

ปัจจัยที่ส่งผลต่ออัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง กรณีศึกษาจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

Factors affecting to the effective corporate income tax rate: A Case studies from the Stock Exchange of Thailand.

สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ กรวิภา เทียนภาสกร* จัญจลา ศิวะมาศ และ ขวัญนุช เจริญวัฒน์วิญญู
Somsak Pratomsrimek Kornwipa Tienpaskorn* Chanchala Sivamard and Kwunnuch Jaroenwatthanawinyoo

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่ออัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการจดทะเบียนต้องจ่าย การศึกษาครั้งนี้ได้รวบรวมข้อมูลจากกิจการจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่เผยแพร่ในรูปแบบของแฟ้มข้อมูลคอมพิวเตอร์ผ่านทางเว็บไซต์ของสำนักงานกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ประจำปี 2546 - 2551 โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบเชิงพหุ (Multiple regressions)

ในการวิเคราะห์ข้อมูล พบ 2 ปัจจัยที่ส่งผลในเชิงลบกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ ขนาดของกิจการ และผลตอบแทนต่อคนที่กิจการจ่ายให้กับคณะกรรมการตรวจสอบ ผลจากการวิจัยสรุปได้ว่ากิจการขนาดใหญ่มีความได้เปรียบในการแข่งขันสูงกว่ากิจการขนาดเล็ก หรือสามารถบรรลุความประหยัดต่อขนาดได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ผลจากการศึกษายังสามารถสรุปได้ว่า การจ่ายผลตอบแทนที่เหมาะสมย่อมมีส่วนจูงใจให้กรรมการตรวจสอบสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการด้วยการลดภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กิจการต้องจ่าย

คำสำคัญ : อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล, คุณลักษณะของผู้บริหาร, ผลตอบแทน

* Corresponding author e-mail : kornwipa.t@gmail.com

¹ อาจารย์สาขาการบัญชีและการเงิน คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา



Abstract

This research is intended to examine the factors affecting to the effective corporate tax of the listed companies with the Stock Exchange of Thailand. This study has collected the nancial information of the listed companies during 2003 - 2008 published in the form of computer les through the website of the Ofce of the Securities and Exchange Commission. The Multiple Regression Analysis is used as the statistical analysis tool.

The result from the analysis revealed two factors that negatively affect the effective corporate tax rate, the size of the companies, and the level of compensations paid to companies' audit committees. The results can be concluded that the large companies possessed some competitive advantage as compare to the small ones or can effectively reach the economy of scale. The result also found that the proper compensations level could motivate the audit committee members to add value for the companies by reducing the corporate tax burden.

Keywords : The effective corporate income tax rate, Characteristics of the corporate executives, Compensations.

บทนำ

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นรายจ่ายสำคัญมากรายการหนึ่งที่กิจการที่มีผลประกอบการกำไรจะต้องจ่าย แม้รัฐบาลจะกำหนดอัตราภาษีที่เสมอภาคต่อนิติบุคคลทุกราย แต่จะพบได้ว่าอัตราภาษีจ่ายจริงของแต่ละนิติบุคคลนั้นจะไม่เท่ากันอันอาจเป็นเพราะความสามารถในการวางแผนและบริหารภาษีของแต่ละกิจการนั้นแตกต่างกัน ความสามารถของผู้บริหารที่จะเลือกใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรตลอดจนความรู้ความสามารถของนักบัญชี ซึ่งน่าจะมีผลโดยตรงต่ออัตราภาษีอากรที่จ่ายจริง การวิจัยในครั้งนี้ จึงต้องการศึกษาถึง ปัจจัยที่ส่งผลต่ออัตราภาษีที่กิจการจดทะเบียนต้องจ่ายและศึกษาถึงคุณลักษณะของผู้บริหารทางการบัญชีว่าส่งผลโดยตรงต่ออัตราภาษีที่กิจการต้องจ่ายหรือไม่

