

**ความสัมพันธ์ระหว่างนโยบายการบัญชี การประมาณการทางบัญชี กับผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล :
กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**

**The Relationship between Accounting Policies, Accounting Estimation, and Corporate Income
Tax Differences: A Case of Listed Companies in The Stock Exchange of Thailand**

ศวพรรณ มั่นศักดิ์ และ นิ่มนวล วิเศษสรรพ

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต ถนนพหลโยธิน ตำบลหลักหก อำเภอเมือง จังหวัดปทุมธานี 12000 E-mail: lawapran_m@yahoo.com

บทคัดย่อ

วิจัยฉบับนี้มีขึ้นเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างนโยบายการบัญชี การประมาณการทางบัญชี กับผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้ข้อมูลจากงบการเงินประกอบด้วย นโยบายการบัญชีการตีราคาสินค้าคงเหลือ วิธีการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรกของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การประมาณอายุการให้ประโยชน์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ขนาดของกิจการ และอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระของแต่ละปี เริ่มตั้งแต่ปี 2549 ถึง 2553 รวม 5 ปี จำนวนข้อมูลที่น่าสนใจทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ย การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ และการวิเคราะห์ความแปรปรวน เป็นรายปีจำนวน 145 บริษัท โดยกำหนดระดับความเชื่อมั่น เท่ากับ 95% ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่าโดยทั่วไปบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีกำไรสุทธิทางบัญชีสูงกว่ากำไรสุทธิทางภาษีอย่างมีนัยสำคัญ โดยเฉพาะบริษัทที่มีขนาดใหญ่กว่าจะมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระน้อยกว่า นอกจากนี้บริษัทจดทะเบียนฯ ที่ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแบบเข้าก่อนออกก่อน มีการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของที่ดินอาคารและอุปกรณ์มากกว่า หรือการตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญในอัตราที่สูงกว่า จะมีผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยกว่า จึงกล่าวได้ว่าบริษัทจดทะเบียนฯ จะใช้นโยบายการบัญชี และการประมาณการทางบัญชีที่ทำให้กำไรสุทธิที่รายงานมีจำนวนสูงในขณะเดียวกันจะใช้การวางแผนภาษีอากรเพื่อให้เกิดการประหยัดภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ

คำสำคัญ: นโยบายการบัญชี ประมาณการทางบัญชี ผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล

Abstract

This research studied the relationships between the accounting policy, accounting estimation and the corporate income tax differences of Thai listed companies. The data were evaluated from the financial statements comprising of inventory valuation, property plant and equipment valuation after first recognition, the estimation of the useful life of the property plant and equipment, allowance for doubtful debt, firm size and the payment of

corporate income tax occurred in last 5 years from 2006-2010. The data of 145 companies were used in the process of mean difference testing, correlation analysis, and analysis of variance at 95% reliability level. The research results indicated that the Thai listed companies had higher accounting income than taxable income especially the larger firms with incurring lower payment of corporate income taxation rates. In addition, the Thai listed companies that used the first-in-first-out (FIFO) inventory valuation method had higher service life assessment rate of land, buildings and equipments, or companies that had higher rate of allowance for doubtful accounts will have less corporate income tax differences. So it can be said that the Thai listed companies will use the accounting policy or accounting estimation which reported a higher net profit. Meanwhile, the tax planning will be used for saving the corporate income tax.

Keywords: accounting policy, accounting estimation, corporate income tax difference

1. บทนำ

ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน การรับรู้รายการเป็นองค์ประกอบของงบการเงิน จะต้องเป็นไปตามหลักการรับรู้และการวัดมูลค่ารายการบัญชี เพื่อให้ข้อมูลที่น่าเสนอในงบการเงินมีความเชื่อถือได้ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม การวัดมูลค่ารายการบัญชีในบางกรณีต้องอาศัยการประมาณค่าในการวัดมูลค่า อันเป็นผลมาจากแนวคิดทางทฤษฎีการบัญชีเกี่ยวกับการวัดค่าของธุรกิจ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดวิธีการประมาณค่ารายการบัญชี เช่น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการสินทรัพย์ ประมาณการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น หรือมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น

