

ผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล นโยบายการบัญชีการตีราคาสินค้านำเข้าและส่งออก และขนาดของกิจการ กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ดร.นิมนวล วิเศษสรรพ*

บทคัดย่อ

การวิเคราะห์ความแปรปรวนของผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีนโยบายการบัญชีสำหรับการตีราคาสินค้านำเข้าและขนาดกิจการแตกต่างกันขึ้น เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลขนาดของกิจการ และวิธีการตีราคาสินค้านำเข้า โดยเก็บรวบรวมข้อมูลสินทรัพย์รวม นโยบายการบัญชีการตีราคาสินค้านำเข้า ได้แก่ วิธีเข้าก่อนออกก่อน วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และวิธีอื่น ๆ หมายเหตุประกอบงบการเงินตั้งแต่ปี 2549 ถึง 2553 สำหรับผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลวัดจากผลต่างระหว่างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ผลการวิเคราะห์แสดงให้เห็นว่าผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนใหญ่นั้นเป็นผลจากกำไรสุทธิทางบัญชีมีค่ามากกว่ากำไรสุทธิทางภาษีและแตกต่างกันตามขนาดกิจการอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ บริษัทจดทะเบียนที่ตีราคาสินค้านำเข้าแบบเข้าก่อนออกก่อนมีผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนมากที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักกับวิธีอื่น

คำสำคัญ: นโยบายการบัญชีสำหรับการตีราคาสินค้านำเข้าและส่งออก ผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล

ABSTRACT

This variance analysis of corporate income taxes differences of the listed company in the Stock Exchange of Thailand which have the different inventory valuation policies and firm size, will examine the relationship between the corporate income taxes differences, firm size, and inventory valuation methods of Thai Listed firm. The total assets and inventory valuation methods: First in first out, Weighted average, and other methods were collected from the notes of financial statements from 2006 to 2010, for the corporate income taxes differences measured by the difference rate of corporate income taxes paid on and the income tax rate under the Revenue Code. The analysis shown that the corporate income taxes differences mainly due to a higher accounting profit than taxable income and have different amounts according to the company's firm size significantly. In addition, the listed companies that valued the inventory with FIFO have the highest corporate income taxes differences, compare with the weighted average method, and other methods significantly.

Keywords: Accounting Policy for Inventory Valuation, Corporate Income Taxes Differences

บทนำ

นโยบายการบัญชีสำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือ หมายถึง วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือที่กิจการเลือกใช้ ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อ มูลค่าของสินค้าคงเหลือสิ้นงวด ต้นทุนการผลิต และกำไรสุทธิ ของกิจการ วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ ที่มาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 2 ปรับปรุง 2552 เรื่อง สินค้าคงเหลือ กำหนดไว้ 3 วิธี ได้แก่ วิธีเข้าก่อนออกก่อน วิธีถัวเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนักและวิธีเจาะจง กำหนดนโยบายการบัญชี สำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือ ขึ้นอยู่กับลักษณะทางกายภาพ และการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสินค้าประเภทนั้นๆ กล่าวคือ หากสินค้ามีลักษณะเหมือนกันและผลิตเป็นจำนวนมาก ต้นทุนการผลิตในแต่ละรอบแตกต่างกัน ลักษณะการหมุนเวียนของสินค้าเป็นการขายสินค้าที่ผลิตก่อน วิธีตีราคาสินค้าคงเหลือที่เหมาะสม คือวิธีเข้าก่อนออกก่อน แต่ถ้าต้นทุนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปแต่ละรอบ

มีความแตกต่างกันน้อยหรือไม่มี ความแตกต่าง วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยจะเป็นวิธีที่เหมาะสม แต่ถ้าสินค้าที่ผลิตมีการ ออกแบบเป็นพิเศษตามความต้องการของลูกค้าหรือผู้ซื้อ วิธีเจาะจงจะเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด ในการวัดกำไรสุทธิของกิจการ กิจการจะต้องนำต้นทุนสินค้าที่ขายหักออกจาก ยอดขายสุทธิเพื่อแสดงเป็นกำไรขั้นต้น ในกรณีที่มียอดขายสุทธิเท่ากัน หากกิจการใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแตกต่างกัน จะส่งผลต่อกำไรขั้นต้นของกิจการทันที ทำให้กำไรขั้นต้นไม่เท่ากัน และส่งผลต่อไปยังกำไรสุทธิของกิจการ ดังนั้น วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือจึงเป็นข้อมูลที่กิจการ จะต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินภายใต้ นโยบายการบัญชีที่สำคัญ เพื่อให้ผู้ซึ่งงบการเงินสามารถ เปรียบเทียบประสิทธิภาพในการทำกำไรของกิจการได้ชัดเจน และถูกต้องมากขึ้น