ทบทวนวรรณกรรม

อัตราภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้กิจการที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ จัดเก็บในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ แต่ภายใต้สภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบัน รัฐบาลต้องการให้ระบบเศรษฐกิจขยาย จึงได้กำหนดนโยบายทางด้านภาษีอากรต่างๆ เพื่อกระตุ้นและฟื้นฟูเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะเป็นนโยบายส่งเสริมการลงทุน (BOI) โดยกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิอย่างน้อยสามปีแต่ไม่เกินแปดปี

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในค่านวณรายได้ และรายจ่าย สำหรับค่านวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งแตกต่างจากการค่านวณกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จึงทำให้กำไรสุทธิทางภาษีและกำไรสุทธิทางบัญชีแตกต่างกัน

การวางแผนภาษี (Tax Planning) เป็นวิธีการเพื่อให้กิจการจ่ายภาษีอย่างประหยัดแต่ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งแตกต่างจากการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) และการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) กล่าวคือ การวางแผนภาษีอากร เป็นการตัดสินใจเตรียมการเพื่อการปฏิบัติในอนาคตเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งในระยะสั้นและระยะยาว โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะให้การเสียภาษีอากรและการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรขององค์กรเป็นไปโดยถูกต้องและครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร และต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนน้อยที่สุดหรือประหยัดที่สุด การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หมายถึง การเจตนาหรือจงใจหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยทุจริตหรือโดยผิดกฎหมาย ส่วนคำว่าหลบหลีกภาษีอากร หมายถึง การนำช่องโหว่ของกฎหมายมาใช้ประโยชน์ในการเสียภาษีอากร เพื่อลดทอนจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียโดยไม่จำเป็นลงไปกว่าเดิม ตามการดำเนินงานปกติทั่วไป (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2541)

ดังนั้นถ้ากิจการมีความรู้ เกี่ยวกับข้อแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและกำไรสุทธิทางภาษีเงินได้ ติดตามนโยบายในการกระตุ้นเศรษฐกิจที่รัฐบาลให้สิทธิต่างๆ ในด้านภาษี ก็จะสามารถใช้ข้อมูลดังกล่าวในการวางแผนภาษีได้อย่างเหมาะสม การวางแผนภาษีเป็นปัจจัยสำคัญอย่างยิ่งในการประกอบธุรกิจ เพราะหากมีการวางแผนภาษีอากรที่ดีก็ย่อมทำให้ต้นทุนในการประกอบกิจการลดต่ำลง และเป็นการก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ (กิติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์, 2538)

ในการประกอบกิจการนักบัญชีและผู้บริหารทางการเงิน (CFO) ถือว่ามีส่วนสำคัญในการวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่ายต่างๆ ดังนั้นหากนักบัญชีและผู้บริหารทางการเงิน มีความรู้ทางด้านบัญชี ภาษี ก้าวทันเทคโนโลยี มีจรรยาบรรณ สามารถวิเคราะห์ ให้คำปรึกษาและแก้ปัญหาให้กับองค์กร มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี สามารถประสานงานกับผู้เกี่ยวข้องรอบ ด้านได้อย่างมีประสิทธิภาพจะถูกมองว่ามีคุณค่าสำหรับกิจการ (ศิริรัตน์ โชติเวชการ, 2549)



สามารถช่วยกิจการในการวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของการวางแผนภาษีอากร นอกจากความสามารถของนักบัญชีแล้ว ทางตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ส่งเสริมและสนับสนุนให้บริษัทจดทะเบียนมีการกำกับดูแลกิจการที่ดี โดยออกประกาศคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง ข้อกำหนดเพื่อการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 19 มกราคม 2541 กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องจัดให้มีระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี โดยจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เพื่อกำกับดูแลการดำเนินงานของบริษัทให้ได้มาตรฐาน และเป็นไปในแนวทางที่ถูกต้อง รวมถึงบริษัทจดทะเบียนจะต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน (Internal Control) และการตรวจสอบภายใน (Internal Audit) ที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ เพิ่มมูลค่าทางเศรษฐกิจสูงสุดให้แก่กิจการ ดังนั้นหากว่าคณะกรรมการตรวจสอบของกิจการมีความรู้ความชำนาญทางการบัญชีหรือการเงิน ก็อาจมีส่วนสำคัญในการประหยัคภาษีของกิจการได้