ในการวิจัยฉบับนี้ มุ่งศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างนโยบายการบัญชี ซึ่งหมายถึง วิธีการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ซึ่งจะมีผลโดยตรงต่อการรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินต่างๆ ได้แก่ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงฐานะ

การเงิน และงบการเงินอื่น ที่กิจการเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจและใช้ข้อมูลในงบการเงินได้อย่างถูกต้องกับประมาณการทางบัญชี และ ผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ด้วยเห็นว่านโยบายการบัญชี และการประมาณการทางบัญชี ซึ่งมีผลต่อการรับรู้และวัดมูลค่ารายการรายได้กับค่าใช้จ่าย มีหลักการในการคิดคำนวณที่แตกต่างกันไปจากหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรหรือประมวลรัษฎากร

หลักการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่ากำไรสุทธิทางบัญชี เริ่มจากการกำหนดความหมายของกำไรสุทธิโดยมีวัตถุประสงค์ต้องการแสดงให้เห็นถึงมูลค่าเชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นของกิจการ อันเป็นผลมาจากการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ การคำนวณกำไรสุทธิจึงเป็นการนำรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันตามเกณฑ์ข้างกล่าวกำไรสุทธิจึงมีความหมายและมีความสำคัญต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ และถูกนำไปใช้เป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพการดำเนินงานของฝ่ายบริหารแต่ในการใช้ข้อมูลกำไรสุทธิทางบัญชีในทางภาษีอากร ในที่นี้หมายถึง การที่กิจการ

ต่างๆ มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับรัฐ เพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศกิจการจะต้องมีการคำนวณค่าภาษีที่ต้องชำระโดยคำนวณจากรายได้สุทธิพึงประเมิน โดยการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นรายได้สุทธิพึงประเมินตามเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร ในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภงด. 50 และ ภงด. 51 เกณฑ์การคำนวณรายได้สุทธิพึงประเมินตามประมวลรัษฎากร โดยส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับรายได้และค่าใช้จ่ายตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี ความแตกต่างระหว่างเกณฑ์การวัดกำไรสุทธิทางบัญชีกับทางภาษี ทำให้เกิดผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล (พจนานุกรมศัพท์, 2550)

กำไรสุทธิเป็นเป้าหมายสำคัญในการดำเนินงาน โดยเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เพราะเป็นข้อมูลที่มีผลต่อการตัดสินใจลงทุนของนักลงทุน และส่งผลต่อมูลค่าของกิจการ และยังอาจเป็นเงื่อนไขหนึ่งในการพิจารณาตอบแทนพิเศษให้แก่ผู้บริหาร หรือโอกาสในการต่อสัญญาจ้างผู้บริหาร อย่างไรก็ตามหากเป้าหมายการทำกำไรและการเพิ่มมูลค่าของกิจการมีความสัมพันธ์กับภาษีอากรที่จะต้องจ่ายให้กับภาครัฐ ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญกับภาระภาษีของกิจการ โดยต้องมีการวางแผนภาษีอย่างดีเพื่อให้สามารถประหยัดภาษีของกิจการให้ได้มากที่สุดอย่างถูกต้อง การวางแผนภาษีจึงมีความสำคัญไม่น้อยไปกว่าการวางแผนกำไรและการเพิ่มมูลค่าของกิจการ ใน Positive accounting theory กล่าว ถึงพฤติกรรมของฝ่ายบริหารที่พยายามทำกำไรสุทธิและมูลค่าของกิจการสูงขึ้น โดยใช้นโยบายการบัญชี การประมาณการทางบัญชี เป็นเครื่องมือในสถานการณ์ต่างๆ ได้แก่ สถานการณ์ที่กิจการมีแผนการให้ผลตอบแทนแก่ผู้บริหารโดยใช้กำไรสุทธิทางบัญชี (Bonus plan hypothesis) เป็นเกณฑ์ สถานการณ์ที่กิจการได้รับเงื่อนไขการก่อหนี้ระยะยาว (Bond covenants) จาก