การวัดกำไรสุทธิของกิจการจะเป็นการวัดกำไรทางบัญชี เพื่อการรายงานทางการเงิน ตัวเลขกำไรสุทธิแสดงให้เห็นถึง

มูลค่าเชิงเศรษฐกิจที่เพิ่มขึ้นของกิจการ อันเป็นผลมาจากการดำเนินงานในรอบระยะเวลารายงานหนึ่งๆ แต่ในทางภาษีอากร การวัดกำไรสุทธิของกิจการหรือกำไรสุทธิพึงประเมิน มีขึ้นเพื่อใช้ในการคำนวณค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ และมีวิธีคิดตามประมวลรัษฎากร ในที่นี้เรียกว่า “กำไรสุทธิทางภาษี” กิจการจะต้องการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิพึงประเมินตามเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร โดยแสดงรายการปรับปรุงดังกล่าวในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล งด. 50 และ งด. 51 ในการยื่นแบบชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี เกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิพึงประเมินตามประมวลรัษฎากร โดยส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับรายได้และค่าใช้จ่ายตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ ความแตกต่างระหว่างเกณฑ์การวัดกำไรสุทธิทางบัญชีกับทางภาษี จึงทำให้เกิดผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล (พจน์ วีรศุทธากร, 2550)

กำไรสุทธิของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์กำไรสุทธิเป็นเป้าหมายสำคัญในการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนและเป็นตัวชี้วัดผลการปฏิบัติงานของบริษัทเป็นข้อมูลที่มีผลต่อการตัดสินใจลงทุนของนักลงทุนและสัมพันธ์กับมูลค่าของกิจการ และยังอาจนำไปใช้เป็นเงื่อนไขในการพิจารณาค่าตอบแทนพิเศษให้แก่ผู้บริหารหรือโอกาสในการต่อสัญญาว่าจ้างผู้บริหารของกิจการ (Guthman and Olhson, 1995; นิ่มนวล เขียวรัตน์, 2539) ดังนั้นผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนจะต้องวางแผนกำไรและควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามแผน เพื่อให้บรรลุเป้าหมายกำไรที่กำหนด ในขณะเดียวกันผู้บริหารที่กิจการมีกำไรสุทธิสูงจะส่งผลต่อภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้บริษัทเสียภาษีสูงขึ้น จากนโยบายการกระตุ้นเศรษฐกิจของรัฐบาลในระยะ 5 ปีที่ผ่านมา ภาครัฐได้ให้บริษัทจดทะเบียนที่มีกำไรก่อนหักภาษีต่ำกว่า 300 ล้านบาท ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 25 สำหรับบริษัทจดทะเบียนที่มีกำไรก่อนหักภาษีสูงกว่า 300 ล้านบาท จะต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 แม้ว่าความสำคัญของภาระภาษีของกิจการอาจน้อยกว่าเป้าหมายการทำกำไร

และมูลค่ากิจการ อย่างไรก็ตาม ภาระภาษีของกิจการส่งผลต่อกระแสเงินสดสุทธิของกิจการเช่นเดียวกัน ซึ่งส่งผลต่อมูลค่ากิจการในที่สุด ดังนั้น ผู้บริหารบริษัทจดทะเบียนต้องมีการวางแผนภาษีอย่างดี เพื่อให้สามารถประหยัดภาระของกิจการให้ได้มากที่สุด และเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง การวางแผนภาษีจึงมีความสำคัญไม่น้อยไปกว่าการวางแผนกำไรและมูลค่ากิจการ

Positive Accounting Theory กล่าวถึงการตัดสินใจของผู้บริหารเกี่ยวกับการเลือกหรือเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเพื่อให้ตัวเลขกำไรสุทธิ และราคาตลาดของหุ้นสามัญเพิ่มสูงขึ้น โดยมีสมมติฐานการวิจัยเกี่ยวกับสถานการณ์ที่สำคัญ 3 กรณี ได้แก่ กรณีที่ 1 กิจการมีนโยบายให้ผลตอบแทนแก่ผู้บริหารโดยอิงกับกำไรสุทธิทางบัญชี (Bonus Plan Hypothesis) กรณีที่ 2 กิจการมีเงื่อนไขการกู้ยืมระยะยาว (Bond Covenants) โดยอิงกับกำไรสุทธิทางบัญชี และกรณีที่ 3 กิจการมีต้นทุนทางกฏการเมือง (Political Cost) ซึ่งพิจารณาจากขนาดของกิจการ

