบราคาล่วงหน้าและองค์ประกอบราคาปัจจุบันของสัญญาฟอร์เวิร์ด และเลือกกำหนดให้เฉพาะการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าขององค์ประกอบราคาปัจจุบันของสัญญาฟอร์เวิร์ดเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง หรือเมื่อกิจการแยกส่วนต่างอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศออกจากเครื่องมือทางการเงินและไม่รวมรายการดังกล่าวในการเลือกกำหนดให้เครื่องมือทางการเงินนั้นเป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง (ดูย่อหน้าที่ 6.2.4.2) กิจการอาจถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6.5.15 กับองค์ประกอบราคาล่วงหน้าของสัญญาฟอร์เวิร์ด หรือส่วนต่างอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ในลักษณะเดียวกันกับการถือปฏิบัติต่อมูลค่าตามเวลาของสิทธิเลือกในกรณีดังกล่าว กิจการต้องถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6.5.34 ถึง 6.5.39

6.6 การป้องกันความเสี่ยงของกลุ่มของรายการ

การที่กลุ่มของรายการสามารถถือเป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง

6.6.1 กลุ่มของรายการ (รวมถึงกลุ่มของรายการที่รวมกันเป็นฐานะสุทธิ ดูย่อหน้าที่ 6.6.1 ถึง 6.6.8) สามารถเป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงได้เฉพาะเมื่อ

6.6.1.1 กลุ่มของรายการประกอบไปด้วยรายการ (รวมถึงส่วนประกอบของรายการ) ที่แต่ละรายการสามารถเป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงได้

6.6.1.2 รายการต่าง ๆ ในกลุ่มมีการบริหารรวมกันแบบกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์ของการบริหารความเสี่ยง และ

6.6.1.3 ในกรณีของการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดของกลุ่มของรายการที่มีความผันผวนในกระแสเงินสดที่ไม่คาดว่าจะเป็นส่วนที่ใกล้เคียงกับความผันผวนโดยรวมในกระแสเงินสดของกลุ่มของรายการ จนทำให้เกิดการหักกลบฐานะความเสี่ยง

6.6.1.3.1 ให้ถือเป็นการป้องกันความเสี่ยงของความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศ และ

6.6.1.3.2 การเลือกกำหนดฐานะสุทธิดังกล่าวระบุระยะเวลารายการที่รายการที่คาดการณ์คาดว่าจะส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน รวมถึงลักษณะและปริมาณด้วย (ดูย่อหน้าที่ 6.6.7 ถึง 6.6.8)



การเลือกกำหนดของส่วนประกอบของจำนวนเงินที่กำหนดไว้

- 6.6.2 ส่วนประกอบที่เป็นสัดส่วนของกลุ่มของรายการที่เป็นไปตามเกณฑ์ถือเป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงที่เป็นไปตามเกณฑ์ หากการเลือกกำหนดนี้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการบริหารความเสี่ยงของกิจการ
- 6.6.3 ส่วนประกอบลำดับชั้นในกลุ่มรายการโดยรวม (เช่น ลำดับชั้นล่างสุด) สามารถถือปฏิบัติตามการบัญชีป้องกันความเสี่ยงได้เฉพาะเมื่อ
- 6.6.3.1 ส่วนประกอบลำดับชั้นดังกล่าวสามารถระบุแยกต่างหากได้และวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
 - 6.6.3.2 วัตถุประสงค์ในการบริหารความเสี่ยงคือการป้องกันความเสี่ยงส่วนประกอบลำดับชั้น
 - 6.6.3.3 รายการในกลุ่มของรายการโดยรวมที่ซึ่งมีลำดับชั้นระบุไว้ในกลุ่มนั้น มีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงที่มีการป้องกันความเสี่ยงประเภทเดียวกัน (เพื่อให้การวัดมูลค่าของลำดับชั้นที่มีการป้องกันความเสี่ยงไม่ได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากรายการใดรายการหนึ่งในกลุ่มของรายการโดยรวมซึ่งรวมกันขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของลำดับชั้นที่มีการป้องกันความเสี่ยง)
 - 6.6.3.4 ในการป้องกันความเสี่ยงของรายการที่มีอยู่ (เช่น สัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้รายการ หรือสินทรัพย์ที่รับรู้รายการ) กิจการสามารถระบุและติดตามกลุ่มของรายการโดยรวมที่มีการระบุลำดับชั้นที่มีการป้องกันความเสี่ยง (เพื่อให้กิจการสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดของการบัญชีสำหรับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงที่เข้าเงื่อนไข) และ
 - 6.6.3.5 รายการใดๆ ในกลุ่มของรายการที่มีสิทธิเลือกที่จะจ่ายชำระก่อนครบกำหนดให้ถือว่าเข้าเงื่อนไขของข้อกำหนดสำหรับส่วนประกอบของจำนวนเงินที่กำหนดไว้ (ดูย่อหน้าที่ ข6.3.20)

