

## บทที่ 2

### แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การค้นคว้าแบบอิสระเรื่องการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีกับกำไรสุทธิของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นี้ผู้ศึกษาได้รวบรวมและระบุรายละเอียดของแนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องออกเป็น 2 ส่วนด้วยกันดังนี้

- 1) แนวคิดและทฤษฎี
- 2) วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎี

##### 2.1.1 หลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร (กรมสรรพากร, 2554 : ออนไลน์)

การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65, 65 ทวิ และ 65 ตรี

มาตรา 65 กำหนดให้กิจการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้หรือค่าใช้จ่ายของกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี โดยใช้เกณฑ์สิทธิ หมายถึง ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

มาตรา 65 ทวิ กล่าวถึงเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ โดยมีรายละเอียดสำคัญดังต่อไปนี้

##### รายการเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สิน

- ค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา
- เงินตราทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา หรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทย ตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขาย

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถั่วเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์

- ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่าและให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

#### รายการเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่าย

- การโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ย หรือมีแต่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร สรรพากรมีอำนาจประเมินตามราคาตลาด

- ห้ามนำราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

- การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

- เงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงครั้งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เป็นต้น

#### มาตรา 65 ตรี กล่าวถึงรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ ได้แก่

- เงินสำรองต่าง ๆ ของบริษัททั่วไปที่ไม่ได้ประกอบกิจการรับประกันภัย รับประกันชีวิต ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์

- เงินกองทุน ยกเว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

- รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศลเว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดแต่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

- ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

- รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

- เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้

- รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง

- ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

- รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ
- รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ เป็นต้น

### 2.1.2 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

(สภาวิชาชีพบัญชี, 2554 : Online) มีข้อกำหนดสำหรับวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังนี้

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นวิธีหนึ่งสินตามงบแสดงฐานะทางการเงินให้ ความสำคัญกับผลแตกต่างชั่วคราวโดยกำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเมื่อมีผลแตกต่างชั่วคราวเกิดขึ้นทุกครั้ง

ผลแตกต่างชั่วคราว หมายถึง ผลแตกต่างระหว่างฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และหนี้สินเหล่านั้นในงบแสดงฐานะทางการเงิน ทั้งนี้ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่วัดมูลค่าตามกฎหมายอากร

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า กิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมาใช้ประโยชน์ได้

3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจาก สินทรัพย์หรือหนี้สินที่มูลค่าตามบัญชีที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกแตกต่างจากฐานภาษีเมื่อเริ่มแรก เพราะสถานการณ์ดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดผลแตกต่างทางระยะเวลา จึงไม่ทำให้เกิดสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

4. ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ได้แก่ ผลแตกต่างชั่วคราวแต่ละประเภท ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้และเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ ค่าใช้จ่ายทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก และมูลค่าของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและลักษณะของหลักฐานที่ใช้สนับสนุนการรับรู้

5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ถือเป็นปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไป

## ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราว

### ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี

#### รายการบัญชีที่มีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน

1. กิจการรับรู้รายได้ดอกเบี้ยรับในการคำนวณกำไรทางบัญชีด้วยเกณฑ์รับรู้ตามระยะเวลาแต่นำมารวมคำนวณกำไรทางภาษีตามเกณฑ์เงินสด
2. กิจการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าในการคำนวณกำไรทางบัญชีเมื่อส่งมอบสินค้าแต่นำมารวมคำนวณกำไรทางภาษีเมื่อได้รับเงินค่าสินค้า
3. กิจการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยวิธีอัตราเร่งในการคำนวณกำไรทางภาษี
4. กิจการรับรู้ต้นทุนการพัฒนาเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแต่นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีในงวดที่เกิดรายการนั้นขึ้น
5. กิจการนำค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีของงวดปัจจุบันและงวดก่อนตามเกณฑ์เงินสด

#### รายการบัญชีที่มีผลกระทบต่องบแสดงฐานะทางการเงิน

6. ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ไม่สามารถถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้และไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีเมื่อกิจการขายหรือตัดบัญชีสินทรัพย์นั้นเนื่องจากมาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหากสินทรัพย์นั้นไม่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