สมมติฐานการวิจัยทั้ง 3 ประการนี้อ้างถึงทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ที่กล่าวถึงความไม่เท่าเทียมกันในด้านข้อมูลระหว่างตัวแทนคือผู้บริหาร และตัวการคือเจ้าของกิจการหรือนักลงทุน โดยนำมาพัฒนาสมมติฐานการทดสอบมูลเหตุจูงใจที่อาจทำให้ผู้บริหารเลือกหรือเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เพื่อวัตถุประสงค์การรายงานกำไรสุทธิให้สูงขึ้น ในทางตรงข้ามอาจมีบางบริษัทที่พยายามจะรายงานกำไรสุทธิให้ต่ำลงเพื่อประโยชน์ในทางภาษี

Watt and Zimmerman (1986) สร้างอัตราส่วนด้านภาษีอากร เรียกว่า “อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระ” (ค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลหารด้วยกำไรก่อนหักภาษี) เพื่อสำรวจภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก พบว่า บริษัทจดทะเบียนขนาดใหญ่มีจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระสูงกว่าบริษัทขนาดเล็ก และนำไปใช้เป็นข้อสนับสนุนการลือลอบ การออกมาตรฐานการบัญชีที่จะมีผลทำให้กิจการต้องรายงาน

กำไรสุทธิสูงขึ้นหรือสูงกว่าความเป็นจริง นอกจากนี้ พบว่ามีการใช้อัตราร้อยละของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระในงานวิจัยของ Morse and Richardson (1983) เรื่องผลกระทบของวิธีการบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือที่มีต่อภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ ในช่วงที่มีภาวะเงินเฟ้อ โดยกล่าวว่า บริษัทขนาดใหญ่พยายามลอบปีศาจการกรองของสหรัฐอเมริกาในการอนุญาตให้บริษัทใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแบบเข้าหลังออกก่อน (LIFO) ซึ่งต่อมาได้มีการตรวจสอบภายหลัง และพบว่าก่อนหน้านี้จะมีการใช้วิธีการตีราคาสินค้าแบบเข้าหลังออกก่อน บริษัทเหล่านั้นมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระเป็นจำนวนมาก อันเป็นผลจากวิธีการตีราคาสินค้าแบบเข้าก่อนออกก่อน Watt and Zimmerman (1986) เรียกกระบวนการลอบปีศาจว่าเป็นกระบวนการทางการเมือง และกระบวนการนี้จะก่อให้เกิดต้นทุนทางการเมือง (Political cost) และกล่าวถึงสมมติฐานการวิจัยเกี่ยวกับขนาดกิจการ ในการทดสอบผลกระทบของต้นทุนทางการเมืองที่มีต่อการเลือกหรือเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี โดยกล่าวว่า กิจการขนาดใหญ่จะมีต้นทุนทางการเมืองมากกว่ากิจการขนาดเล็ก จึงมีผลให้กิจการที่มีขนาดใหญ่กว่ามักมีนโยบายการบัญชีที่แสดงกำไรสุทธิต่ำกว่ากิจการขนาดเล็ก (Gagnon, 1967; Watt and Zimmerman, 1978) นอกจากนี้ใน ค.ศ. 1983 Watt and Zimmerman ได้ใช้ความสัมพันธ์ระหว่างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระต่อกำไรก่อนหักภาษีกับขนาดของกิจการ ในการตรวจสอบ ความไว (Sensitivity Effect) ต่อผลกระทบของต้นทุนทางการเมือง พบว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่กว่าจะมีความไวต่อการปรับตัวต่อต้นทุนทางการเมืองมากกว่ากิจการที่มีขนาดเล็กกว่า Mihir A Desai (2003) กล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลกับนโยบายการบัญชีของกิจการในการวิจัยเรื่อง "The Divergence Between Book and Tax Income" โดยกล่าวว่า ขนาดของความแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิทางภาษี ซึ่งหมายถึง ผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล จะผันแปรไปตามวิธีปฏิบัติทางบัญชี

เกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคา การรับรู้รายได้ที่แปลงเงินได้นอกประเทศ และการประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงาน

จากที่กล่าวมาข้างต้น งานวิจัยฉบับนี้มุ่งศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทยจดทะเบียนในประเทศไทยที่มีขนาดของกิจการ และใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแตกต่างกัน ในช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อใช้การวิจัยวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือในปัจจุบันของบริษัทจดทะเบียนไทย
2. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างภาษีเงินได้นิติบุคคลกับขนาดของกิจการของบริษัทจดทะเบียนไทย
3. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจดทะเบียนไทยกับนโยบายการบัญชีสำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือ

วิธีการวิจัย

วิธีการวิจัยในที่นี้ เป็นการวิจัยเชิงพรรณนา เพื่ออธิบายการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือและความสัมพันธ์กับผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีขนาดกิจการแตกต่างกัน

1. กลุ่มประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

เพื่อป้องกันผลกระทบจากปัจจัยอื่นที่อาจมีต่อผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงกำหนดกลุ่มประชากรเป้าหมายเป็นบริษัทที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในทุกกลุ่มอุตสาหกรรม ยกเว้น กลุ่มธุรกิจธนาคาร เงินทุนและหลักทรัพย์ ประกันชีวิตและประกันภัย โดยคัดเลือกกลุ่มตัวอย่างด้วยวิธีเจาะจงเฉพาะบริษัทฯ ที่มีคุณลักษณะตามที่กำหนด ดังนี้ (1) อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ฯ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2549 จนถึงปี พ.ศ. 2553 (2) มีข้อมูลที่ต้องใช้ใน

การวิจัยนี้ครบถ้วน (3) มีรอบระยะเวลาบัญชี สิ้นสุด 31 ธันวาคม และ (4) มีกำไรสุทธิ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2549 จนถึงปี พ.ศ. 2553

2. ข้อมูลและแหล่งข้อมูล

เก็บข้อมูลจากงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ สำหรับปีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2549 ถึงปี พ.ศ. 2553 จากระบบข้อมูลบริษัทจดทะเบียนของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ประกอบด้วย 1) วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระ 3) สินทรัพย์รวม ข้อมูลทั้งหมดมีจำนวน 725 รายบริษัทรายปี สำหรับผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล จะคำนวณจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระหักด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจะคำนวณเป็นรายปีเช่นกัน

3. สมมติฐานการวิจัย

H1: การเลือกวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือมีความแตกต่างระหว่างกลุ่มบริษัทจดทะเบียนไทยที่มีกำไรก่อน

หักภาษีน้อยกว่าหรือเท่ากับ 300 ล้านบาท และกลุ่มที่มีกำไรก่อนหักภาษีมากกว่า 300 ล้านบาท

H2: ผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความสัมพันธ์กับขนาดของกิจการ

H3: ผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับวิธีของการตีราคาสินค้าคงเหลือ

ผลการวิเคราะห์

บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งแบ่งเป็น (1) กลุ่มบริษัทจดทะเบียนที่มีกำไรก่อนหักภาษีน้อยกว่าหรือเท่ากับ 300 ล้านบาท และ (2) กลุ่มที่มีกำไรก่อนหักภาษีมากกว่า 300 ล้านบาทส่วนใหญ่ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแบบถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ในกลุ่ม 1 ใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน และวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือสูงกว่าหนึ่งวิธี เป็นอันดับรองลงไป ซึ่งแตกต่างจากกลุ่มที่ 2 ที่ลำดับรองลงไปเป็นการใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือมากกว่าหนึ่งวิธี ตามที่ได้แสดงไว้ในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ผลการสำรวจวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

กลุ่มบริษัท	การตีราคาสินค้าคงเหลือ				
	เข้าก่อนออกก่อน	ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	มากกว่า 1 วิธี	วิธีอื่น	รวม
บริษัทที่มีกำไรก่อนหักภาษีน้อยกว่าหรือเท่ากับ 300 ล้านบาท	26.9% (100)	40.6% (151)	20.2% (75)	12.4% (46)	100% (372)
บริษัทที่มีกำไรก่อนหักภาษีมากกว่า 300 ล้านบาท	12.8% (31)	64.2% (156)	18.1% (44)	4.9% (12)	100% (243)

อัตราร้อยละ (จำนวนบริษัท)