การแสดงรายการ

- 6.6.4 สำหรับการป้องกันความเสี่ยงของกลุ่มของรายการที่มีฐานะความเสี่ยงที่หักกลบ (กล่าวคือในการป้องกันความเสี่ยงฐานะสุทธิ) ซึ่งความเสี่ยงที่ได้รับการป้องกันเสี่ยงของกลุ่มของรายการส่งผลกระทบต่อรายการรายบรรทัดที่หลากหลายในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ให้แสดงผลกำไรหรือขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงในงบการเงินดังกล่าวเป็นรายการรายบรรทัดแยกต่างหากจากรายการที่ได้รับผลกระทบจากรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง ดังนั้น ในงบการเงินดังกล่าว จำนวนเงินในรายการรายบรรทัดที่เกี่ยวข้องกับรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (เช่น รายได้ หรือ ต้นทุนขาย) ไม่ได้รับผลกระทบใดๆ
- 6.6.5 สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่มีการป้องกันความเสี่ยงร่วมกันเป็นกลุ่มในการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการใน



งบแสดงฐานะการเงินโดยเป็นรายการปรับปรุงของมูลค่าตามบัญชีของรายการแต่ละรายการดังกล่าวซึ่งรวมกันเป็นกลุ่มของรายการตามย่อหน้าที่ 6.5.8.2

ฐานะสุทธิเป็นศูนย์

6.6.6 เมื่อรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงเป็นกลุ่มซึ่งเป็นฐานะสุทธิเป็นศูนย์ (กล่าวคือ รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงหักกลบอย่างสมบูรณ์ด้วยตนเองกับความเสี่ยงที่มีการบริหารแบบกลุ่ม) กิจการสามารถเลือกกำหนดให้รายการดังกล่าวอยู่ในความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงโดยไม่มีเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง หากเป็นไปตามเงื่อนไขดังนี้

6.6.6.1 การป้องกันความเสี่ยงเป็นส่วนหนึ่งของกลยุทธ์การป้องกันความเสี่ยงของความเสี่ยงสุทธิที่มีความต่อเนื่อง โดยที่กิจการป้องกันความเสี่ยงฐานะประเภทเดิมที่สร้างขึ้นใหม่อย่างเป็นประจำเมื่อเวลาผ่านไป (เช่น เมื่อรายการนั้นเข้าใกล้ช่วงเวลาที่เกิดการป้องกันความเสี่ยง)

6.6.6.2 ขนาดของฐานะสุทธิที่มีการป้องกันความเสี่ยงเปลี่ยนแปลงไปตลอดอายุของกลยุทธ์การป้องกันความเสี่ยงของความเสี่ยงสุทธิที่มีความต่อเนื่อง และกิจการใช้เครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงที่เข้าเงื่อนไขเพื่อป้องกันความเสี่ยงของความเสี่ยงสุทธินั้น (กล่าวคือ เมื่อฐานะสุทธิไม่เป็นศูนย์)

6.6.6.3 ตามปกติแล้วการบัญชีการป้องกันความเสี่ยงสามารถถือปฏิบัติสำหรับฐานะสุทธิดังกล่าวเมื่อฐานะสุทธิไม่เป็นศูนย์และเมื่อมีการป้องกันความเสี่ยงด้วยเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงที่เข้าเงื่อนไข และ

6.6.6.4 การไม่ถือปฏิบัติตามการบัญชีการป้องกันความเสี่ยงสำหรับรายการฐานะสุทธิที่เป็นศูนย์จะก่อให้เกิดผลลัพธ์ทางบัญชีที่ไม่สม่ำเสมอ เนื่องจากการบัญชีป้องกันความเสี่ยงจะไม่รับรู้ฐานะความเสี่ยงที่หักกลบ ซึ่งหากเป็นอย่างอื่นจะมีการรับรู้ในการป้องกันความเสี่ยงของฐานะสุทธิ

6.7 ทางเลือกในการเลือกกำหนดฐานะเปิดด้านเครดิตวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

การที่ฐานะเปิดด้านเครดิตสามารถเลือกกำหนดที่มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

6.7.1 หากกิจการใช้อนุพันธ์ด้านเครดิตที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนในการบริหารความเสี่ยงด้านเครดิตของเครื่องมือทางการเงินทั้งหมดหรือบางส่วน (ฐานะเปิดด้านเครดิต) กิจการอาจเลือกกำหนดให้เครื่องมือทางการเงินในส่วนที่เกิดการบริหารวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน (กล่าวคือ เครื่องมือทางการเงินทั้งหมดหรือตามสัดส่วน) เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้



- 6.7.1.1 ชื่อของฐานะเปิดด้านเครดิต (เช่น ผู้กู้ยืม หรือผู้ครอบครองภาระผูกพันวงเงินสินเชื่อ) ตรงกันกับชื่อของกิจการที่อ้างไว้ในในอนุพันธ์ด้านเครดิต (การมีชื่อตรงกัน) และ
- 6.7.1.2 ระดับของสิทธิเรียกร้องของเครื่องมือทางการเงินตรงกันกับระดับของสิทธิเรียกร้องของเครื่องมือที่สามารถส่งมอบได้ซึ่งเป็นไปตามสัญญาอนุพันธ์ด้านเครดิต