7. ผู้กู้บันทึกเงินกู้ยืมตามจำนวนเงินที่ได้รับซึ่งเท่ากับมูลค่าที่ต้องจ่ายชำระเมื่อครบกำหนดหักด้วยต้นทุนในการทำรายการ โดยมูลค่าตามบัญชีของเงินกู้ยืมจะเพิ่มขึ้นในภายหลังเนื่องจากการตัดจำหน่ายต้นทุนในการทำรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชีแต่กิจการต้องนำต้นทุนในการทำรายการไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในงวดแรกที่กิจการรับรู้รายการเงินกู้ยืม

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีคือมูลค่าของต้นทุนในการทำรายการส่วนที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนแล้วหักด้วยมูลค่าที่ตัดจำหน่ายสะสมที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชีเนื่องจากการรับรู้เงินกู้ยืมเมื่อเริ่มแรกส่งผลกระทบต่อกำไรทางภาษีดังนั้นผู้กู้จึงต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

8. กิจการวัดมูลค่าเจ้าหนี้เงินกู้ยืมในการรับรู้เมื่อเริ่มแรกโดยใช้มูลค่าของเงินที่ได้รับหักด้วยต้นทุนในการทำรายการกิจการตัดจำหน่ายต้นทุนในการทำรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชีตามอายุของเงินกู้ยืมและรายการต้นทุนในการทำรายการเหล่านั้นไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีสำหรับงวดอนาคตปัจจุบันหรืองวดก่อนได้

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีคือมูลค่าของต้นทุนในการทำรายการที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย

9. ส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินของเครื่องมือทางการเงินแบบผสมเช่นหุ้นกู้แปลงสภาพวัดมูลค่าตามมูลค่าที่คิดลดจากมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนเมื่อครบกำหนดทั้งนี้ส่วนที่คิดลดไม่ถึงเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี

#### การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมและการตีราคาใหม่

10. สินทรัพย์ทางการเงินหรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งสูงกว่าราคาทุนเดิมแต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี

11. กิจการตีราคาที่ดินอาคารและอุปกรณ์ใหม่ตามวิธีราคาที่ดีใหม่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16(ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดินอาคารและอุปกรณ์แต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษีกำหนดให้กิจการบันทึกรายการภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาที่ดินอาคารและอุปกรณ์ใหม่ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

#### การรวมธุรกิจและงบการเงินรวม

12. ในการรวมธุรกิจมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะเพิ่มขึ้นเป็นเท่ากับมูลค่ายุติธรรมแต่ไม่มีการปรับปรุงรายการทางภาษีซึ่ง ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจะทำให้ค่าความนิยมเพิ่มขึ้นหรือรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อธุรกิจ

13. มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ลดลงไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายการคำนวณกำไรทางภาษีได้และต้นทุนของค่าความนิยมก็ไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีเมื่อมีการขายธุรกิจ

14. กิจการต้องตัดรายการขาดทุนที่ยังไม่รับรู้ซึ่งเกิดจากรายการระหว่างกันออกโดยนำไปรวมกับมูลค่าตามบัญชีของสินค้างเหลือหรือที่ดินอาคารและอุปกรณ์

15. กำไรสะสมของบริษัทย่อยสาขาบริษัทร่วมและการร่วมค้ำนำไปรวมไว้ในกำไรสะสมรวมในงบการเงินรวมแต่ภาระภาษีเงินได้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการจัดสรรกำไรให้กับบริษัทใหญ่แต่ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นถ้าบริษัทใหญ่ ผู้ลงทุนหรือผู้

ร่วมค้าสามารถควบคุมระยะเวลาในการกลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวได้และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะไม่กลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้

16. เงินลงทุนในบริษัทย่อยสาขาหรือบริษัทร่วมในต่างประเทศหรือส่วนได้เสียในการร่วมค้าในต่างประเทศได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในกรณีนี้อาจมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีหรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีและไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นหากบริษัทใหญ่ผู้ลงทุนหรือผู้ร่วมค้าสามารถควบคุมระยะเวลาในการกลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวได้และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะไม่กลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้

17. กิจการบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงินด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแต่กิจการคำนวณกำไรหรือขาดทุนทางภาษีโดยใช้สกุลเงินอื่นกรณีนี้อาจเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีหรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี หากเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีกิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน

#### ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง

18. กิจการปรับมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ตัวเงินใหม่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงานและไม่มี การปรับปรุงรายการทางภาษีกิจการรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุนถ้ากิจการมีการตีราคาสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ตัวเงินใหม่กิจการต้องบันทึกภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและบันทึกรายการภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการปรับมูลค่าสินทรัพย์ในกำไรหรือขาดทุน

#### ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอย่างไรก็ตามสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีบางรายการอาจไม่สามารถรับรู้ได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้

#### รายการบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน

1. ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อเกษียณอายุนำมาหักในการคำนวณกำไรทางบัญชีตามที่พนักงานให้บริการแก่กิจการแต่นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีเมื่อกิจการจ่ายให้พนักงานหรือจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีจะเกิดขึ้นในลักษณะเดียวกันสำหรับค่าใช้จ่ายอื่นๆ เช่นค่าประกันคุณภาพสินค้าหรือดอกเบี้ยจ่ายซึ่งบางประเทศต้องนำมาหักในการคำนวณกำไรทางภาษีตามเกณฑ์เงินสด

2. ค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ในงบการเงินจะมากกว่าค่าเสื่อมราคาสะสมที่ทางภาษีอนุญาตให้ตัดจำหน่ายวันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน

3. ต้นทุนสินค้าคงเหลือที่ขายก่อนวันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงานนำมาหักในการคำนวณกำไรทางบัญชีเมื่อกิจการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการแต่นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีก็ต่อเมื่อกิจการเก็บเงินได้

ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับลูกหนี้การค้าที่เกี่ยวข้อง

4. มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือหรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของที่ดินอาคารและอุปกรณ์มีมูลค่าต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีดังนั้นกิจการจึงลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีจนกว่ากิจการจะขายสินทรัพย์นั้น

5. ต้นทุนในการวิจัยค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งกิจการหรือค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานอื่นๆรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชีแต่ให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีได้ในงวดถัดไป

6. รายได้รอการรับรู้ซึ่งแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินแต่นำมารวมคำนวณกำไรทางภาษีในงวดปัจจุบันหรือในงวดก่อน

7. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งรวมอยู่ในงบแสดงฐานะทางการเงินเป็นรายได้รอการรับรู้แต่ไม่ต้องนำมาเสียภาษีในงวดอนาคต

#### การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมและการตีราคาใหม่

8. สินทรัพย์ทางการเงินหรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งต่ำกว่าราคาทุนแต่ไม่มีการทำรายการปรับปรุงทางภาษี

#### การรวมธุรกิจและงบการเงินรวม

9. ในการรวมธุรกิจหากกิจการรับรู้หนี้สินจากการรวมธุรกิจตามมูลค่ายุติธรรมแต่ไม่มีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการคำนวณกำไรทางภาษีจนกว่าจะถึงงวดถัดไป

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจะทำให้ค่าความนิยมลดลงหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อธุรกิจเพิ่มขึ้น

11. รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นซึ่งเกิดจากรายการระหว่างกันถูกตัดรายการบัญชีออก จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เช่นสินค้าคงเหลือหรือที่ดินอาคารและอุปกรณ์แต่ไม่ต้องทำ รายการปรับปรุงทางภาษี

12. เงินลงทุนในบริษัทย่อยสาขาหรือบริษัทร่วมในต่างประเทศหรือส่วนได้เสียในการ ร่วมค้าในต่างประเทศจะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ กรณีนี้อาจเกิดได้ทั้งผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีหรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หัก ภาษีและกำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกรณีที่มีความเป็นไปได้ ก่อนข้างแน่ว่ากิจการจะกลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้และกำไรทางภาษีมีเพียง พอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวมาใช้ประโยชน์ได้

13. กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงินด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการ ดำเนินงานแต่คำนวณกำไรขาดทุนทางภาษีโดยใช้สกุลเงินอื่น

กรณีนี้อาจเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีและผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ถ้ากิจการมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีกิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเมื่อมี ความเป็นไปได้อย่างแน่ว่าจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอและกิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัด บัญชีในกำไรหรือขาดทุน

**ตัวอย่างสถานการณ์ที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินมีจำนวนเท่ากับฐานภาษี**

1. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายที่กิจการนำมาหักในการคำนวณหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน สำหรับงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนแล้ว

2. เจ้าหนี้เงินกู้ยืมที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่าของเงินสดที่ได้รับซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่าที่ ต้องจ่ายคืนเมื่อครบกำหนด

3. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายที่ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้