เจ้าหนี้ และสถานการณ์ที่เรียกว่า กระบวนการทางการเมืองทำให้กิจการหรือฝ่ายบริหารมีต้นทุนทางการเมือง (Political cost) ข้อสมมติฐานทั้ง 3 ประการนี้พัฒนาขึ้นจากแนวคิดของทฤษฎีตัวแทน (Agency theory) ดังที่ Watt and Zimmerman (1986) กล่าวว่า อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระ (ค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลหารด้วยกำไรก่อนหักภาษี) เป็นเหตุผลหนึ่งที่ทำให้ฝ่ายบริหารของบริษัทขนาดใหญ่จะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างระมัดระวังในการกำหนดหรือเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการประมาณการทางภาษีที่จะไม่ส่งผลกระทบในทางไม่ดีต่อตัวเลขกำไรสุทธิที่รายงานในงบการเงิน และต่อภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระ นอกจากนี้ได้กล่าวถึงการใช้อัตราร้อยละของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระต่อกำไรก่อนหักภาษี เป็นตัวแทน (proxy) ผลกระทบของปัจจัยทางการเมืองที่มีต่อการกำหนดหรือการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการ ซึ่งพบในงานวิจัยของ Morse and Richardson (1983) เรื่อง ผลกระทบของวิธีการบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือที่มีต่อภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ ในช่วงที่มีภาวะเงินเฟ้อ โดยกล่าวว่า บริษัทขนาดใหญ่พยายามลอบบีสภากรองเกรสของสหรัฐอเมริกาในการอนุญาตให้บริษัทใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแบบเข้าหลังออกก่อน (LIFO) ซึ่งต่อมาได้มีการตรวจสอบภายหลัง และพบว่าก่อนหน้านี้จะมีการใช้วิธีการตีราคาสินค้าแบบเข้าหลังออกก่อน บริษัทเหล่านั้นมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระเป็นจำนวนมาก อันเป็นผลจากวิธีการตีราคาสินค้าแบบเข้าก่อนออกก่อน Watt and Zimmerman (1986) เรียกกระบวนการลอบบีนี้ว่า เป็นกระบวนการทางการเมืองและกระบวนการนี้จะก่อให้เกิดต้นทุนทางการเมือง (Political cost) และกล่าวถึงสมมติฐานการวิจัยเกี่ยวกับขนาดกิจการ ในการทดสอบผลกระทบของต้นทุนทางการเมืองที่มีต่อการเลือกหรือเปลี่ยนแปลงนโยบายการ

บัญชี โดยกล่าวว่า กิจกรรมขนาดใหญ่จะมีต้นทุนทางการเงินที่สูงกว่ากิจกรรมขนาดเล็ก จึงมีผลให้กิจการที่มีขนาดใหญ่กว่ามักมีนโยบายการบัญชีที่แสดงกำไรสุทธิต่ำกว่ากิจกรรมขนาดเล็ก (Gagnon, 1967; Watt and Zimmerman, 1978) ต่อมา Watt and Zimmerman (1983) ยังได้ใช้ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระต่อกำไรก่อนหักภาษีกับขนาดของกิจการ ในการตรวจสอบความไว (sensitivity effect) ต่อผลกระทบของต้นทุนทางการเงิน พบว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่กว่าจะมีความไวในการปรับตัวต่อต้นทุนทางการเงินมากกว่ากิจการที่มีขนาดเล็กกว่า นอกจากนี้ Mihir A Desai (2003) กล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลกับนโยบายการบัญชีของกิจการ จากการศึกษาเรื่อง “The Divergence Between Book and Tax Income ” โดยกล่าวว่าขนาดของความแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิทางภาษี ซึ่งหมายถึงผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล จะผันแปรไปตามวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคา การรับรู้รายได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ และการประมาณการหนี้สินผลประโยชน์พนักงาน