ในการเลือกนักบัญชีนั้นขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ กล่าวคือกิจการขนาดใหญ่ย่อมมีความสามารถจ้างนักบัญชี ผู้สอบบัญชี นักกฎหมาย หรือที่ปรึกษาด้านภาษีได้ดีกว่ากิจการขนาดเล็ก และการวางแผนภาษีอากรมักนิยมกระทำในกิจการที่มีรายได้และมาตรฐานการดำเนินงานสูงหรือกิจการข้ามชาติ (Multi National Corporation) (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2541) เนื่องจากกิจการข้ามชาตินั้นมีโอกาสหลีกเลี่ยงภาษีได้อย่างมากมายหลายรูปแบบ (สุพัตรา อนันตพงศ์, 2547) โดยอาศัยวิธีการวางแผนภาษีระหว่างประเทศ หรืออนุสัญญาภาษีซ้อน นอกจากนี้กิจการขนาดใหญ่ย่อมมีผลประโยชน์ด้านการประหยัคภาษีจากการวางแผนภาษีมากกว่ากิจการขนาดเล็ก เพราะกิจการขนาดใหญ่ย่อมมีรายได้และค่าใช้จ่ายมากกว่า ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่ากิจการขนาดใหญ่อาจจะมีการวางแผนภาษีมากกว่ากิจการขนาดเล็ก

Clyde P. Stickney and Victor E. McGee (2007) ทำการศึกษาปัจจัยที่ทำให้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการในประเทศอเมริกามีความแตกต่างกัน โดยปัจจัยที่ทำการศึกษารวมด้วยขนาดของกิจการ ระดับความเข้มข้นของการใช้ทุน (Capital intensity) ขอบเขตของการดำเนินงานในต่างประเทศ ความเกี่ยวข้องในทรัพยากรธรรมชาติ และระดับของผลการดำเนินงาน จากการศึกษาพบว่ากิจการที่มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำที่สุดมีแนวโน้มที่จะมีระดับผลการดำเนินงานสูง ระดับของการใช้เงินทุนสูง และเป็นอุตสาหกรรมด้านทรัพยากรธรรมชาติ ในขณะที่ขนาดของกิจการและการดำเนินงานในต่างประเทศไม่มีความแตกต่างกันในด้านอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

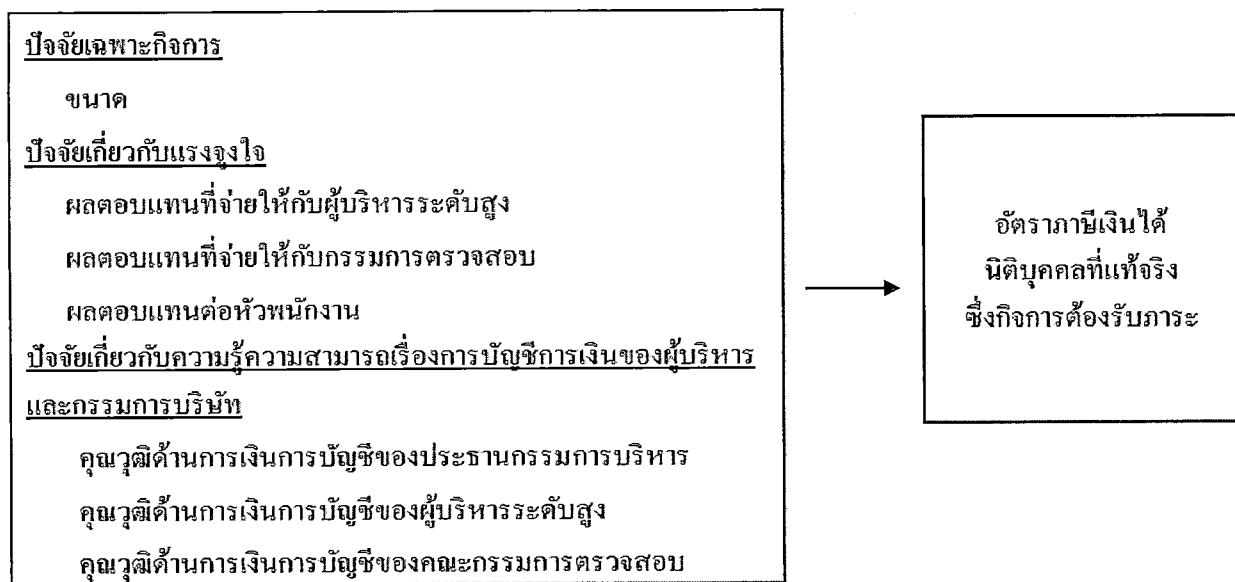
ธีรยุทธ ดันดิวัฒนวิจิตร (2549) ทำการศึกษารูปแบบของการวางแผนภาษีอากรของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์บางรูปแบบ จากผลการทดสอบพบว่าปัจจัยด้านขนาดของบริษัทพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ มีผลต่อระดับการวางแผนภาษีอากร โดยบริษัทขนาดใหญ่ มีระดับการวางแผนภาษีอากรในระดับรุนแรง ส่วนบริษัทขนาดเล็กมีระดับการวางแผนภาษีอากรในระดับต่ำ