4. รายได้ค้างรับที่ไม่สามารถนำมาคำนวณภาษีเงินได้



### 2.1.3 วิธีการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้

วรรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2552) ได้กล่าวถึงวิธีการคำนวณและบันทึกบัญชีภาษีเงินได้ของกิจการซึ่งมี 2 วิธีดังนี้

**1. วิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย (Tax Payable Method)** เป็นวิธีการบันทึกค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายและที่ได้ตั้งค้างจ่ายไว้สำหรับงวด เป็นวิธีที่กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ในงวดปัจจุบันที่เกิดขึ้นจากกำไรหรือขาดทุนทางภาษีในงวดปัจจุบันและในงวดก่อนเป็นหนี้สินเท่ากับจำนวนที่กิจการยังไม่ได้จ่าย ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ตามที่แสดงในงบกำไรขาดทุนมีจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ (ภ.ง.ด.) แต่วิธีนี้มีข้อเสียคือการรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ไม่ได้สะท้อนเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน และไม่ได้แสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินอย่างถูกต้องและครบถ้วน

**2. วิธีภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี (Deferred Tax Method)** จากข้อเสียของวิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 จึงกำหนดให้ใช้วิธีภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีซึ่งสามารถแบ่งการพิจารณาได้ทั้งจากงบกำไรขาดทุนและงบดุล ดังนี้

**2.1 วิธีภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี โดยพิจารณาจากรายการในงบกำไรขาดทุน (Income Statement Approach)** ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (Original) ปัจจุบันวิธีนี้ได้ถูกยกเลิกแล้ว

**2.2 วิธีภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี โดยพิจารณาจากรายการในงบดุล (Liability Method-Balance Sheet Approach)** ซึ่งเป็นวิธีที่มาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ได้กำหนดไว้ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ฉบับปรับปรุงปี 1996 ซึ่งวิธีนี้จะบันทึกค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายและที่ได้ตั้งค้างจ่ายไว้สำหรับงวดปรับด้วยผลกระทบทางภาษีที่เกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวระหว่างราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของรายการในงบดุลกับฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องซึ่งบันทึกไว้เป็นภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีทั้งทางด้านสินทรัพย์และหนี้สิน โดยคำนวณตามอัตราภาษีที่คาดว่าสินทรัพย์และหนี้สินนั้นจะใช้ประโยชน์ได้หรือต้องมีการจ่ายชำระ

จากวิธีการดังกล่าวจะมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ในงบกำไรขาดทุนเท่ากับภาษีเงินได้ตาม ภ.ง.ด. ปรับด้วยรายการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์/หนี้สินภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี

หลักการพิจารณาผลแตกต่างระหว่างราคาตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของรายการในงบดุลกับฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินซึ่งก่อให้เกิดสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมีดังนี้

#### รายการหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

จะเกิดขึ้นเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าฐานภาษีหรือราคาตามบัญชีของหนี้สินต่ำกว่าฐานภาษีทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวซึ่งต้องนำไปคูณกับอัตราภาษีเงินได้และผลลัพธ์ที่ได้เป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีซึ่งกิจการต้องนำมารวมคำนวณกำไร/ขาดทุนทางภาษีในงวดอนาคตเมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้ตามราคาตามบัญชีโดยรายการดังกล่าวต้องแสดงเป็นรายการหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในงบดุล

#### รายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

จะเกิดขึ้นเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ต่ำกว่าฐานภาษี หรือราคาตามบัญชีของหนี้สินสูงกว่าฐานภาษีทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีเงินได้ในงวดอนาคตเมื่อนำไปคูณกับอัตราภาษีเงินได้ผลลัพธ์ที่ได้เป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ให้หักภาษีซึ่งกิจการต้องนำมารวมคำนวณกำไร/ขาดทุนทางภาษีในงวดอนาคตเมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้ตามราคาตามบัญชี โดยรายการดังกล่าวต้องแสดงเป็นรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในงบดุล อย่างไรก็ตามในการบันทึกภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นหากกิจการพิจารณารายการในงบดุลแล้วพบว่าหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีกิจการสามารถบันทึกรายการนี้ได้ทันทีแต่ถ้าพบว่าเป็นสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีกิจการต้องมีความแน่ใจว่าเมื่อบันทึกเป็นสินทรัพย์แล้วต้องก่อให้เกิดประโยชน์กับกิจการในอนาคตตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กำหนดไว้ (ฉันทูพร เหล่าธรรมทัศน์, 2545)