ประเด็นการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างนโยบายการบัญชี การประมาณการทางบัญชีกับผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงมีขึ้นเพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ของปัจจัยทั้งสามในปัจจุบัน ในบริบทของกระบวนการทางเมือง โดยใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระเป็นตัวชี้วัดผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งอาจจะมีผลการวิจัยสอดคล้องหรือไม่สอดคล้องกับผลงานวิจัยในอดีต ด้วยในปัจจุบันสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมมาก โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

2. วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อทดสอบความแตกต่างระหว่างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กฎหมายกำหนด
2. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างขนาดกิจการกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระ
3. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระกับนโยบายการบัญชีและการประมาณการทางบัญชี

3. วิธีการวิจัย

นโยบายการบัญชีที่นำมาศึกษาในงานวิจัยนี้ ประกอบด้วย การตีราคาสินค้าคงเหลือ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และการประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ได้แก่ อาคารและสิ่งปลูกสร้าง เครื่องตกแต่งสำนักงาน เครื่องใช้สำนักงาน ยานพาหนะ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

3.1 กลุ่มประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรประกอบด้วยบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในทุกกลุ่มอุตสาหกรรมยกเว้น กลุ่มธุรกิจธนาคาร เงินทุนและหลักทรัพย์ ประกันชีวิตและประกันภัย และไม่เป็นบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และคัดเลือกลุ่มตัวอย่างด้วยวิธีเจาะจงโดยกำหนดคุณลักษณะต่อไปนี้

1. อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ฯ ตั้งแต่ปี 2549 จนถึง 2553
2. มีข้อมูลที่ต้องใช้ในการวิจัยนี้ครบถ้วน
3. มีรอบระยะเวลาบัญชี สิ้นสุด 31 ธันวาคม
4. มีกำไรสุทธิ ตั้งแต่ปี 2549 จนถึง 2553

กลุ่มตัวอย่างมีจำนวน 145 บริษัท แบ่งเป็นกลุ่มสองกลุ่มประกอบด้วย กลุ่มที่มีกำไรก่อนหักภาษีน้อยกว่าหรือเท่ากับ 300 ล้านบาท และกลุ่มที่มีกำไรก่อนหักภาษีมมากกว่า 300 ล้านบาท

3.2 ข้อมูลและแหล่งข้อมูล

เก็บข้อมูลงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ตั้งแต่ปี 2549 ถึงปี 2553 จากเว็บไซต์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ประกอบด้วย 1) นโยบายการบัญชี การตีราคาสินค้างเหลือ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรกของรายการ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ 2) การประมาณอายุการให้ประโยชน์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้แก่ อาคารและสิ่งปลูกสร้าง เครื่องตกแต่งสำนักงาน เครื่องใช้สำนักงาน ยานพาหนะ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และการตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ 3) ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระ กำไรก่อนหักภาษี 4) สินทรัพย์รวม 5) อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่กฎหมายกำหนด

3.3 สมมติฐานการวิจัย

1. อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่ชำระจะมีความแตกต่างกันกับอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่กฎหมายกำหนด
2. อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่ชำระมีความสัมพันธ์กับขนาดของกิจการ
3. อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่ชำระมีความสัมพันธ์กับนโยบายการบัญชี สำหรับวิธีการตีราคาสินค้างเหลือ และ การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรกของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
4. อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่ชำระมีความสัมพันธ์กับการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของอาคารและสิ่งปลูกสร้างถาวร เครื่องตกแต่ง เครื่องใช้สำนักงาน ยานพาหนะ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และอัตราค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ

4. ผลการวิเคราะห์และข้อวิจารณ์

การวิเคราะห์ข้อมูล ในที่นี้ได้แบ่งกลุ่มบริษัทจดทะเบียนฯ ออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มที่มีกำไรก่อนหักภาษีน้อยกว่าหรือเท่ากับ 300 ล้านบาท และกลุ่มที่มีกำไรก่อนหักภาษีมามากกว่า 300 ล้านบาท ผลการวิเคราะห์

