

การยื่นหัก ภ.ง.ด. 1 และ ภ.ง.ด. 3 เพิ่มเติม: ช่องทางการตกแต่งกำไรสุทธิ?

วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 2 ฉบับที่ 5 (ธันวาคม 2549) หน้า 12-28

ผศ.ดร.วรรณิ์ เตโชโยธิน

ภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

อรจิรา ปัญจะเทวคุปต์

เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 5

ส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี

สำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรสาคร

นำ: การนำเสนอตัวเลขกำไรของบริษัทโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงผลประกอบการในทิศทางที่ต้องการ (Earnings Management) เป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจมายาวนาน เริ่มจากการแสดงความเชื่อว่ามี การตกแต่งกำไรสุทธิให้ผิดจากข้อเท็จจริงเพื่อผลประโยชน์ของผู้บริหาร นักวิชาการได้พยายามแสดงหลักฐานของการตกแต่งกำไร โดยใช้ความรู้จากทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) เพื่อระบุสถานการณ์ที่ผู้บริหารมีแรงจูงใจที่จะตกแต่งกำไรและศึกษาเครื่องมือที่ผู้บริหารสามารถนำมาใช้ในการตกแต่งกำไร จนนำไปสู่ข้อสรุปว่ามีการตกแต่งกำไรในงบการเงินเพื่อประโยชน์ที่แตกต่างกัน เช่น เพื่อเพิ่มโบนัสประจำปีของผู้บริหาร เพื่อผลประโยชน์ทางการเมืองเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาจากการกักขัง หรือเพื่อเพิ่มตัวเลขกำไรในระหว่างการออกหุ้นใหม่ เป็นต้น (เช่น Healy 1985; McNichols and Wilson 1988; Jones 1991; Rangan 1998; Teoh et al. 1998) การล้มละลายของบริษัทขนาดใหญ่ในสหรัฐอเมริกาเช่น Enron และ WorldCom อันเนื่องมาจากการบิดเบือนผลประกอบการที่แท้จริงของบริษัทผ่านตัวเลขในงบการเงินยิ่งกระตุ้นให้สังคมตระหนักถึง

ผลกระทบที่เกิดจากการตกแต่งตัวเลขกำไรอย่างไม่สุจริต และความสำคัญของการตรวจสอบเพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายต่อผู้เกี่ยวข้อง

งานวิจัยชิ้นนี้ศึกษาการตกแต่งกำไรเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี ผ่านการยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม โดยศึกษาเฉพาะการยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภ.ง.ด. 1 หรือ ภ.ง.ด. 3 ซึ่งเป็นการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับนิติบุคคลที่จ่ายเงินได้ให้บุคคลธรรมดา สำหรับรายจ่าย 5 ประเภทคือ เงินเดือนและค่าแรง ค่าตอบแทนกรรมการ ค่าขนส่ง ค่าเช่าและค่านายหน้า รายจ่ายที่ผู้รับเป็นบุคคลธรรมดาเป็นรายจ่ายที่ตกแต่งได้ง่าย โดยทั่วไปบริษัทมักใช้สำเนาบัตรประชาชนของผู้รับเงินเป็นหลักฐานประกอบการจ่ายเงิน และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามเกณฑ์ของกรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงิน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ประกอบการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้ไม่ครบถ้วน กรมสรรพากรอนุญาตให้มีการยื่นแบบเพิ่มเติมได้ไม่จำกัดระยะเวลา การอนุญาตให้ยื่นแบบเพิ่มเติมได้นี้จึงเป็นช่องทางให้บริษัทสามารถปรับลดกำไรเพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายภาษีได้ เนื่องจากอัตราการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่อยู่ระหว่างร้อยละ 1 ถึง 5 เป็นอัตราต่ำกว่าอัตราต่ำสุดของภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วไม่เกินห้าล้านบาท

ผู้วิจัยสุ่มตัวอย่างจากนิติบุคคลที่มีงานประกอบการตั้งอยู่ในท้องที่จังหวัดสมุทรสาคร และมีการประกอบกิจการเต็มรอบระยะเวลาบัญชี พ.ศ. 2547 โดยแบ่งนิติบุคคลเป็น 6 กลุ่มตามระดับกำไรสุทธิคือ กลุ่มที่กำไรหรือขาดทุนน้อยกว่า 1 ล้านบาท กำไรหรือขาดทุนเกินกว่า 1 ล้านบาทแต่ไม่เกิน 3 ล้านบาท และกำไรหรือขาดทุนเกินกว่า 3 ล้านบาท โดยเลือกสุ่มกลุ่มละ 40 ตัวอย่าง และศึกษาการยื่นแบบเพิ่มเติมแบบ ภ.ง.ด. 1 หรือ 3 ของรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2547 ตั้งแต่เดือนมกราคม พ.ศ. 2547 จนถึงเดือนธันวาคม พ.ศ. 2548 ทั้งจำนวนรายจ่ายค่าขนส่งและค่านายหน้าที่ยื่นเพิ่มเติม โดยมีสมมุติฐานว่าหาก

บริษัทเลือกยื่นแบบ ภ.ง.ด. 1 และ 3 เพิ่มเติมเพื่อตกแต่งกำไรเพื่อลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว บริษัทที่มีกำไรย่อมมีการยื่นแบบเพิ่มเติมมากกว่าบริษัทที่ขาดทุน ผลการวิเคราะห์จำนวนบริษัทที่ยื่นแบบเพิ่มเติม และความสัมพันธ์ในการยื่นแบบเพิ่มเติมแสดงให้เห็นว่าบริษัทที่กำไรมีการยื่นแบบเพิ่มเติมมากกว่าบริษัทที่ขาดทุน นอกจากนี้พบว่า ความถี่ในการยื่นแบบเพิ่มเติมสูงขึ้นกับระดับกำไรสุทธิ กล่าวคือ นิติบุคคลที่มีกำไรน้อยจะยื่นแบบเพิ่มเติมมากกว่าบริษัทที่มีกำไรน้อยกว่า และรายจ่ายแบบเพิ่มเติมจะกระจุกตัวในช่วงไตรมาสสุดท้ายของปี พ.ศ. 2547 ไปจนถึงเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2548 ซึ่งเป็นเดือนสุดท้ายของการยื่นชำระภาษีนิติบุคคลสำหรับบริษัทที่ปิดรอบระยะเวลาบัญชี ณ สิ้นเดือนธันวาคม

การเปรียบเทียบสัดส่วนของนิติบุคคลที่ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมในกลุ่มกำไรและขาดทุน ซึ่งชี้ให้เห็นว่านิติบุคคลที่มีกำไรมีการยื่นแบบเพิ่มเติมในสัดส่วนที่สูงกว่านิติบุคคลที่ขาดทุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ นิติบุคคลที่มีกำไรและยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมมีรายจ่ายค่าขนส่งและค่านายหน้าสูงกว่านิติบุคคลที่มีกำไรแต่ไม่ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม ผลการวิจัยชี้ให้เห็นถึงความเป็นไปได้ว่านิติบุคคลใช้การยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมในการปรับแต่งกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเลือกสร้างรายจ่ายค่าขนส่งและค่านายหน้า ซึ่งมีข้อจำกัดในการสร้างรายจ่ายเท็จน้อยกว่ารายจ่ายประเภทอื่น และค่าขนส่งมีอัตราการหักภาษี ณ ที่จ่ายต่ำกว่ารายจ่ายประเภทอื่นด้วย

รายงานวิจัยในย่อหน้าต่อไปจะอธิบายถึงความเป็นมาและสาเหตุของการทำงานวิจัยชิ้นนี้ โดยการสรุปงานวิจัยในอดีตเกี่ยวกับการนำเสนอตัวเลขกำไรของบริษัทโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงผลประกอบการในทิศทางที่ต้องการ (Earnings Management) หลังจากนั้นจะอธิบายถึงวิธีการวิจัย ผลการวิจัย และข้อสรุป รวมทั้งข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