## 2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

**อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์ (2552)** ได้สรุปข้อกำหนดสำคัญ ตัวอย่างการแสดงผลรายการ และการเปิดเผยงบการเงินของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ โดยระบุว่า IAS 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ น่าจะเป็นมาตรฐานการบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมากต่องบการเงินของบริษัทไทยเนื่องจากไม่เคยมีมาตรฐานของไทยในเรื่องนี้ โดยข้อกำหนดสำคัญคือต้องมีการบันทึกภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยพิจารณาจากมุมมองของภาษีที่มีต่อจำนวนของแต่ละรายการของสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุลว่าแตกต่างไปจากจำนวนที่มีการรายงานตามวิธีการของบัญชีหรือไม่ โดยหากมีความแตกต่างกันและผลแตกต่างดังกล่าวเป็นเพียงผลต่างชั่วคราวก็จะต้องรับรู้ผลกระทบทางภาษีต่อความแตกต่างที่เกิดขึ้นเป็นภาษีรอตัดบัญชี ซึ่งจะจัดเป็นสินทรัพย์ภาษีรอตัดบัญชีหากบริษัทจ่ายภาษีไปแล้วแต่จะสามารถได้รับประโยชน์กลับคืนมาในงวดอนาคต แต่หากบริษัทมีภาระต้องจ่ายตามบัญชีแต่ทางภาษีจะจ่ายในงวดอนาคตก็จะจัดผลกระทบทางภาษีที่เกิดขึ้นเป็นหนี้สินภาษีรอตัดบัญชี สำหรับผลแตกต่างที่ไม่ได้เกิดจากการรับรู้ในงวดที่แตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษีถือเป็นผลแตกต่างถาวร จะไม่มีการรับรู้เป็นภาษีรอตัดบัญชี โดยเป็นที่คาดกันว่าผลกระทบส่วนใหญ่ของ IAS 12 น่าจะเป็นผลกระทบในแง่ดีต่อบริษัท กล่าวคือ ในอดีตเมื่อเทียบกับกำไรที่รายงานทางบัญชี บริษัทส่วนใหญ่จ่ายภาษีให้กรมสรรพากรในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีที่กำหนดไว้ซึ่งทั่วไปอยู่ที่ 30% เนื่องจากสรรพากรไม่อนุญาตให้บริษัทมีการประมาณการค่าใช้จ่ายหรือหนี้สินใดๆ ที่บริษัทต้องทำตามมาตรฐานการบัญชี เช่น ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ค่ารับประกันสินค้าหรือบริการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ บริษัทจึงต้องบวกกลับรายการเหล่านี้ในการคำนวณภาษีที่ต้องจ่ายให้แก่กรมสรรพากร ดังนั้นในปีที่มีการเริ่มใช้ IAS 12 บริษัทน่าจะมีสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเกิดขึ้นควบคู่กับกำไรและกำไรสะสมที่เพิ่มขึ้น

**ประภัสสร แสงสีทอง (2550)** ได้ทำการศึกษาความรู้และความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 เรื่องการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ โดยนำงบการเงินของบริษัทปี 2549 มาศึกษาผลกระทบต่อรายการในงบการเงิน และใช้แบบสอบถามเพื่อศึกษากลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นผู้ทำบัญชีของบริษัทมหาชนที่ไม่ได้จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า ร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 มีสาระสำคัญไม่แตกต่างกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีภาษีเงินได้ในระดับปานกลาง ส่วนความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่อยู่ในระดับเห็นด้วยกับการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ สำหรับ

การศึกษาผลกระทบต่อรายการในงบการเงินของบริษัทที่นำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 56 มาถือปฏิบัติพบว่า ผลจากการนำงบการเงินมาปรับปรุงรายการภาษีเงินได้ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ทำให้อัตราส่วนสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีต่อสินทรัพย์รวมหลังปรับปรุงรายการภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีมีค่าระหว่างร้อยละ 0.01 ถึงร้อยละ 1.02 ถือว่าไม่มีนัยสำคัญ ในขณะที่อัตรากำไรสุทธิหลังการปรับปรุงค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเพิ่มขึ้นจากกำไรสุทธิก่อนปรับปรุงรายการในอัตราร้อยละ 0.28 ถึงร้อยละ 56.74 ถือว่าเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