จากตารางที่ 2 แสดงให้เห็นว่าบริษัทจดทะเบียนทั้งสองกลุ่มมีนโยบายการบัญชี สำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ (sig. = .000)

ขนาดของกิจการเป็นปัจจัยที่สะท้อนถึงต้นทุนทางการเมือง (Watt and Zimmerman, 1986; Kern and Morris, 1991) ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้บริหารบริษัทพยายามเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่จะทำให้กำไรสุทธิที่รายงานมีจำนวนต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อลดภาระทางภาษี หรือในทางตรงข้าม หากบริษัทเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่แสดงกำไรสุทธิสูงกว่าความเป็นจริง อาจทำให้ภาระทางภาษี

สูงขึ้น ดังนั้นผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นผลต่างระหว่างกำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิทางภาษี ที่อาจสัมพันธ์กับนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ จากการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลกับขนาดของกิจการ พบว่ามีความสัมพันธ์กันในทางบวกโดยมีขนาดความสัมพันธ์ เท่ากับร้อยละ 21.40 แสดงว่าบริษัทจดทะเบียนที่มีขนาดใหญ่กว่า จะมีผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนมากกว่า ($r = .214$, sig. = 0.000) ตามที่ปรากฏในตารางที่ 3

ตารางที่ 2 ผลการทดสอบความแตกต่างของวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือระหว่างกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2

Statistic	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	39.093(a)	3	.000
Likelihood Ratio	40.501	3	.000
Linear-by-Linear Association	.151	1	.698
N of Valid Cases	61		

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลกับขนาดกิจการ

	สถิติ	ผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล	ขนาดกิจการ
ผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล	Pearson Correlation	.214	.214
	Sig. (2-tailed)	.000	.000
	N	725	725
ขนาดกิจการ	Pearson Correlation	.214	.214
	Sig. (2-tailed)	.000	.000
	N	725	725

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวนในตารางที่ 4 แสดงให้เห็นว่าผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระมีความแตกต่างกันระหว่างกลุ่มบริษัทจดทะเบียนที่ใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ แสดงว่าบริษัทที่ใช้วิธีการตีราคาสินค้าที่แตกต่างกันอย่างน้อย 2

วิธีจะมีผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่เท่ากัน ต่อจากนี้ได้ทำการวิเคราะห์ความแตกต่างของผลของภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบเป็นคู่ (Post-Hoc Test) ระหว่างวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ ผลปรากฏในตารางที่ 5

ตารางที่ 4 ผลการทดสอบความแตกต่างของผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลจำแนกตามวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.387	3	.129	8.795	.000
Within Groups	8.953	611	.015		
Total	9.340	614			

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือในแต่ละวิธีเป็นคู่ๆ

เปรียบเทียบผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท จำแนกตามวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ		Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
วิธีตีราคาสินค้าคงเหลือ	วิธีตีราคาสินค้าคงเหลือ			
เข้าก่อนออกก่อน	ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	-.057682	.0126328	.000
	มากกว่า 1 วิธี	-.051611	.0153295	.010
	วิธีอื่น	-.006464	.0190918	.990
ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	เข้าก่อนออกก่อน	.057682	.0126328	.000
	มากกว่า 1 วิธี	.006071	.0130716	.975
	วิธีอื่น	.051218	.0173312	.034
มากกว่า 1 วิธี	เข้าก่อนออกก่อน	.051611	.0153295	.010
	ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	-.006071	.0130716	.975
	วิธีอื่น	.045146	.0193850	.144
other	เข้าก่อนออกก่อน	.006464	.0190918	.990
	ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	-.051218	.0173312	.034
	มากกว่า 1 วิธี	-.045146	.0193850	.144

* The mean difference is significant at the .05 level

ผลการทดสอบชี้ให้เห็นว่าบริษัทจดทะเบียนที่ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแบบเข้าก่อนออกก่อน จะมีผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยกว่าบริษัทที่ใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก และที่ใช้มากกว่า 1 วิธี อย่างมีนัยสำคัญ ในขณะที่วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะมีผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยกว่าวิธีอื่นอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจดทะเบียนที่ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือต่างกันมีความแตกต่างกัน