ความเป็นมาและสาเหตุของการวิจัย

การวิจัยเกี่ยวกับการตกแต่งกำไรในงบการเงินกระทำกันมาเป็นระยะเวลายาวนาน โดยในช่วงแรกเป็นการศึกษาถึงการตกแต่งกำไรโดยวิธีที่ชัดเจน เช่น การเปลี่ยนนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน เป็นวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน ซึ่งเกิดขึ้นจำนวนมากในสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1974 เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีมีข้อจำกัดคือ ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงไปมาได้ตลอดเวลา และการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ทำให้ผู้บริหารที่จงใจบิดเบือนผลประกอบการหันมาใช้วิธีที่แนบเนียนกว่าคือ การตกแต่งกำไรผ่านรายการค้างรับค้างจ่าย (Accruals) เนื่องจากรายการค้างรับค้างจ่ายเป็นการเลื่อนระยะเวลาของการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย โดยมีองค์ประกอบสองส่วนคือ Discretionary accruals หมายถึง รายการค้างรับค้างจ่ายที่ผู้บริหารใช้พิจารณาอนุญาตส่วนบุคคลในการปรับเวลาและจำนวนของการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย และ Nondiscretionary accruals หมายถึง รายการค้างรับค้างจ่ายที่ถูกกำหนดโดยมาตรฐานการบัญชี (Healy 1985) การตกแต่งกำไรด้วยรายการค้างรับค้างจ่ายเป็นเรื่องยากสำหรับผู้ใช้งบการเงินภายนอกองค์กรที่จะทราบ เพราะเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นขึ้นกับกิจกรรมที่ศึกษาการตกแต่งกำไรด้วยวิธีนี้มักเริ่มด้วยการระบุสถานการณ์ที่ผู้บริหารมีแรงจูงใจสูงในการตกแต่งกำไรและประมาณรายการค้างรับค้างจ่ายก่อนการแทรกแซงผิดปกติของผู้บริหาร เปรียบเทียบกับรายการค้างรับค้างจ่ายที่ปรากฏในงบการเงินที่มีความสอดคล้องกับสมมุติฐานที่กำหนดล่วงหน้าหรือไม่

บริษัทที่มีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์จะมีแรงจูงใจสร้างตัวเลขกำไรเพื่อเพิ่มมูลค่าหุ้นสูงขึ้นหรือต่ำลงจากที่ควรจะเป็นแล้วแต่ภาวะประสงค์ในช่วงนั้น กิจการที่ผู้บริหารต้องการซื้อคืนกิจการจากผู้ถือหุ้น (Management buyout) ผู้บริหารมีแรงจูงใจที่จะให้ตัวเลขกำไรต่ำเพื่อให้ราคาซื้อคืนดี DeAngelo (1988) และ Perry and

Williams (1994) พบว่าบริษัทที่กำลังซื้อคืนกิจการจากผู้ถือหุ้นมีรายการค้างรับค้างจ่ายในทิศทางที่ทำให้กำไรต่ำลงผิดปกติในระยะเวลาก่อนการซื้อคืน ในทางตรงข้ามบริษัทที่นำหุ้นออกขายต่อสาธารณชนครั้งแรก (Initial Public Offering หรือ IPO) หรือบริษัทที่ออกหุ้นเพิ่มทุน (Seasoned Equity Offering) มีรายการค้างรับค้างจ่ายในทิศทางที่ทำให้กำไรสูงขึ้น โดย Teoh, Welch, and Wong (1998; Teoh, Welch, and Wong 1998b; Teoh, Wong, and Rao 1998) เพื่อให้ราคาหุ้นสูงขึ้น บริษัทให้ stock options กับผู้บริหารมีรายการค้างรับค้างจ่ายในทิศทางที่ทำให้กำไรต่ำผิดปกติหลังจากการยกเลิกการให้ stock options และมีรายการค้างรับค้างจ่ายในทิศทางที่ทำให้กำไรสูงผิดปกติเมื่อมีการประกาศจ่าย stock options (Coles, Hertz, and Swain 2006)

เนื่องจากรายการค้างรับค้างจ่ายเป็นการปรับแต่งระยะเวลาของการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย หากบริษัทตกแต่งกำไรให้สูงขึ้นโดยการรับรู้รายได้ของอนาคตในงวดปัจจุบันหรือเลื่อนการบันทึกค่าใช้จ่ายงวดปัจจุบันออกไปในอนาคต ตัวเลขกำไรในอนาคตย่อมต่ำลง นักวิจัยได้พบหลักฐานการโยกย้ายกำไรดังกล่าว เช่น Teoh, Wong, and Rao 1998 พบว่าหลังจากการออกหุ้นเพิ่มทุนผ่านพ้นไปแล้ว บริษัทมีรายการค้างรับค้างจ่ายในทิศทางที่ทำให้กำไรต่ำผิดปกติ สอดคล้องกับ Bartov and Mohanram (2004) ที่พบว่าบริษัทมีกำไรสุทธิต่ำลงหลังจากการใช้สิทธิซื้อหุ้นของผู้บริหารที่ได้รับ stock options

ผลประโยชน์ทางภาษีเป็นอีกสถานการณ์หนึ่งที่นักวิจัยเชื่อว่าเป็นแรงจูงใจให้บริษัทตกแต่งกำไรเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง การประกาศลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกาตาม Tax Reform Act ในปี ค.ศ. 1986 จาก 46% เป็น 34% ส่งผลให้บริษัทมีรายการค้างรับค้างจ่ายในทิศทางที่ลดกำไรสุทธิอย่างผิดปกติในปีก่อนหน้าการลดอัตราภาษี (Guenther 1994) เพื่อเลื่อนกำไรที่ต้อง

เสียภาษีไปในอนาคตที่มีการใช้อัตรากำไรที่ต่ำลง

ตัวเลขกำไรสุทธิในงบการเงินนอกจากจะใช้เป็นเกณฑ์ในการเสียภาษีเงินได้แล้ว ยังเป็นตัวเลขที่ใช้ในการกำหนดผลตอบแทนแก่ผู้บริหาร และส่งผลกระทบต่อมูลค่าหุ้นในตลาดหลักทรัพย์อีกด้วย การลดกำไรเพื่อการประหยัดภาษีจึงส่งผลในแง่ลบต่อผู้บริหาร ที่อาจจะได้รับผลตอบแทนลดลง หรือทำให้มูลค่าหุ้นของบริษัทลดลง ซึ่งส่งผลให้บริษัทมีแรงจูงใจในการตกแต่งกำไรที่ขัดต่อกัน อย่างไรก็ตาม Abdel-Khalik (1985) พบว่าถึงแม้กำไรของบริษัทที่เปลี่ยนนโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน เป็นวิธีเข้าหลัง-ออกก่อนลดลง แต่ค่าตอบแทนของผู้บริหารของบริษัทกลับมิได้ลดลง อันแสดงให้เห็นถึงการปรับตัวภายในองค์การในการใช้ตัวเลขกำไรเพื่อกำหนดค่าตอบแทน สรุปได้ว่าผลประโยชน์ทางภาษียังคงสร้างแรงจูงใจในการตกแต่งกำไรสุทธิแม้แต่ในกรณีที่การตกแต่งกำไรอาจจะส่งผลในแง่ลบต่อผลตอบแทนที่ผู้บริหารจะได้รับ

ถึงแม้ว่าจะมีการคาดการณ์ล่วงหน้าว่าบริษัทอาจจะตกแต่งกำไรเพื่อผลประโยชน์ของผู้บริหาร และมีการวิจัยที่แสดงหลักฐานชี้บ่งว่า บริษัทมีการตกแต่งกำไรสุทธิให้สูงขึ้นหรือลดลงในวาระต่างๆ การตรวจพบหลักฐานการตกแต่งกำไรก็มิได้ทำได้ง่ายนัก ดังเช่นงานวิจัยตลาดทุนที่พบว่า นักลงทุนหรือแม้แต่นักวิเคราะห์หลักทรัพย์ ซึ่งถือว่ามีความสามารถในการแยกแยะผลประโยชน์การจริงออกจากตกแต่งกำไรยังไม่สามารถตรวจพบการตกแต่งกำไรได้ (Te h. Wong, and Rao 1998; Louis 2004; Shane and Stock 2006) Shane and Stock (2006) พบว่าการเลื่อนระยะเวลาการรับรู้กำไรในปีก่อนหน้า Tax Reform Act ปี ค.ศ. 1986 เพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายภาษีส่งผลแง่ลบต่อการคาดการณ์ผลประโยชน์ในอนาคต กล่าวคือนักวิเคราะห์หลักทรัพย์พยากรณ์ผลประโยชน์ของบริษัทเสมือนหนึ่งบริษัทกำลังประนีประนอมการดำเนินงาน ทั้งที่ผลประโยชน์ที่ลดลงนั้นเป็นการวางแผนประหยัดภาษี