**นายตา สุทธิเจริญ (2550)** ได้ทำการศึกษาเรื่องเปรียบเทียบงบการเงินก่อนและหลังการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 56 เรื่องการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ กรณีศึกษา บริษัทการทำอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน) โดยนำงบการเงินปี 2548 ของบริษัทมาปรับปรุงให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 56 แล้วจึงทำการเปรียบเทียบความแตกต่างของรายการในงบการเงินก่อนและหลังการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ผลการศึกษาพบว่า งบการเงินก่อนและหลังการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 มีความแตกต่างทั้งในงบกำไรขาดทุนและงบดุล โดยงบกำไรขาดทุนมีความแตกต่างที่รายการภาษีเงินได้ เพราะรายการดังกล่าวได้นำรายได้ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีที่เกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวมารวมคำนวณ และความแตกต่างของรายการภาษีเงินได้ที่แสดงในงบกำไรขาดทุนนี้ยังส่งผลกระทบต่อกำไรสุทธิที่แสดงในงบกำไรขาดทุนด้วย ส่วนงบดุลมีความแตกต่างคือ งบการเงินที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวจะมีรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีแสดงเพิ่มขึ้นมาในส่วนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนและกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนที่เปลี่ยนแปลงไปก็ส่งผลกระทบต่อกำไรสะสมที่ยังไม่จัดสรรในส่วนของผู้ถือหุ้นด้วย และยังพบว่ารายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีที่รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 56 คิดเป็นร้อยละ 62 ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่นจึงถือว่ามีสาระสำคัญ ดังนั้นการจัดทำงบการเงินจึงควรแสดงรายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีในงบการเงินเพื่อนำเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

**วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2550)** ได้ทำการศึกษาเรื่องผลกระทบของการนำนโยบายการบัญชีภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีมาถือปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในช่วงปี 2538 – 2549 โดยทำการศึกษาจากรายงานของผู้สอบบัญชีและหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ ผลการศึกษาพบว่า มีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 136 บริษัทที่นำนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีมาถือปฏิบัติ ส่วนใหญ่

อยู่ในหมวดธุรกิจการเงิน หมวดธุรกิจบริการ และหมวดธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง สำหรับบริษัทที่ไม่แนบนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีมาถือปฏิบัตินั้นเป็นเพราะผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินในงบการเงินกับฐานภาษีมีจำนวนแตกต่างที่ไม่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินโดยรวม ส่วนการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีภาษีเงินได้จากวิธีเจ้าหนี้ภาษีเงินได้เป็นวิธีภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีนั้นมิผลกระทบต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของกำไร(ขาดทุน)และอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ ส่วนผลการทดสอบทางสถิติพบว่ากำไร(ขาดทุน)สุทธิที่คำนวณขึ้นตามวิธีภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีมีความสัมพันธ์ไปในทางเดียวกันกับกำไร(ขาดทุน)สุทธิที่คำนวณขึ้นตามวิธีเจ้าหนี้ภาษีเงินได้ แต่อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่คำนวณขึ้นตามวิธีการภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีไม่ได้มีความสัมพันธ์ไปในทางเดียวกันกับอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นที่คำนวณขึ้นตามวิธีเจ้าหนี้ภาษีเงินได้ และยังพบว่าจำนวนบริษัทที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีภาษีเงินได้จากวิธีภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีกลับมาเป็นวิธีเจ้าหนี้ภาษีเงินได้ (วิธีเดิม) มีแนวโน้มลดลง