จากการศึกษาแนวคิดเกี่ยวกับการวางแผนภาษี และเทคนิคการวางแผนภาษี ซึ่งให้เห็นว่าความรู้ความสามารถในเรื่องการบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญในเรื่องการวางแผนภาษี แต่เนื่องจากในอดีตที่ผ่านมาไม่พบงานวิจัยในเรื่องดังกล่าว ผู้วิจัยจึงสนใจที่จะทำการศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลต่ออัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทของ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ประกอบด้วยปัจจัยเกี่ยวกับแรงจูงใจในการจ่ายผลตอบแทนให้กับผู้บริหารระดับสูง กรรมการตรวจสอบ และปัจจัยด้านขนาดของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงผลประโยชน์จากความรู้ความสามารถด้านการบัญชีต่อการลดต้นทุนขององค์กร และเป็นหลักฐานทางวิชาการ

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลต่ออัตราภาษีที่กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องจ่าย
2. เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของนักบัญชีที่ส่งผลต่ออัตราภาษีที่กิจการต้องจ่าย

กรอบความคิดการวิจัย



ภาพที่ 1 : กรอบแนวคิดในการวิจัย

ระเบียบวิธีวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยต้องการศึกษาถึงปัจจัยที่ทำให้กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เสียภาษีต่างกัน โดยปัจจัยดังกล่าวจัดหมวดหมู่ได้เป็นปัจจัยเฉพาะกิจการ ปัจจัยเกี่ยวกับแรงจูงใจ และปัจจัยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถเรื่องการบัญชีการเงินของผู้บริหารและกรรมการบริษัท ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้ข้อมูลที่จะใช้ตอบสมมติฐานข้อต่างๆ ประกอบด้วย

1. อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (Effective Tax Rate, EFF_TX) ซึ่งเป็นตัวแปรตามในงานวิจัยนี้ ส่วนตัวแปรอิสระแบ่งออกได้เป็น 3 ปัจจัย ดังนี้
 2. ปัจจัยเฉพาะกิจการ
 - 2.1 ขนาดของกิจการ (SIZE) ซึ่งหาได้จากลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม
 3. ปัจจัยเกี่ยวกับแรงจูงใจ
 - 3.1 ผลตอบแทนที่จ่ายให้กับผู้บริหารระดับสูง (Executives Compensation, EXE_COMP)
 - 3.2 ผลตอบแทนที่จ่ายให้กับคณะกรรมการตรวจสอบ (Auditor committee Compensation, AUD_COMP)
 - 3.3 ผลตอบแทนต่อหัวพนักงาน (Employee Compensation, EMP_COMP)



4. ปัจจัยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถเรื่องการบัญชีการเงินของผู้บริหารและกรรมการบริษัท
 - 4.1 ความรู้ด้านการเงินและการบัญชีของประธานกรรมการบริหาร (CEO's accounting and nancial knowledge, CEO_AC)
 - 4.2 ความรู้ด้านการเงินและการบัญชีของผู้บริหารระดับสูง (Executives's accounting and nancial knowledge, EXE_AC)
 - 4.3 ความรู้ด้านการเงินและการบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบ (Auditor commitee's accounting and nancial knowledge, AUD_AC)

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษา เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 474 แห่ง (ข้อมูล ณ 31 ธันวาคม 2551) ประจำปี 2546 - 2551 การศึกษาครั้งนี้ไม่รวมถึงกลุ่มธนาคาร เงินทุนหลักทรัพย์ และการประกันภัย เนื่องจากทั้ง 3 กลุ่มนี้มีลักษณะการดำเนินการและกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมการดำเนินงานที่แตกต่างไปจากกลุ่มอื่นและไม่รวมถึงกิจการที่นำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 56 เรื่องภาษีเงินได้มาปฏิบัติ เนื่องจากอาจทำให้ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แสดงแตกต่างจากกลุ่มอื่น ทำให้เหลือกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา จำนวน 1,048 ข้อมูล

วิธีดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาได้มาจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ซึ่งรวบรวมได้จากข้อมูลจากกิจการจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (บริษัทจดทะเบียน) ที่เผยแพร่ในรูปแบบของแฟ้มข้อมูลคอมพิวเตอร์ผ่านทางเว็บไซต์ของสำนักงานกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) ประจำปี 2546 - 2551 แล้วนำข้อมูลมาคำนวณเพื่อหาค่าดังนี้

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง (Effective Tax Rate) เป็นตัวแปรตามสำหรับการศึกษาครั้งนี้ (EFF_TX) ซึ่งสามารถคำนวณได้จากโดยการนำภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ที่แสดงในงบกำไรขาดทุนหารด้วยกำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้ ดังสมการ

$$EFF_TX = \frac{\text{Income Tax Expense}}{\text{Income before Income Tax Expense}}$$

ปัจจัยเฉพาะกิจการแทนค่าโดยใช้ขนาดของกิจการ (SIZE) วัดค่าได้โดยใช้ค่าลอการิทึมธรรมชาติ (natural logarithm) ของสินทรัพย์รวม ดังสมการต่อไปนี้

$$SIZE = \ln(\text{TotalAssets})$$

ผลตอบแทนต่อคนที่จ่ายให้กับผู้บริหารระดับสูง (EXE_COMP) คำนวณโดยการใช้จำนวนผลตอบแทนที่จ่ายให้กับผู้บริหารระดับสูงซึ่งเปิดเผยในแบบ 56-1 หารด้วยจำนวนผู้บริหารระดับสูง

ผลตอบแทนต่อคนที่จ่ายให้กับคณะกรรมการตรวจสอบ (AUD_COMP) คำนวณได้โดยการใช้จำนวนผลตอบแทนที่จ่ายให้กับคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งเปิดเผยในแบบ 56-1 หารด้วยจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ ผลตอบแทนต่อคนที่กิจการจ่ายให้กับพนักงาน (EMP_COMP) คำนวณโดยการใช้จำนวนผลตอบแทนที่จ่ายให้กับพนักงาน ซึ่งเปิดเผยในแบบ 56-1 หารด้วยจำนวนพนักงาน

คุณวุฒิด้านการเงินการบัญชีของประธานกรรมการบริหาร (CEO_AC)ซึ่งกำหนดเป็น Dummy Variables โดยดูจากประวัติทางการศึกษาของประธานกรรมการบริหารในแบบเปิดเผยข้อมูล 56-1 โดยที่ประธานกรรมการบริหารที่มีวุฒิการศึกษาทางการเงินและบัญชีให้มีค่าเป็น 1 ส่วนที่ไม่มีวุฒิการศึกษาทางการเงินและบัญชีให้มีค่าเป็น 0