งานวิจัยชิ้นนี้ลดผลกระทบที่สวนทางกันของการประหยัดภาษี โดยศึกษาบริษัทที่มีได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากบริษัทเหล่านี้มักจะมีเป้าหมายตกแต่งกำไรเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือเพื่อการเลี่ยงภาษี (ชนิกา อรุณวัฒนา, 2547) ทั้งนี้เนื่องจากผู้ประกอบการบางรายเห็นถึงภาษีเป็นค่าใช้จ่ายที่จะทำให้ส่วนแบ่งกำไรของนักลงทุน จึงหลบเลี่ยงการเสียภาษี ประกอบกับกระบวนการของการของธุรกิจนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีหน่วยงานผู้กำกับดูแล ตรวจสอบการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี และระเบียบข้อบังคับต่างๆ น้อยกว่าบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ฯ ดังนั้น จึงเป็นช่องทางที่ทำให้เกิดการตกแต่งบัญชีได้ง่าย ผู้ประกอบการจัดทำบัญชีเป็นใบเสร็จเพียงเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของกฎหมาย และมีเอกสารประกอบการยื่นงบการเงินและแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีประจำปีเท่านั้น อีกสาเหตุหนึ่งอาจเนื่องมาจากการประกอบกิจการของธุรกิจเหล่านี้ไม่ได้มุ่งหวังการระดมเงินจากนักลงทุน แต่เป็นการทำนึ่งถึงประโยชน์ทางภาษี หรือการหลบเลี่ยงภาษีเพียงประการเดียว นอกจากนี้บริษัทที่มีได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ มักมีผู้ถือหุ้นและผู้บริหารของกิจการเป็นกลุ่มเดียวกัน เช่น เจ้าของคนเดียวหรือกลุ่มครอบครัวซึ่งแรงจูงใจในการตกแต่งบัญชีอยู่ที่การประหยัดต้นทุนเพื่อรักษาสถานภาพในการแข่งขัน ดังนั้นการเสียภาษีจำนวนมาก จะทำให้ธุรกิจไม่สามารถลดราคาสินค้าลงมาสู้กับคู่แข่งได้ จึงมีแนวโน้มที่จะตกแต่งบัญชีเพื่อเลี่ยงภาษี หรือตกแต่งกำไรให้ดูต่ำเพื่อเสียภาษีลดลง (ภาพร เอกอรรถพร, 2545)

ผลการศึกษารูปแบบของการตกแต่งบัญชีโดยการสอบถามความเห็นจากผู้ตรวจสอบบัญชีในเขตต่างจังหวัดของชนิกา อรุณวัฒนา (2547) พบว่ามีรูปแบบของการตกแต่งบัญชีประเภทการจงใจสร้างรายจ่ายมากเกินไปมากที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับการสนทนากับผู้ตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากรที่พบการตกแต่งบัญชีเพื่อลดยอดกำไรโดยการสร้างรายจ่ายเท็จ โดยรายจ่ายที่พบ

รายการเท็จคือ รายการที่นิติบุคคลจ่ายให้บุคคลธรรมดา ซึ่งนิติบุคคลมักจะใช้เพียงสำหรับประชาชนของผู้รับเงิน และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเท่านั้น การสอบยันว่าการรับเงินเป็นการรับเงินที่เกี่ยวข้องกับกิจการโดยแท้จริงยังไม่สามารถทำได้เต็มที่ เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีอากรยังไม่มี ความเชื่อมโยงครบทั้งระบบ ในปัจจุบันผู้ตรวจสอบทำการ สุ่มตรวจสอบรายการจ่ายเงินตามภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้กับ บุคคลธรรมดา และพบในหลายรายว่าเป็นการสร้างราย จ่ายเท็จ โดยเจ้าของสำเนาบัตรประชาชนที่นิติบุคคลอ้างว่า เป็นผู้รับเงิน มิได้เกี่ยวข้องหรือมีธุรกรรมกับนิติบุคคลนั้น แต่ประการใด

งานวิจัยชิ้นนี้จะศึกษาการตกแต่งกำไรของนิติบุคคล ผ่านบัญชีรายจ่ายที่จ่ายให้บุคคลธรรมดา 5 ประเภทคือ เงินเดือนและค่าแรง ค่าตอบแทนกรรมการ ค่าขนส่ง ค่าเช่าและค่านายหน้าผ่านการยื่นเพิ่มเติมของ ภ.ง.ด. 1 และ ภ.ง.ด. 3¹ ที่ครอบคลุมการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย เมื่อมีการจ่ายเงินให้แก่บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ทุก ประเภทยกเว้นเงินได้ตามมาตรา 40 (3) ค่าแห่งกิวติลลิส ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ที่มี ลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม วัตถุประสงค์ อย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล และ 40 (4) ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ เป็นต้น รายการจ่าย ทั้ง 5 ประเภทเป็นรายการที่สามารถตกแต่งบัญชีได้ง่าย เพราะไม่กระทบต่อภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งต่างกับต้นทุนการ สั่งซื้อสินค้าที่ต้องมีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานประกอบการ บันทึบบัญชีและจะถูกจำกัด ว่าจะข้อมูลในรายงานภาษีซื้อ ที่ได้แสดงไว้แล้ว

การที่กรมสรรพากรอนุญาตให้นิติบุคคลสามารถยื่น ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมได้โดยไม่จำกัดระยะเวลาหาก

นิติบุคคลยื่นไว้ไม่ครบถ้วน เป็นสถานการณ์ที่เอื้อต่อการ ตกแต่งกำไรได้เป็นอย่างดี งานวิจัยชิ้นนี้จะเก็บข้อมูลที่จริง ชัดจริงของการยื่นแบบเพิ่มเติมที่นิติบุคคลยื่นต่อกับ สรรพากร เพื่อศึกษารูปแบบของกาตกแต่งกำไรเพิ่มเติม สอดคล้องกับระยะเวลาการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ เป็นวิธีการศึกษาที่แตกต่างจากงานวิจัยในอดีตที่พัฒนา โมเดลในการประมาณรายการรับจ้างจ่ายที่ควรเป็น หากปราศจากการแทรกแซงของผู้รัฐ และเปรียบเทียบกับ รายการค้างรับค้างจ่ายที่แท้จริงจึงว่าสอดคล้องกับ รูปแบบของการตกแต่งกำไรหรือไม่ ซึ่งการประมาณ รายการค้างรับค้างจ่ายดังกล่าวยังมีจุดอ่อน เนื่องจากเป็น เพียงการคาดการณ์ของงานวิจัยเท่านั้น มิใช่ข้อมูลที่มี หลักฐานอ้างอิง

สมมุติฐานและวิธีวิจัย

งานวิจัยเบื้องต้นแสดงหลักฐานอันควรเชื่อว่า บริษัท มีแนวโน้มตกแต่งกำไรสุทธิเพื่อลดภาระภาษีเงินได้ บริษัท ที่มีกำไรสุทธิควรจะมีแรงจูงใจที่จะลดค่าใช้จ่ายภาษีมาก กว่าบริษัทที่มีผลขาดทุน เนื่องจากบริษัทที่มีผลขาดทุน ไม่มีค่าใช้จ่ายภาษี ซึ่งการตกแต่งกำไรเพื่อลดภาษีนี้อาจจะ ตกแต่งโดยใช้รายการค้างรับค้างจ่าย (Accruals) หรือ การวางแผนการดำเนินงานในระหว่างปีก็ได้ ไม่จำเป็นต้อง อาศัยช่องทางการยื่นแบบหักภาษี ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม ซึ่ง จะมีความเสี่ยงต่อการถูกตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ของ กรมสรรพากรเพิ่มขึ้น แต่การวางแผนภาษีล่วงหน้านั้น บริษัทต้องมีบุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์เกี่ยวกับการดำเนินงานของบริษัทและภาระภาษีที่เกี่ยวข้องเป็น อย่างดี นอกเหนือจากระบบข้อมูลที่เป็นปัจจุบันเพื่อ ประกอบการวางแผนภาษี ซึ่งบริษัทโดยทั่วไปมักจะขาด องค์ประกอบเหล่านี้ ทำให้ไม่สามารถวางแผนภาษีล่วงหน้า ได้ ระบบบัญชีที่ไม่มีประสิทธิภาพทำให้บริษัทได้ข้อมูล

1 บุคลากรปฏิบัติการสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 58) เรื่องกำหนดแบบแสดงรายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย

กำไรขาดทุนล่าช้า ไม่สามารถปรับแผนการดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์เรื่องการประหยัดภาษีได้ จึงต้องเลือกช่องทางการปรับแต่งกำไรสุทธิย้อนหลัง ผ่านการยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม เหตุผลดังกล่าวจึงนำไปสู่สมมุติฐานงานวิจัย คือ

H1: นิติบุคคลที่มีกำไรมีการยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภ.ง.ด. 1 และ ภ.ง.ด. 3 เพิ่มเติมมากกว่านิติบุคคลที่ขาดทุน

สืบเนื่องจากพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราวิทยากร (ฉบับที่ 431) พ.ศ. 2548 ที่ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาท เป็นอัตราเท่ากับร้อยละสิบห้าสำหรับกำไรสุทธิที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาท ร้อยละยี่สิบห้าสำหรับกำไรสุทธิ เฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งล้านบาท แต่ไม่เกินสามล้านบาท และร้อยละสามสิบสำหรับกำไรสุทธิส่วนที่เกินสามล้านบาท อัตราภาษีที่สูงขึ้นสำหรับกำไรที่สูงขึ้น น่าจะส่งผลให้บริษัทที่มีกำไรในช่วงที่เสียภาษีในอัตราสูงมีแรงจูงใจในการตกแต่งกำไรมากกว่าบริษัทที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า สอดคล้องกับแนวคิดของ (Becker 1968) ที่ว่าอัตราภาษีที่สูงขึ้นทำให้เกิดแรงจูงใจในการหลบหนีภาษีเพิ่มขึ้น แรงจูงใจที่ต่างกันของระดับกำไรที่ต่างกันจึงนำไปสู่สมมุติฐานข้อสองคือ

H2: นิติบุคคลที่มีกำไรมากกว่ามีการยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภ.ง.ด. 1 และ ภ.ง.ด. 3 เพิ่มเติมมากกว่านิติบุคคลที่มีกำไรน้อยกว่า

การเลือกกลุ่มตัวอย่างและแหล่งข้อมูล

ผู้วิจัยเลือกกลุ่มตัวอย่างจากนิติบุคคลที่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในจังหวัดสมุทรสาคร และมีการประกอบกิจการเต็มรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2547 จากฐานข้อมูลภาษีเงินได้นิติบุคคลของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สมุทรสาคร ทั้งหมดสิ้น 1,483 ราย โดยแบ่งนิติบุคคลเป็น 6 กลุ่มตามระดับกำไรสุทธิคือ กลุ่มที่กำไรหรือขาดทุนน้อยกว่า 1 ล้านบาท กำไรหรือขาดทุนเกินกว่า 1 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 3 ล้านบาท และกำไรหรือขาดทุนเกินกว่า 3

ล้านบาท โดยเลือกกลุ่มละ 40 ตัวอย่าง และศึกษาการยื่นเพิ่มเติมแบบ ภ.ง.ด. 1 หรือ 3 ของปี พ.ศ. 2547 เพิ่มเติมตั้งแต่เดือนมกราคม พ.ศ. 2547 จนถึงเดือนธันวาคม พ.ศ. 2548

วิธีวิจัย

การทดสอบสมมุติฐานจะใช้การทดสอบ 2 รูปแบบคือ

1. สรุปข้อมูลจำนวนการยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมเป็นรายเดือน เพื่อหารูปแบบการยื่นเพิ่มเติมว่ามีความสัมพันธ์กับเดือนของการเสียภาษีนิติบุคคลหรือไม่

2. ใช้สถิติ chi square ทดสอบว่าอัตราส่วนของบริษัทที่ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมในกลุ่มบริษัทที่มีกำไรหรือขาดทุนส่วนของบริษัทที่ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมในกลุ่มบริษัทที่ขาดทุนหรือไม่

การทดสอบสมมุติฐาน H2 จะวิเคราะห์แยกกลุ่มบริษัทที่กำไรออกจากบริษัทที่ขาดทุน และเปรียบเทียบกระทำโดยหลักการเดียวกันกับการทดสอบสมมุติฐาน H1 แต่แยกวิเคราะห์สำหรับกลุ่มตัวอย่างกำไรและขาดทุน หลังจากนั้นในแต่ละกลุ่มจะมีค่าของตัวแปรอิสระของ PL เป็น 1 2 และ 3 ตามระดับกำไรและขาดทุน

ผลการวิจัย

จากตารางที่ 1 จะเห็นได้ว่าค่าเฉลี่ยของรายจ่ายทั้ง 5 ประเภทรวมทั้งกำไรสุทธิมีลักษณะเป็น U-shape ตามระดับกำไรขาดทุน ยกเว้นค่าขนส่ง ที่บริษัทที่มีผลขาดทุนน้อยกว่า 1 ล้านบาทมีรายจ่ายค่าขนส่งมากกว่ากลุ่มบริษัทที่มีผลขาดทุนเกินกว่า 1 ล้านบาทแต่ไม่เกิน 3 ล้านบาท และกลุ่มบริษัทที่มีผลกำไรน้อยกว่า 1 ล้านบาท เป็นที่น่าสังเกตว่า เมื่อเปรียบเทียบรายจ่ายทั้ง 5 ประเภทแล้ว ค่าตอบแทนกรรมการมีจำนวนน้อยที่สุด กล่าวคือค่าสูงสุดอยู่ในระดับกำไรที่มากกว่า 3 ล้านบาท มีค่าเฉลี่ยที่ 92,212.46 บาท และบริษัทที่มีผลขาดทุนมากกว่า

ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ยของกำไรสุทธิและรายจ่ายทั้ง 5 ประเภทของตัวอย่างนิติบุคคล แบ่งตามระดับกำไร

	ขาดทุน >3 ล้านบาท	ขาดทุน 1-3 ล้านบาท	ขาดทุน <1 ล้านบาท	กำไร <1 ล้านบาท	กำไร 1-3 ล้านบาท	กำไร >3 ล้านบาท
จำนวนราย	37*	40	40	40	40	40
กำไรสุทธิ	-13,823,330.51	-1,737,684.95	-464,520.85	506,524.68	1,912,962.45	1,884,705.97
เงินเดือน	6,693,648.08	1,892,129.45	950,546.08	925,121.03	5,267,456.00	661,358.08
ค่าตอบแทน กรรมการ	.00	.00	14,250.00	6,000.00	5,000.00	92,212.46
ค่าขนส่ง	1,739,900.16	290,954.58	1,118,445.85	217,764.45	2,094,051.05	8,530,781.41
ค่าเช่า	552,002.65	145,714.25	80,336.83	82,705.35	15,500.15	456,222.36
ค่านายหน้า	1,697,685.49	278,506.88	608,311.05	518,891.21	2,116,615.13	10,106,616.44
สินทรัพย์รวม	121,337,676.97	44,948,906.85	43,194,364.23	13,787,213.79	69,314,282.78	265,033,973.54
รายได้	127,945,751.70	42,021,061.20	38,575,613.40	21,897,908.08	125,788,536.50	389,188,956.00

* ตัดรายการ outliers ออก ซึ่งไม่เปลี่ยนแปลงผลการวิจัยในสาระสำคัญ

1 ล้านบาทขึ้นไปไม่มีรายจ่ายค่าตอบแทนกรรมการ ในกลุ่มบริษัทที่มีผลกำไร บริษัทที่มีกำไรสูงกว่าจะมีขนาดใหญ่กว่าและยอดขายมากกว่าบริษัทที่กำไรน้อยกว่า ในทางตรงข้าม กลุ่มบริษัทที่มีผลขาดทุน บริษัทที่มีผลขาดทุนมากกว่ามีขนาดใหญ่กว่าและยอดขายมากกว่าบริษัทที่มีผลขาดทุนน้อยกว่า