ข้อมูล(ตารางที่ 1) แสดงให้เห็นว่าบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มแรกและกลุ่มที่สอง มีค่าเฉลี่ยของอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่ชำระเท่ากับ 21.41% และ 20.26% ตามลำดับ ซึ่งต่ำกว่าอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่กฎหมายกำหนดในอัตรา 25% และ 30% ตามลำดับ อย่างมีนัยสำคัญ จากการสำรวจนโยบายการบัญชีที่ใช้และประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์พบว่าไม่มีความแตกต่างกัน กล่าวคือบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่ใช้วิธีการตีราคาสินค้างเหลือแบบถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรกของรายการที่ดินใช้วิธีการทุนการประมาณอายุการให้ประโยชน์อาคารและสิ่งปลูกสร้าง อยู่ในช่วงมากกว่า 10 ปี แต่ไม่เกิน 20 ปี เครื่องตกแต่งสำนักงาน เครื่องใช้สำนักงาน ยานพาหนะ และโปรแกรมสำเร็จรูป อยู่ในช่วงมากกว่า 3 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี ส่วนการประมาณการตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ จะอยู่ในอัตรา 0.1 ถึง 5%

ตารางที่ 1 แสดงผลการเปรียบเทียบอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่ชำระกับที่กฎหมายกำหนด

กลุ่มบริษัท	t	df	Mean	SD	2-tail significant
กลุ่ม 1	-5.99	425	0.21	0.12	0.000
กลุ่ม 2	-16.24	298	0.20	0.10	0.000

นอกจากนี้ได้ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่ชำระกับขนาดของกิจการ พบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกัน แสดงว่าบริษัทจดทะเบียนที่มีขนาดใหญ่จะมีอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่ชำระน้อยกว่าบริษัทจดทะเบียนที่มีขนาดเล็กอย่างมีนัยสำคัญ ($r = -0.074, p = 0.000$)

จากตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่ชำระมีความสัมพันธ์กับนโยบายการบัญชีและการประมาณการทางบัญชี เนื่องจากพบว่าอัตรากำไรเงินได้

นิติบุคคลที่ชำระมีความแตกต่างกันระหว่างบริษัทจดทะเบียนที่ขึ้นนโยบายการบัญชีการตีราคาสินค้าคงเหลือรวมทั้งการประมาณอายุการใช้ประโยชน์อาคารและสิ่งปลูกสร้าง เครื่องตกแต่ง เครื่องใช้สำนักงาน ยานพาหนะและการตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญเช่นกัน ดังนั้นเพื่อให้ทราบว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระของบริษัทจดทะเบียนที่ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือวิธีแต่ละวิธีแตกต่างกันอย่างไร รวมทั้งประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ จึงได้ทำการวิเคราะห์ความแตกต่างเป็นคู่ (Post-Hoc Test) ซึ่งผลปรากฏในตารางที่ 3

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระจำแนกตามนโยบายการบัญชี และประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์

นโยบายการบัญชี และ การประมาณอายุการใช้ประโยชน์	F- statistic	Sig.
วิธีการตีราคาสินค้า	5.330	.001
วิธีการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	.422	.516
อาคารและสิ่งปลูกสร้าง	3.694	.012
เครื่องตกแต่ง	15.237	.000
เครื่องใช้สำนักงาน	17.021	.000
ยานพาหนะ	11.422	.000
โปรแกรมคอมพิวเตอร์	2.551	.079
การตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ	4.516	.011

ตารางที่ 3 ผลการทดสอบความแตกต่างของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระจำแนกตามวิธีการปฏิบัติทางบัญชีและประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์

นโยบายการบัญชี และ การประมาณอายุการใช้ประโยชน์	Mean Difference	Sig.
วิธีเข้าก่อนออกก่อน กับ วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	.0428699	.006
ประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของ อาคารและสิ่งปลูกสร้าง 20 ปี > x < 10 ปี กับ x > 40 ปี	-.0653196	.036
ประมาณอายุการใช้ประโยชน์ 5 ปี > x < 3 ปี กับ x > 10 ปี ของ เครื่องตกแต่ง	-.0413313	.008
เครื่องใช้สำนักงาน	-.0424587	.007
ยานพาหนะ	-.0898849	.000
การประมาณอัตราค่าเผื่อนี้สงสัยจะ สูญ 0.1 - 5 % กับ มากกว่า 5 %	-.0308278	.006