การอภิปรายผล

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูล แสดงให้เห็นถึง ในช่วงระยะเวลา 5 ปี เริ่มปี พ.ศ. 2549-2553 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือแตกต่างกัน ระหว่างบริษัทที่มีกำไรก่อนหักภาษีน้อยกว่าหรือเท่ากับ 300 ล้านบาท และที่มีกำไรก่อนหักภาษีมากกว่า 300 ล้านบาท ซึ่งโดยทั่วไปจะใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กับเข้าก่อนออกก่อน วิธีการตีราคาสินค้ามีความสัมพันธ์กับผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งคำนวณจากผลต่างของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ผลต่างดังกล่าวเป็นผลจากกำไรสุทธิทางบัญชีสูงกว่ากำไรสุทธิทางภาษี

ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวนชี้ให้เห็นว่าผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีความแตกต่างกันไปในแต่ละกลุ่มบริษัทที่ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของสิริยา สุขเทพ (2547) Gagnon (1967) Watt and Zimmerman (1978) Morse, D. and Richardson, G. (1983) และ Mihir A Desai (2003) โดย บริษัทจดทะเบียนที่ใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือแบบถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก จะมีผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยที่สุด หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่ากำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิทางภาษีมีความแตกต่างกันน้อย

สำหรับความสัมพันธ์ระหว่างผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลกับขนาดของกิจการเป็นไปในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือ บริษัทจดทะเบียนที่มีสินทรัพย์รวมเป็นจำนวนมาก จะมีผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลสูง ผลการทดสอบสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Watt and Zimmerman (1986) ซึ่งกล่าวว่าบริษัทขนาดใหญ่จะมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระสูงเมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทที่มีสินทรัพย์รวมเป็นจำนวนน้อย กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะรายการค่าใช้จ่ายในทางบัญชีที่ไม่สามารถนำมาหักเพื่อในการคำนวณกำไรสุทธิพึงประเมิน รวมทั้งรายการผลขาดทุนที่เกิดจากวิธีปฏิบัติทางบัญชีของบริษัทขนาดใหญ่มีมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก อย่างไรก็ตาม Kern and Morris (1991) ได้โต้แย้งความสัมพันธ์ดังกล่าวโดยรายงานการวิจัยเกี่ยวกับผลที่เกิดขึ้นตามมาจากการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา ในปี ค.ศ. 1980

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

ผลการวิจัยได้ชี้ให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล กับขนาดของกิจการ และวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือ ซึ่งมีข้อสังเกตเกี่ยวกับกำไรสุทธิทางบัญชีที่รายงานมีจำนวนสูงกว่ากำไรสุทธิทางภาษี ซึ่งเป็นที่มาของผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลการวิจัยที่ได้เป็นจึงเป็นประโยชน์กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดใหม่ ในการเลือกใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือกับการวางแผนภาษี เพื่อให้การรายงานกำไรสุทธิสะท้อนถึงความสามารถในการดำเนินงาน และในขณะเดียวกันต้องอาศัยการวางแผนภาษีเพื่อให้สามารถประหยัดภาระทางภาษีอากรให้กับกิจการได้ สำหรับการประเด็นการวิจัยที่จะมีต่อไป มีข้อเสนอแนะให้วิเคราะห์ความแปรปรวนของผลต่างภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณตามวิธีการในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หลังจากที่มีผลบังคับใช้ เพื่อยืนยันผลการวิจัยฉบับนี้

เอกสารอ้างอิง

พจน์ วีระศุทธากร. (2550) “ข้อแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากร : ประเด็นสำคัญที่ควรรู้ก่อนใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 56. วารสารวิชาชีพบัญชี. 3: 102-121.

ธีรยุทธ ต้นดีวัฒนวิจิตร. (2549). การวางแผนภาษีอากรของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ของบริษัทในจังหวัดภูเก็ต. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี, มหาวิทยาลัยบูรพา.

สิริยา สุขขา. (2547). นโยบายการตีราคาสินค้าคงเหลือ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี, มหาวิทยาลัยบูรพา.

นิมนวล เขียวรัตน์. (2539). ผลกระทบของการประกาศกำไรสุทธิทางบัญชีต่อราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย : กรณีความแตกต่างในความพร้อมของข้อมูล. วิทยานิพนธ์ปริญญาศึกษาศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

Beth B. Kern and Micheal H. Morris. (1991). Taxes and Firm Size: The Effect of Tax Legislation During The 1980s.

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

Feltham, G. and Ohlson, J. 1995. Valuation and Earnings Surplus Accounting for Operating and Financial Activities. Contemporary Accounting Research. 11(Spring): 689-731.

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

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

Morse, D. and Richardson, C. (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