ตารางที่ 2 แสดงจำนวนและเวลาของการยื่นแบบภาษี ณ ที่จ่าย ภ.ง.ด. 1 เพิ่มเติม พบว่า บริษัทที่มีผลกำไรยื่นแบบเพิ่มเติมทั้งสิ้น 22 รายหลังหักรายที่ยื่นซ้ำออก คิดเป็น 18.33% ของจำนวนบริษัทที่มีผลกำไร บริษัทที่มีผลขาดทุนยื่นแบบเพิ่มเติมทั้งสิ้นจำนวน 12 รายจากบริษัทที่มีผลขาดทุนทั้งสิ้น 120 ราย คิดเป็น 10% ของบริษัทที่มีผลขาดทุน บริษัทที่ขาดทุนและยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมมีจำนวนน้อยกว่าบริษัทที่มีผลกำไรและยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมอยู่ 10 ราย เมื่อวิเคราะห์การยื่นแบบเพิ่มเติมจะระดับกำไรแล้วพบว่า บริษัทที่มีผลกำไรมากกว่าจะยื่นแบบเพิ่มเติมมากกว่า กล่าวคือ บริษัทที่มีกำไรน้อยกว่า 1 ล้านบาทยื่นเพิ่มเติม 4 ราย มากกว่าบริษัทที่มีผลกำไรระหว่าง 1 ล้านบาท และ 3 ล้านบาท

และบริษัทที่มีผลกำไรมากกว่า 3 ล้านบาทยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมจำนวน 9 รายเท่ากัน บริษัทที่มีผลขาดทุนมากกว่า 3 ล้านบาทยื่นแบบเพิ่มเติมจำนวน 6 ราย ในขณะที่บริษัทที่มีผลขาดทุนระหว่าง 1-3 ล้านบาทและน้อยกว่า 1 ล้านบาทยื่นเพิ่มเติมจำนวน 3 รายเท่ากัน

การยื่นแบบเพิ่มเติมเกิดขึ้นครั้งแรกในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2547 และจบลงที่เดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2548 ซึ่งเป็นเดือนสุดท้ายของการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี พ.ศ. 2547 สำหรับบริษัทที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดเดือนธันวาคม การยื่นแบบกระจุยตัวที่ไตรมาสที่ 4 ของปี พ.ศ. 2547 และไตรมาสที่ 1 ของปี พ.ศ. 2548 และเดือนที่มีการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 1 เพิ่มเติมจำนวนมากที่สุดคือ เดือนธันวาคม มีจำนวน 9 ราย หรือ 16 ครั้ง นอกจากนี้เดือนที่มีการยื่นแบบเพิ่มเติมของกลุ่มบริษัทที่มีผลขาดทุนกระจายตัวในระหว่างเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2547 ถึงเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2548 ในขณะที่บริษัทที่มีกำไรจะยื่นแบบเพิ่มเติมตั้งแต่เดือนมิถุนายน พ.ศ. 2547 ถึงเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2548

ตารางที่ 2 จำนวนรายการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภ.ง.ด. 1 ปีภาษี 2547 เพิ่มเติม ในช่วงเวลาการยื่นระหว่างเดือนมกราคม พ.ศ. 2547 - ธันวาคม พ.ศ. 2548

เดือน	พ.ศ. 2547 (ราย)												พ.ศ. 2548 (ราย)												รวม
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
ระดับกำไร	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15	
กำไรมากกว่า 3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(6)*	
กำไรระหว่าง 1-3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	11	
กำไรน้อยกว่า 1 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(2)*	
ขาดทุนน้อยกว่า 1 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4	
ขาดทุนน้อยกว่า 1 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5	
ขาดทุนระหว่าง 1-3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(2)*	
ขาดทุนมากกว่า 3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3	
รวม	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10	
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(4)*	
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	48	
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(14)*	

หมายเหตุ : * ตัวเลขในวงเล็บแสดงจำนวนรายการที่เคยยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 ฉบับเพิ่มเติมแล้วในเดือนก่อนหน้า (รายซ้ำ)

ตารางที่ 3 สรุปจำนวนครั้งที่มีการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 1 เพิ่มเติม บริษัทที่มีผลกำไรยื่นเพิ่มเติมจำนวน 24 ครั้ง 18 ครั้งและ 6 ครั้งสำหรับบริษัทที่มีผลกำไรมากกว่า 3 ล้านบาทระหว่าง 1-3 ล้านบาท และน้อยกว่า 3 ล้านบาทตามลำดับ บริษัทที่มีผลขาดทุนยื่นแบบ ภ.ง.ด. 1 เพิ่มเติมจำนวน 12 ครั้ง 3 ครั้งและ 16 ครั้งสำหรับบริษัทที่มีผลขาดทุนมากกว่า 3 ล้านบาท ระหว่าง 1-3 ล้านบาท และน้อยกว่า 3 ล้านบาทตามลำดับ จำนวนครั้งของการยื่นแบบเพิ่มเติมของกลุ่มบริษัทขาดทุนไม่สัมพันธ์กับระดับผลขาดทุน การยื่นแบบหักภาษี ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมมีสาเหตุได้ทั้งจากการยื่นไม่ครบถ้วนอย่างสุจริต และเพื่อลดกำไรสุทธิ ซึ่งบริษัทขาดทุนไม่มีแรงจูงใจในการลดภาษี เนื่องจากไม่มีภาระภาษีอยู่แล้ว อย่างไรก็ตาม บริษัทที่มีผลขาดทุนน้อยกว่า 1 ล้านบาทมีความเป็นไปได้ที่จะตกแต่งกำไรสุทธิจากกำไรเป็นขาดทุนน้อยกว่า 1 ล้านบาท เนื่องจากการแบ่งกลุ่มกำไรขาดทุนเป็นการแบ่งกลุ่มจากตัวเลขกำไรที่แจ้งต่อกรมสรรพากร ซึ่งเป็นตัวเลขหลังจากตกแต่งกำไรสุทธิ (ถ้ามี)

ตารางที่ 4 สรุปจำนวนรายที่ยื่นแบบหักภาษี ณ ที่จ่าย ภ.ง.ด. 3 เพิ่มเติม บริษัทที่มีผลกำไรยื่นเพิ่มเติมทั้งสิ้น 44 รายจากจำนวนบริษัทที่มีผลกำไรทั้งสิ้น 120 ราย คิดเป็น 36.67% โดยแบ่งเป็น 19 ราย 14 ราย และ 11 ราย สำหรับบริษัทที่มีผลกำไรสูงกว่า 3 ล้านบาท กำไร 1-3 ล้านบาท และกำไรน้อยกว่า 3 ล้านบาทตามลำดับ บริษัทที่มีผลขาดทุนแจ้งยื่นเพิ่มเติมเป็นจำนวนทั้งสิ้น 26 ราย คิดเป็น 21.67% ของจำนวนบริษัทที่ขาดทุน จำนวนรายที่ยื่นน้อยกว่าบริษัทที่มีผลกำไรอยู่ 18 ราย เมื่อวิเคราะห์แยกตามระดับกำไร พบว่าจำนวนรายที่แจ้งเพิ่มเติมทั้งบริษัทที่มีผลกำไรและผลขาดทุนมีรูปแบบเดียวกันคือ ยิ่งบริษัทที่มีผลกำไรหรือขาดทุนมาก จะยิ่งมีการยื่นเพิ่มเติมมาก ระยะเวลาการยื่นเพิ่มเติม ถึงแม้จะมีการกระจุกตัวคล้ายกับการยื่น ภ.ง.ด. 1 เพิ่มเติม คือชุกชุมในช่วงไตรมาสสุดท้ายของปี พ.ศ. 2547 และไตรมาสที่ 1 ของปี พ.ศ. 2548 แต่มีจำนวนรายที่ยื่นเพิ่มเติมหลังจากเดือนพฤษภาคม