**Gordon and Joos (2004)** ได้ทำการศึกษาเรื่อง Unrecognized deferred taxes: Evidence from the U.K. โดยทำการศึกษาจากผู้บริหารองค์กรธุรกิจในประเทศอังกฤษสำหรับความยืดหยุ่นของวิธีการรายงานภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีด้วยวิธี Partial Provision เพื่อรับรู้รายการภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีว่ามีความสัมพันธ์กับการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีหรือไม่ โดยเริ่มศึกษาจากปัจจัยการดำเนินงานเฉพาะธุรกิจและปัจจัยที่เอื้ออำนวยต่อการตกแต่งตัวเลขว่ามีความสัมพันธ์กับระดับของภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้หรือไม่ ผลการศึกษาพบว่า ผู้บริหารองค์กรธุรกิจใช้ประโยชน์จากการรับรู้ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี เพื่อบริหารอัตราส่วนความสามารถในการชำระหนี้ ซึ่งสอดคล้องกับคำวิจารณ์ที่ว่าภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีมีอิทธิพลอย่างมากต่อปัจจัยที่กำหนดอัตราส่วนความสามารถในการชำระหนี้ซึ่งมีอิทธิพลต่อกรอบความคิดในการทำสัญญาในประเทศอังกฤษ เนื่องจากการระบุและวัดมูลค่าอย่างเหมาะสมของปัจจัยการดำเนินงานเฉพาะธุรกิจ และปัจจัยที่เอื้ออำนวยต่อการตกแต่งตัวเลข มีอิทธิพลต่อการทดสอบในการวิจัย Gordon และ Joos จึงได้ทำการตรวจสอบเพิ่มเติมว่าภาษีที่ไม่ได้มีกรรับรู้มีความสัมพันธ์กับการกลับรายการภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีในอนาคตหรือไม่ และมีความสัมพันธ์กับความสามารถในการสร้างกำไรจากการดำเนินงานของธุรกิจในอนาคตหรือไม่ ผลการทดสอบพบว่าองค์ประกอบของภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีสามารถพยากรณ์การกลับรายการภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีในอนาคต และความสามารถในการสร้างกำไรจากการดำเนินงานของธุรกิจในอนาคตจากผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าโดยเฉลี่ยแล้วผู้บริหารองค์กรไม่ได้ละเลยความสามารถในการพยากรณ์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้

สำหรับการกลับริายการภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีในอนาคต และตัวชี้วัดความสามารถในการสร้างกำไรจากงบดุลของกิจการ ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าการเปลี่ยนมาตรฐานการบัญชีของประเทศอังกฤษโดยการยกเลิกวิธี Partial Provision สำหรับภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีอาจส่งผลให้ประโยชน์จากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีลดลง

จากการศึกษาวรรณกรรมในเบื้องต้นพบว่าภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไรสุทธิของบริษัท ซึ่งการศึกษาของนาตยา สุนทรเจริญ (2550) จากงบการเงินก่อนและหลังการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้มีความแตกต่างทั้งในงบกำไรขาดทุนและงบดุล โดยงบกำไรขาดทุนมีความแตกต่างที่รายการภาษีเงินได้ เพราะรายการดังกล่าวได้นำรายได้ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีที่เกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวมารวมคำนวณ และความแตกต่างของรายการภาษีเงินได้ที่แสดงในงบกำไรขาดทุนนี้ยังส่งผลกระทบต่อกำไรสุทธิที่แสดงในงบกำไรขาดทุน โดยการศึกษาของประภัสสร แสงสีทอง (2550) พบว่าภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีทำให้อัตรากำไรสุทธิหลังปรับปรุงเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

นอกจากนี้การศึกษาของ ดร. วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2550) พบว่ากำไรสุทธิที่คำนวณขึ้นตามวิธีภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีมีความสัมพันธ์ไปในทางเดียวกันกับกำไรสุทธิที่คำนวณขึ้นตามวิธีเจ้าหนี้ภาษีเงินได้ซึ่งเป็นวิธีที่บริษัทส่วนใหญ่ยังคงถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน และจากการศึกษาของ Gordon and Joos (2004) ในประเทศอังกฤษพบว่าผู้บริหารองค์กรธุรกิจใช้ประโยชน์จากการรับรู้ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีเพื่อบริหารอัตราส่วนความสามารถในการชำระหนี้ เนื่องจากองค์ประกอบของภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีสามารถพยากรณ์การกลับริายการภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีในอนาคตและความสามารถในการสร้างกำไรจากการดำเนินงานของธุรกิจในอนาคต และจากการวิเคราะห์ผลกระทบของการนำ IAS 12 มาถือปฏิบัติกับงบการเงินของ ดร. อังครรัตน์ เจริญจริยวัฒน์ (2552) ซึ่งได้คาดการณ์ว่าในปีที่มีการเริ่มใช้ IAS 12 บริษัทน่าจะมีสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีเกิดขึ้นควบคู่กับกำไรสุทธิและกำไรสะสมที่เพิ่มขึ้น

จากผลการศึกษาและวิเคราะห์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับผลกระทบของภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีที่มีต่อกำไรสุทธิ ทำให้เกิดสมมติฐานการในการศึกษาครั้งนี้ว่า ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีมีความสัมพันธ์กับกำไรสุทธิ