ในการเลือกกำหนดดังกล่าว กิจการอาจไม่ต้องคำนึงถึงว่าเครื่องมือทางการเงินที่มีการบริหารความเสี่ยงด้านเครดิตอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หรือไม่ (เช่น กิจการอาจเลือกกำหนดดังกล่าวสำหรับภาระผูกพันวงเงินสินเชื่อซึ่งไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้) กิจการอาจเลือกกำหนดดังกล่าวสำหรับเครื่องมือทางการเงินเมื่อมีการรับรู้รายการเริ่มแรก หรือในภายหลัง หรือขณะที่เครื่องมือทางการเงินยังไม่ได้รับรู้รายการ กิจการต้องจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการเลือกกำหนดดังกล่าวไปพร้อมกัน

การบัญชีสำหรับฐานะเปิดด้านเครดิตที่เลือกกำหนดที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

- 6.7.2 หากกิจการเลือกกำหนดให้วัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามย่อหน้าที่ 6.7.1 หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก หรือยังไม่มี การรับรู้รายการมาก่อน กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชี (ถ้ามี) กับมูลค่ายุติธรรม ณ เวลาที่มีการเลือกกำหนดดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนโดยทันที สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามย่อหน้าที่ 4.1.2ก กิจการต้องจัดประเภทรายการใหม่สำหรับผลสะสมของผลกำไรหรือขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นโดยทันทีจากส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุน โดยถือเป็นการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 6.7.3 กิจการต้องยกเลิกการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินหรือสัดส่วนของเครื่องมือทางการเงินที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงด้านเครดิตด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้
- 6.7.3.1 ไม่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 6.7.1 อีกต่อไป เช่น
- 6.7.3.1.1 อนุพันธ์ด้านเครดิตหรือเครื่องมือทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงด้านเครดิตนั้นหมดอายุหรือขาย ยกเลิก หรือชำระ หรือ
- 6.7.3.1.2 ไม่ได้บริหารความเสี่ยงด้านเครดิตของเครื่องมือทางการเงินโดยใช้ อนุพันธ์ด้านเครดิตอีกต่อไป เช่น กรณีดังกล่าวสามารถเกิดขึ้นได้



เนื่องจากคุณภาพเครดิตของผู้กู้ยืมหรือผู้ครอบครองภาระผูกพัน
วงเงินสินเชื่อดีขึ้น หรือมีการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดด้านเงินทุนของ
กิจการ และ

- 6.7.3.2 เครื่องมือทางการเงินที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงด้านเครดิตไม่ได้กำหนดให้วัดมูลค่าด้วย
มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนหากไม่มีการเลือกกำหนดดังกล่าว (กล่าวคือ
ไม่มีการเปลี่ยนแปลงโมเดลธุรกิจของกิจการในขณะนี้ ดังนั้นจึงต้องมีการจัด
ประเภทรายการใหม่ตามย่อหน้าที่ 4.4.1)
- 6.7.4 เมื่อกิจการยกเลิกการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน หรือสัดส่วนของเครื่องมือทางการเงิน
ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงด้านเครดิตด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ให้ถือว่ามูลค่า
ยุติธรรมของเครื่องมือทางการเงิน ณ วันที่มีการยกเลิกดังกล่าวเป็นมูลค่าตามบัญชีใหม่ของ
เครื่องมือทางการเงินนั้น หลังจากนั้น ให้วัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินด้วยการวัดมูลค่าที่เคยใช้
ก่อนที่จะมีการเลือกกำหนดให้เครื่องมือทางการเงินวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือ
ขาดทุน (รวมถึงการตัดจำหน่ายอันเป็นผลมาจากมูลค่าตามบัญชีใหม่) เช่น สินทรัพย์ทาง
การเงินเคยจัดประเภทตั้งแต่เริ่มแรกให้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย ให้กลับไปวัดมูลค่า
ตามเดิม และให้คำนวณอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงใหม่จากมูลค่าตามบัญชีขั้นต้นใหม่ ณ วันที่มีการ
ยกเลิกการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

บทที่ 7 วันถือปฏิบัติ และการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

7.1 วันถือปฏิบัติ

- 7.1.1 กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบ
ระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้ถือปฏิบัติ
ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่
1 มกราคม 2562 เป็นต้นไปเท่านั้น หากกิจการเลือกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทาง
การเงินฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและถือปฏิบัติตาม
ข้อกำหนดทั้งหมดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในเวลาเดียวกัน (ดูย่อหน้าที่
7.1.2 7.2.21 และ 7.3.2)

หากกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้กับ
งบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป
กิจการต้องถือปฏิบัติพร้อมกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผย
ข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือ
ทางการเงิน การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง การป้องกันความ