ตารางที่ 5 ซึ่งสรุปจำนวนครั้งของการยื่นเพิ่มเติมให้ผลที่สอดคล้องกับตารางที่ 4 จำนวนครั้งที่มีการยื่นเพิ่มเติมสูงสุด 3 ลำดับแรกอยู่ที่เดือนมีนาคม ธันวาคม และเมษายน ซึ่งเป็นเดือนที่บริษัทควรจะต้องนำงบกำไรขาดทุนสำหรับปีเรียบร้อยแล้ว จำนวนครั้งที่ยื่นเพิ่มเติมคือ 26 25 และ 20 ครั้งตามลำดับ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นการยื่นเพิ่มเติมของบริษัทที่มีกำไร เป็นที่น่าสังเกตว่า จำนวนรายและจำนวนครั้งของการยื่นเพิ่มเติมของ ภ.ง.ด. 3 มากกว่าการยื่นเพิ่มเติมของ ภ.ง.ด. 1 สาเหตุอาจเป็นเพราะการหักภาษี ณ ที่จ่ายของ ภ.ง.ด. 1 คือเงินเดือนและค่าแรง ถูกจำกัดด้วยขีดประกันสังคม นอกจากนี้เป็นการจ่ายที่เป็นลักษณะประจำ สามารถระบุตัวผู้รับได้ง่าย ในขณะที่ ภ.ง.ด. 3 เป็นการจ่ายเงินได้ประเภทอื่นที่ไม่มีลักษณะประจำ เช่น ค่าขนส่ง ซึ่งบริษัทอาจจะระบุบุคคลธรรมดาที่มีได้ทำธุรกรรมกับบริษัทเป็นผู้รับเงินได้ นอกจากนี้ยังมีผู้ประกอบการบางส่วนที่ยังคงนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้นายหน้าด้วยแบบ ภ.ง.ด. 3 ซึ่งหักภาษีในอัตราที่แทนที่จะหักด้วยอัตราก้าวหน้าและนำส่งตามแบบ ภ.ง.ด. 1 ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งอาจเป็นเพราะการคำนวณตามอัตราก้าวหน้ามีความซับซ้อนและยุ่งยากมากกว่า

กล่าวโดยสรุป รูปแบบการยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามระยะเวลาของบริษัทที่มีผลประกอบการเป็นกำไร สอดคล้องกับสมมุติฐาน H1 และ H2 นั่นคือบริษัทที่มีผลกำไรมีการยื่นแบบเพิ่มเติมมากกว่าบริษัทที่มีผลขาดทุน นอกจากนี้บริษัทที่กำไรมากกว่ามีการยื่นมากกว่าด้วย อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างดังกล่าวยังไม่สะท้อนว่ามีนัยสำคัญทางสถิติหรือไม่ จึงนำไปสู่การวิเคราะห์ chi square ซึ่งปรากฏผลในตารางที่ 6

ตารางที่ 6 แสดงจำนวนและร้อยละของบริษัทที่ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม โดยแบ่งเป็น 3 ส่วนคือ ส่วนที่ 1 แสดงจำนวนและร้อยละของบริษัทที่ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมเปรียบเทียบกลุ่มบริษัทที่มีผลกำไร และ

ตารางที่ 3 แสดงจำนวนครั้งที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภ.ง.ด. 1 ปีภาษี 2547 เพิ่มเติม ในช่วงเวลาการยื่นระหว่างเดือนมกราคม พ.ศ. 2547 - ธันวาคม พ.ศ. 2548

เดือน	พ.ศ. 2547 (ครึ่ง)												พ.ศ. 2548 (ครึ่ง)												รวม											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12												
ระดับกำไร	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
กำไรมากกว่า 3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	2	-	2	-	4	3	3	1	2	4	3	-	-	-	-	-	-	-	1	2	2	4	3	-	-	-	-	-	-	-	24
กำไรระหว่าง 1-3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	2	-	2	-	1	2	2	-	2	6	-	1	-	-	-	-	-	-	-	2	2	6	-	1	-	-	-	-	-	-	18
กำไรน้อยกว่า 1 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	2	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	2	2	-	2	-	-	-	-	-	-	-	6
ขาดทุนน้อยกว่า 1 ล้านบาท	-	-	-	-	-	2	-	3	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12
ขาดทุนระหว่าง 1-3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	1	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3
ขาดทุนมากกว่า 3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	1	-	-	1	7	3	3	-	4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	16
รวม	-	-	-	-	-	2	6	1	7	2	13	16	1	10	10	5	-	-	-	-	-	-	-	1	10	10	10	5	-	-	-	-	-	-	-	79

ตารางที่ 4 แสดงจำนวนรายที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภ.ง.ด. 3 ปีภาษี 2547 เพิ่มเติม ในช่วงเวลาการยื่นระหว่างเดือนมกราคม พ.ศ. 2547 ถึง ธันวาคม พ.ศ. 2548

เดือน	พ.ศ. 2547 (ราย)												พ.ศ. 2548 (ราย)												รวม
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
ระดั้มากกว่า 3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	4	2	1	2	(1)*	(1)*	(2)*	2	(1)*	(2)*	(1)*	-	-	-	-	-	-	-	-	
ต่ำกว่าระหว่าง 1-3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	1	(1)	1	1	1	2	(1)*	2	(1)*	(2)*	(1)*	-	-	-	-	1	-	-	-	
ต่ำกว่าน้อยกว่า 1 ล้านบาท	-	-	-	-	-	1	-	-	1	2	(1)*	(1)*	-	-	2	3	-	-	-	2	-	-	-	-	
ขาดทุนน้อยกว่า 1 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(1)*	(1)*	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
ขาดทุนระหว่าง 1-3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	1	2	-	1	-	-	-	1	2	5	1	-	1	-	-	-	-	-	-	
ขาดทุนมากกว่า 3 ล้านบาท	-	-	-	4	1	1	-	2	2	(1)*	(3)*	(2)*	(1)*	(1)*	(2)*	(2)*	1	(1)*	-	-	-	-	-	-	
รวม	-	-	-	4	1	6	6	4	7	9	13	5	6	20	10	10	1	2	1	2	1	-	-	-	

หมายเหตุ : * ตัวเลขในวงเล็บแสดงจำนวนรายที่เคยยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 ฉบับเพิ่มเติมแล้วในเดือนก่อนหน้า (รายซ้ำ)

ตารางที่ 5 แสดงวงเงินเครื่องที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภ.ง.ด. 3 ปีภาษี 2547 เพิ่มเติมในช่วงเวลาการยื่นระหว่างเดือนมกราคม พ.ศ. 2547 - ธันวาคม พ.ศ. 2548

เดือน	พ.ศ. 2547 (ครึ่ง)												พ.ศ. 2548 (ครึ่ง)												รวม
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
ระดับกำไร	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	42	
กำไรมากกว่า 3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	4	2	1	2	3	6	-	6	7	3	-	-	-	-	-	-	-	-	
กำไรระหว่าง 1-3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	1	2	5	1	2	12	2	3	4	4	3	1	-	-	-	1	-	-	37	
กำไรน้อยกว่า 1 ล้านบาท	-	-	-	-	-	1	-	-	2	3	2	-	-	-	2	9	-	-	-	2	-	-	-	21	
ขาดทุนน้อยกว่า 1 ล้านบาท	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	3	1	-	-	-	-	-	-	-	-	7	
ขาดทุนระหว่าง 1-3 ล้านบาท	-	-	-	-	-	1	3	-	2	-	-	-	7	2	-	2	-	1	-	-	-	-	-	16	
ขาดทุนมากกว่า 3 ล้านบาท	-	-	-	4	2	1	-	-	9	6	3	3	1	2	3	2	1	1	-	-	-	-	-	38	
รวม	-	-	-	4	2	6	7	4	15	13	25	9	12	26	20	2	2	2	1	-	-	-	-	161	

ตารางที่ 6 จำนวนและร้อยละของบริษัทที่ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม

ส่วนที่ 1: บริษัททั้งหมด

	ขาดทุน	กำไร	รวม
การยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่ยื่นเพิ่มเติม	86 (73.50%)	68 (57.10%)	154
ยื่นเพิ่มเติม	31 (26.5%)	51 (42.90%)	82
รวม	117 (100%)	119 (100%)	236

ส่วนที่ 2: เฉพาะบริษัทที่มีกำไร

	กำไร < 1 ล้าน	กำไร 1-3 ล้าน	กำไร > 3 ล้าน	รวม
การยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่ยื่นเพิ่มเติม	22 (55%)	26 (65%)	20 (51.3%)	68
ยื่นเพิ่มเติม	18 (45%)	14 (35%)	9 (48.7%)	51
รวม	40 (100%)	40 (100%)	39 (100%)	119

ส่วนที่ 3: เฉพาะบริษัทที่ขาดทุน

	ขาดทุน < 1 ล้าน	ขาดทุน 1-3 ล้าน	ขาดทุน > 3 ล้าน	รวม
การยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่ยื่นเพิ่มเติม	30 (75%)	10 (75%)	26 (70.3%)	86
ยื่นเพิ่มเติม	10 (25%)	10 (25%)	11 (29.7%)	31
รวม	40 (100%)	40 (100%)	39 (100%)	117