จากตารางที่ 3 ผลการทดสอบ ซึ่งให้เห็นว่าบริษัทจดทะเบียนที่ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแบบเข้าก่อนออกก่อนจะมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระสูงที่สุดและสูงกว่าวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักอย่างมีนัยสำคัญ ส่วนบริษัทจดทะเบียนที่มีประมาณการอายุการใช้ประโยชน์อาคารและสิ่งปลูกสร้าง อยู่ในช่วงมากกว่า 10 ปี แต่ไม่เกิน 20 ปี มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระน้อยกว่าในช่วงมากกว่า 40 ปีขึ้นไปอย่างมีนัยสำคัญสำหรับเครื่องตกแต่งเครื่องใช้สำนักงาน และยานพาหนะ พบว่า ประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ในช่วงมากกว่า 3 ปี ไม่เกิน 5 ปี มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระน้อยกว่าในช่วงมากกว่า 10 ปีขึ้นไปอย่างมีนัยสำคัญ และสำหรับค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ พบว่าบริษัทจดทะเบียนที่มี อัตราค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญประมาณ 0.1-5 % มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระน้อยกว่าบริษัทจดทะเบียนที่มีอัตราค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ มากกว่า 5 % ขึ้นไป อย่างมีนัยสำคัญ

5. การอภิปรายผล

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้สะท้อนให้เห็นถึงสภาพการณ์ในปัจจุบันของของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เกี่ยวกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระเมื่อเปรียบเทียบกับกำไรก่อนหักภาษีได้ พบว่ามีจำนวนต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ซึ่งอาจเป็นผลจากการวางแผนภาษีอากรของบริษัท จนทำให้สามารถประหยัดภาษีได้เป็นจำนวนมากสอดคล้องกับผลการวิจัยของธีรยุทธ ดันดิวัฒนวิจิตร (2549) ที่พบว่า บริษัทขนาดใหญ่จะมีการวางแผนภาษีในระดับที่รุนแรงกว่า จึงชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลในจำนวนเงินที่น้อยกว่า บริษัทขนาดเล็กกว่า อย่างไรก็ตามเมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระกับขนาดของกิจการ ผลการเปรียบเทียบไม่สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Watt and Zimmerman (1986) ซึ่งกล่าวว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่กว่าจะมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระสูงกว่า จึงเป็นเหตุให้บริษัทขนาดใหญ่พยายามที่จะใช้กระบวนการทางการเมืองเพื่อยับยั้งการออกมาตรฐานการบัญชีที่ส่งผลให้กำไรสุทธิของบริษัทสูงขึ้น นอกจากนี้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระอาจแตกต่างกันเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจทางด้านภาษีอากร เช่น ผลกระทบที่เกิดขึ้นภายหลังออกพระราชบัญญัติด้วยการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้กิจการที่มีฐานะเป็นบุคคลธรรมดาปรับเป็นนิติบุคคลมากขึ้น และส่งผลให้รัฐสามารถเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เพิ่มขึ้น (Kern and Morris, 1991) เป็นต้น จะเห็นว่านโยบายของรัฐด้านภาษีอากร ทำให้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระเปลี่ยนแปลงไปโดยไม่สัมพันธ์กับขนาดกิจการ นอกจากนี้ปัจจัยด้านการวางแผนภาษีแล้ว นโยบายการบัญชี การประมาณการทางบัญชีเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่ออัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระของบริษัท ในกรณีนโยบายการบัญชี หรือการประมาณ