บริษัทที่มีผลขาดทุน พบว่าบริษัทที่กำไรและยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมคิดเป็นร้อยละ 42.90% ซึ่งสูงกว่า ร้อยละของบริษัทที่มีผลขาดทุนและยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่าย เพิ่มเติม 26.50% อยุ่กนเป็นนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ ความเชื่อมั่น 95% ($\chi^2 = 7.013$, $df = 1$, $p = .008$) ผลการวิจัยสนับสนุนสมมุติฐาน H1 ว่าบริษัทที่มีกำไร ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมมากกว่าบริษัทที่ขาดทุน

อย่างไรก็ตาม เมื่อแยกกลุ่มตัวอย่างเป็น 2 กลุ่ม ตามผลประกอบการคือ กลุ่มบริษัทที่กำไรและกลุ่มบริษัท

ที่ขาดทุน และวิเคราะห์สัดส่วนของบริษัทที่ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมตามระดับกำไรหรือขาดทุน พบว่าทั้งสองกลุ่มให้ผลคล้ายคลึงกันคือ การยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่าย เพิ่มเติมไม่มีความสัมพันธ์กับระดับของผลประกอบการ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในกลุ่มบริษัทที่มีผลกำไรนั้น สัดส่วนของบริษัทที่ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมไม่มีความสัมพันธ์กับระดับกำไร ($\chi^2 = 1.63$, $df = 2$, $p = .443$) อย่างไรก็ตาม เป็นที่น่าสังเกตว่า บริษัทที่มีผลกำไร ตั้งแต่ 1 ถึง 3 ล้านบาทมีสัดส่วนการยื่นภาษีหัก ณ

ที่จ่ายเพิ่มเติมสูงกว่าบริษัทที่มีผลกำไรน้อยกว่า 1 ล้านบาท หรือบริษัทที่มีผลกำไรมากกว่า 3 ล้านบาท สัดส่วนของ บริษัทที่ยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมในกลุ่มบริษัทที่ ขาดทุนไม่แตกต่างกันระหว่างบริษัทที่มีผลขาดทุนมาก หรือน้อย ($\chi^2 = 0.29$, $df = 2$, $p = .865$) กล่าวโดย สรุปรูปคือ งานวิจัยชิ้นนี้ไม่สามารถแสดงหลักฐานสนับสนุน สมมุติฐาน H2 หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานว่าบริษัทที่ กำไรมากกว่ามีการยื่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมมากกว่า บริษัทที่มีผลกำไรน้อยกว่า

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลของกลุ่มบริษัทที่มี กำไร เพื่อเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยรายจ่ายทั้ง 5 ประเภท ระหว่างบริษัทที่ยื่นเพิ่มเติมและบริษัทที่ไม่ยื่นเพิ่มเติม ดังมีรายละเอียดตามตารางที่ 7 โดยส่วนที่หนึ่ง คือ ค่าเฉลี่ยของรายจ่าย และส่วนที่สอง เป็นค่าเฉลี่ยของ รายจ่ายอาหารด้วยสินทรัพย์ เพื่อลดปัญหาความแตกต่าง ของขนาดบริษัท ข้อมูลในตารางที่ 7 ส่วนที่หนึ่ง ซึ่งให้

เห็นว่าโดยเฉลี่ยแล้วบริษัทที่ยื่นแบบเพิ่มเติมและยื่น แบบเพิ่มเติม ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทาง สถิติในแง่ของสินทรัพย์รวม รายได้ และกำไรสุทธิ ส่วนรายจ่ายที่กลุ่มบริษัทที่ยื่นเพิ่มเติม มีสูงกว่าบริษัทที่ ไม่ยื่นเพิ่มเติมอย่างมีนัยสำคัญคือ รายจ่ายค่าขนส่ง และค่านายหน้า กล่าวคือ บริษัทที่ยื่นแบบเพิ่มเติมมีค่า ขนส่งสูงกว่าบริษัทที่ไม่ยื่นเพิ่มเติมประมาณ 5 ล้านบาท และค่านายหน้าสูงกว่าประมาณ 5.7 ล้านบาท การ วิเคราะห์ในส่วนที่ 2 ซึ่งใช้ข้อมูลรายจ่ายอาหารด้วย สินทรัพย์รวมแล้วพบว่า ผลใกล้เคียงกัน ยกเว้นรายจ่าย ค่าเช่าต่อสินทรัพย์รวม ซึ่งบริษัทที่ยื่นแบบเพิ่มเติมมียอด สูงกว่ากลุ่มบริษัทที่ไม่ยื่นเพิ่มเติมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นมากกว่า 95%

ผลวิจัยตามตารางที่ 7 ซึ่งให้เห็นว่าจากกิจการที่มีผล ประการเป็นกำไรอาจเลือกสร้างรายจ่ายประเภท ค่าขนส่ง และค่านายหน้าเพิ่มเติมเพื่อลดทอนกำไรสุทธิ

ตารางที่ 7 ค่าเฉลี่ยของรายจ่ายเปรียบเทียบระหว่างบริษัทที่ไม่กำไรและยื่นแบบเพิ่มเติมและไม่ยื่นแบบเพิ่มเติม

	ส่วนที่ 1 (พันบาท)			ส่วนที่ 2 (พันบาท)		
	ยื่นเพิ่ม	ไม่ยื่น	ผลต่าง	ยื่นเพิ่ม	ไม่ยื่น	ผลต่าง
จำนวนราย	68	51		68	51	
สินทรัพย์	124,869	107,236	17,633	124,869	107,236	17,633
รายได้	230,625	137,114	93,511	230,625	137,114	93,511
กำไรสุทธิ	6,149	3,628	2,521	6,149	3,628	2,521
เงินเดือน	6,833	5,045	1,238	13.58	9.23	4.35
ค่าตอบแทนกรรมการ	0.55	33	2	0.15	0.02	0.13
ค่าขนส่ง	6,592	1,544	5,048**	6.23	1.23	5.00***
ค่าเช่า	353	158	195	1.26	0.55	0.71**
ค่านายหน้า	7,460	1,752	5,708***	14.81	14.76	0.05***

ส่วนที่ 1 คือ ค่าเฉลี่ยของรายจ่าย

ส่วนที่ 2 คือ ค่าเฉลี่ยของรายจ่ายอาหารด้วยสินทรัพย์รวม

* ณ ระดับนัยสำคัญน้อยกว่า .05

*** ณ ระดับนัยสำคัญน้อยกว่า .01

ในการเสียภาษี เพราะถึงแม้ว่ารายจ่ายประเภทเงินเดือนและค่าแรง ค่าตอบแทนกรรมการ และค่านายหน้าจะเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะคล้ายกัน กล่าวคือมีบุคคลธรรมดาเป็นผู้รับเงิน และการหักภาษี ณ ที่จ่ายต้องหักตามอัตราก้าวหน้า ซึ่งกิจการอาจไม่ต้องชำระภาษีหัก ณ ที่จ่ายหากผู้รับเงินมีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ต้องหักภาษี แต่รายจ่ายประเภทเงินเดือนและค่าแรง จะถูกจำกัดด้วยข้อมูลประกันสังคม ซึ่งกิจการได้แจ้งและนำส่งเงินสมทบประกันสังคมต่อสำนักงานประกันสังคมเป็นรายเดือนไว้แล้ว อีกทั้งอัตราเงินสมทบที่ต้องนำส่งรวมแล้วเป็นอัตราร้อยละ 10 ของรายจ่าย การสร้างรายจ่ายเท็จด้วยรายจ่ายประเภทเงินเดือนและค่าแรงจึงกระทำได้ยากกว่าและต้องมีการวางแผนไว้ล่วงหน้า ส่วนค่าตอบแทนกรรมการเป็นรายจ่ายที่ระบุตัวผู้รับได้ชัดเจน สามารถติดตามการชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในภายหลังได้ ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงไม่เลือกสร้างรายจ่ายเท็จด้วยรายจ่ายประเภทเงินเดือนและค่าแรง หรือค่าตอบแทนกรรมการ

สำหรับรายจ่ายประเภทค่าเช่านั้น มีข้อจำกัดในการสร้างรายจ่ายเท็จเช่นกัน เนื่องจากการจ่ายค่าเช่าจะต้องสอดคล้องกับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน กล่าวคือ การจ่ายค่าเช่าส่วนใหญ่จะต้องจ่ายให้กับเจ้าของกรรมสิทธิ์ซึ่งได้วางทรัพย์สินออกให้เช่า หากกิจการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการเองแล้ว ก็ไม่อาจสร้างรายจ่ายค่าเช่าได้ ประกอบกับอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับรายจ่ายค่าเช่ามีอัตราร้อยละ 10 ซึ่งสูงกว่าอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของรายจ่ายประเภทอื่น ในขณะที่กฎหมายกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับบ้านเช่าในอัตราร้อยละ 1 เท่านั้น

บทสรุปและข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

งานวิจัยชิ้นนี้เป็นการศึกษาการตกแต่งกำไรเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี โดยใช้ช่องทางการยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นสื่อ ซึ่งตาม ภ.ง.ด. 1 และ 3 เพื่อปรับเพิ่ม

ค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยศึกษาทั้งจำนวนรายที่ยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมและระยะเวลาของการยื่นเพิ่มเติม พบว่าบริษัทที่มีกำไรกรดยื่นแบบหักภาษี ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมสูงกว่าบริษัทที่ขาดทุน นอกจากนี้การยื่นแบบเพิ่มเติมสอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า บริษัทยื่นแบบหักภาษี ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมเพื่อปรับเพิ่มค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ การยื่นเพิ่มเติมจะกระจุกตัวอยู่ในไตรมาสที่ 4 ของปีภาษี และไตรมาสที่ 1 ของปีถัดไป และสิ้นปีในเดือนพฤษภาคม ซึ่งเป็นเดือนสุดท้ายที่นิติบุคคลที่มรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดเดือนธันวาคมสามารถชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบรายจ่าย 5 ประเภทที่ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด. 1 และ 3 แล้วพบว่า บริษัทที่มีกำไรและยื่นแบบเพิ่มเติมมีรายจ่ายค่าขนส่งและค่านายหน้าสูงกว่าบริษัทที่ยื่นแบบเพิ่มเติม ซึ่งรายจ่ายทั้งสองประเภทนี้เป็นรายจ่ายที่มีข้อจำกัดในการตกแต่งน้อย และไม่ส่งผลกระทบต่อรายการบัญชีอื่นอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม ด้วยข้อจำกัดของข้อมูลที่ไม่มีการละเอียดของประเภทรายจ่ายและจำนวนเงินที่ยื่นเพิ่มเติมตาม ภ.ง.ด. 1 และ 3 จึงทำให้ผู้วิจัยจัดกลุ่มบริษัทตามผลประกอบการหลังจากการยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติม ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดความคลาดเคลื่อนในการจัดกลุ่ม นอกจากนี้ บริษัทที่ยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพิ่มเติมอาจมีการยื่นเพิ่มเติมเนื่องจากได้ยื่นแบบไว้ไม่ครบถ้วนโดยสุจริต ซึ่งผู้วิจัยไม่สามารถแยกบริษัทเหล่านี้ ออกจากบริษัทที่จงใจใช้การยื่นแบบภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพื่อตกแต่งกำไรได้ ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคตคือ หากสามารถได้ข้อมูลค่าใช้จ่ายที่บริษัทยื่นเพิ่มเติมก็จะสามารถจัดกลุ่มบริษัทตามระดับผลประกอบการก่อนการตกแต่งกำไร และวิเคราะห์ได้ชัดเจนมากขึ้นถึงความสัมพันธ์ของผลประกอบการและมูลค่าของการตกแต่งกำไร

บรรณานุกรม

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2549). **Business On Line ข้อมูลธุรกิจ.สำนักบริการข้อมูลธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า.** วันที่ค้นข้อมูล มีนาคม-เมษายน 2549, เข้าถึงได้จาก <http://bol.rd.go.th/online/th/member.asp>
- กรมสรรพากร. (2549). **ระบบคัดค้นข้อมูลผู้เสียภาษีรายตัว. สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ กรมสรรพากร.** วันที่ค้นข้อมูล มีนาคม-เมษายน 2549, เข้าถึงได้จาก <http://itoweb.rd.go.th/cgi-bin/taxintra/cit/cit45/rps>
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2547). **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2547 (ฉบับปรับปรุงแก้ไข พ.ศ. 2547).** กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- จุฑาทอง จารุมลิตินท. (2546). **เข้าใจนโยบายภาษี. สรรพากรสารสิน, 50(12), 83-87**
- _____. (2547). **มาตรการภาษีเพื่อสนับสนุนสังคมและช่วยเหลือผู้มีรายได้น้อยถึงปานกลางและกิจการขนาดย่อม. สรรพากรสารสิน, 51(11), 85-91**
- ชนิกา อรุณวัฒนา. (2547). **การศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรูปแบบและมูลเหตุจูงใจของการตกแต่งบัญชีในประเทศไทย. งานนิพนธ์ปริญญาการบัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์, มหาวิทยาลัยบูรพา.**
- ชัยสิทธิ์ ตราสุวรรณ และ ดุลยลักษณ์ ตราสุวรรณ. (2548). **มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี. สรรพากรสารสิน, 52(1), 49-61**
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนโสภา และสาโรช ทองประคำ. (2546). **ภาษีสรรพากร ฉบับย่อ คำอธิบายประมวลรัษฎากร.** กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ).
- _____. (2549). **ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร.** กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ).
- ภาพร เอกอรรถ. (2545). **กลบัญชี.** กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดดูเคชั่น

- มานิต นิธิประทีป และ ชื่นชม ทองเย็น. (2546). **สิทธิประโยชน์ทางภาษีของไทย (3). สรรพากรสารสิน, 50(10), 41-51**
- วรศักดิ์ ทูมมานนท์. (2543). **คุณรู้จัก Creative Accounting และคุณภาพกำไร แล้วหรือยัง?.** กรุงเทพฯ: พิมพ์ดี
- อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์ และภริตน์ เจียรนัย. (2546). **ประมวลรัษฎากร 2546 ฉบับสมบูรณ์.** กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- Abdel-Khalik, A. Rashad. (1985). **The Effect of LIFO-Switching and Firm Ownership on Executives' Pay. Journal of Accounting Research 23: 427-447.**
- Bartov, E., and P. Mohanram. (2004). **Private Information, Earnings Manipulations, and Executive Stock Option Exercises. Accounting Review 79: 887-905**
- Becker, (1968). **Economic Theory of Criminal Behavior.** From <http://home.uchicago.edu/~becker/Nobel/nobel>
- Coles, J. L., M. Hertz, K. Swaminathan. (2006). **Earnings management around employee stock option reissues. Journal of Accounting & Economics 41: 173-200.**
- DeAngelo, L.E. (1988). **Managerial competition, information costs, and corporate governance: The use of accounting performance measures in proxy contests. Journal of Accounting and Economics 10: 3-36.**
- Guenther, D.A. (1994). **Earnings management in response to corporate tax rate changes: evidence from the 1986 tax reform act. Accounting Review 69: 230-243.**
- Healy, P. (1985). **The effect of bonus schemes on accounting decisions. Journal of Accounting and Economics 7 (April): 85-107.**

- Louis, H. (2004). Earnings management and the market performance of acquiring firms. **Journal of Financial Economics** 74: 121-148.
- Perry, S., and T. Williams. (1994). Earnings management preceding management buyout offers. **Journal of Accounting and Economics** 18: 157-159.
- Shane, P.B., and T. Stock. (2006). Security Analyst and Stock Market Efficiency in Anticipating Tax-Motivated Income Shifting. **Accounting Review** 81: 227-250.
- Teoh, S.H., I. Welch, and T.J. Wong. 1998a. Earnings management and the post-issue performance of seasoned equity offerings. **Journal of Financial Economics** (October) 50: 63-99.
- Teoh, S.H., I. Welch, and T.J. Wong. (1998b). Earnings management and the long-term market performance of initial public offerings. **Journal of Finance** (December) 53: 1935-1972.
- Teoh, S.H., T.J. Wong, and G. Rao. (1998). Are accruals during initial public offerings opportunistic? **Review of Accounting Studies** 3: 175-208.

JAP