การอายุการใช้ประโยชน์ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เหล่านั้นมีผลต่อค่าใช้จ่ายของบริษัท และทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิทางภาษี จากผลการทดสอบสมมติฐานข้างต้นจึงกล่าวได้ว่ามีความสัมพันธ์กันระหว่างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระกับนโยบายการบัญชี และการประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และสอดคล้องกับผลการวิจัยของ ลีริยา สุขชา (2547) Gagnon (1967); Watt and Zimmerman (1978); Morse and Richardson (1983) และ Desai (2003)

6. สรุปผลการวิจัย

จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระของบริษัทจดทะเบียนเมื่อเปรียบเทียบกับกำไรสุทธิทางบัญชีมีอัตราต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือกำไรสุทธิทางบัญชีมีจำนวนสูงกว่ากำไรสุทธิทางภาษี นอกจากนี้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระมีความสัมพันธ์ในทางตรงกันข้ามกับขนาดของกิจการ กล่าวคือ กิจการขนาดใหญ่กว่ามีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระน้อยกว่ากิจการขนาดเล็ก และมีความสัมพันธ์กับนโยบายการบัญชีการตีราคาสินค้าคงเหลือ รวมทั้งประมาณการอายุการใช้ประโยชน์ของอาคารและสิ่งปลูกสร้าง เครื่องตกแต่งสำนักงาน เครื่องใช้สำนักงาน ยานพาหนะ และอัตราการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ โดยบริษัทใหญ่จะมีวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือมากกว่า 1 วิธี ซึ่งใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะมีสินค้าคงเหลือหลายประเภท และมีการประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ที่ยาวนานกว่า มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระมากกว่าซึ่งเป็นผลจากการมีกำไรทางบัญชีที่สูงกว่า สำหรับอัตราการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 5% จะมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระมากกว่าเนื่องจากจำนวนหนี้สงสัยจะสูญที่เกิดขึ้นจากการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ จะต้องนำไปบวกกลับ

เป็นรายได้ของบริษัทในการคำนวณภาษี แต่พบว่าไม่มีความสัมพันธ์กับนโยบายการบัญชีการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรกของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และการประมาณอายุการใช้ประโยชน์ของโปรแกรมคอมพิวเตอร์

7. กิตติกรรมประกาศ

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ คณะบดี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิตซึ่งเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างสูง และกราบขอบพระคุณคุณพ่อและคุณแม่ที่เป็นกำลังใจและสนับสนุนการศึกษา หากเกิดบุญและกุศลใดที่เป็นผลจากการนำผลงานวิจัยฉบับนี้ไปใช้ประโยชน์ ขออุทิศให้คุณพ่อและคุณแม่ และอาจารย์ทุกท่านของผู้วิจัย

8. เอกสารอ้างอิง

- พจน์ วีรศุทธากร. (2550) “ข้อแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากร: ประเด็นสำคัญที่ควรรู้ก่อนใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 56. วารสารวิชาบัญชี. 3: 102-121.
- ธีรยุทธ ดันติวัฒนวิจิตร. (2549). การวางแผนภาษีอากรของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ของบริษัทในจังหวัดภูเก็ต. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี, มหาวิทยาลัยบูรพา.
- สิริยา สุขขา. (2547). นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี, มหาวิทยาลัยบูรพา.

Beth B. Kern and Micheal H. Morris. (1991). Taxes and Firm Size: The Effect of Tax Legislation

During The 1980s. The Journal of the American Taxation Association, Dec: 80-96.

Desai, M. A. (2003). The Divergence Between Book and Tax Income. Journal Article. 17: 169-206.

Gagnon, J. M. (1967). Purchase Versus Pooling of Interest : The Search for a Predictor Empirical Research in Accounting : 187-204.

Morse, D. and Richardson, G. (1983). The LIFO/FIFO Decision. Journal of Accounting Research. 21: 106-127.

Watt, R. L. and Zimmerman J. L. (1986). Positive Accounting Theory. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.

Watt, R. L. and Zimmerman J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. The Accounting Review. Jan: 112-134.

Zimmerman, J. L.(1983). Taxes and Firm Size. Journal of Accounting and Economics.5:119-149

มหาวิทยาลัยรังสิต