คุณวุฒิด้านการเงินการบัญชีของผู้บริหารระดับสูง (EXE_AC) วัดค่าโดยการหาสัดส่วนของผู้บริหารระดับสูงที่มีวุฒิการศึกษาทางการเงินและบัญชี ซึ่งรวบรวมข้อมูลจากการเปิดเผยในแบบ 56-1

คุณวุฒิด้านการเงินการบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบ (AUD_AC) วัดค่าโดยการหาสัดส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีวุฒิการศึกษาทางการเงินและบัญชี ซึ่งรวบรวมข้อมูลจากการเปิดเผยในแบบ 56-1

การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้

1. การวิเคราะห์ข้อมูลขั้นต้นโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เป็นสถิติที่ใช้ในการสรุปลักษณะเบื้องต้นของข้อมูลแต่ละตัวแปร ได้แก่ การหาค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ค่ามัธยฐาน (Median) ค่าสูงสุด (Maximum) ค่าต่ำสุด (Minimum) การแจกแจงความถี่ เพื่อแจกแจงข้อมูลแต่ละตัวแปร

2. การวิเคราะห์ความถดถอยแบบเชิงพหุ (Multiple regressions) เป็นดังนี้

$$EFF_TX_i = \beta_0 + \beta_1 SIZE_i + \beta_2 EXE_COMP_i + \beta_3 AUD_COMP_i + \beta_4 EMP_COMP_i + \beta_5 CEO_AC_i + \beta_6 EXE_AC_i + \beta_7 AUD_AC_i$$

ผลการวิจัย

ลักษณะทั่วไปของข้อมูล

การวิจัยในครั้งนี้เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่ออัตราภาษีที่กิจการจดทะเบียนต้องจ่าย และศึกษาถึงคุณลักษณะของผู้บริหารทางการบัญชีว่าส่งผลโดยตรงต่ออัตราภาษีที่กิจการต้องจ่ายของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาเป็นข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนระหว่างปี พ.ศ.2546 - พ.ศ.2551 จำนวน 1,048 ข้อมูลโดยสามารถสรุปจำนวนข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ดังนี้

ตารางที่ 1 สรุปจำนวนข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์

| | รวม |
|---|-------|
| จำนวนข้อมูลทั้งสิ้น | 1,048 |
| Missing Cases | 104 |
| กิจการที่มีผลขาดทุนและไม่เสียภาษี | 307 |
| ข้อมูลผิดปกติ (Outliers) | 30 |
| จำนวนข้อมูลทั้งสิ้นที่ใช้ในการวิเคราะห์ | 607 |

จากตารางที่ 1.1 มีจำนวนข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาทั้งสิ้น 1,048 ข้อมูล แต่เนื่องจากมีบริษัทจดทะเบียนที่เป็นกลุ่มตัวอย่างจำนวนหนึ่งซึ่งมีข้อมูลของตัวแปรอิสระไม่ครบถ้วน จำนวน 104 ข้อมูล และพบว่ามีการที่มีผลขาดทุนและไม่เสียภาษีเงินได้อีกจำนวน 307 ข้อมูล โดยผู้วิจัยเห็นว่าข้อมูลดังกล่าวไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างเพราะอาจมีผลขาดทุนสุทธิทางภาษีไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชีจึงตัดข้อมูลนั้นออกนอกจากนี้เพื่อป้องกันการนำกลุ่มตัวอย่างที่มีค่าเกินปกติมาทำการทดสอบรวมด้วย ซึ่งอาจทำให้ค่าที่ได้จากการวิเคราะห์ความถดถอยดังกล่าวผิดเพี้ยนไป ผู้วิจัยทดสอบกลุ่มตัวอย่างที่มีข้อมูลผิดปกติ (Outliers) หรือในทางสถิติเรียกว่า Casewise diagnostics (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2548) เป็นการตรวจสอบข้อมูลตัวแปรอิสระมีค่าสูงที่สุดและต่ำที่สุดเปรียบเทียบกับค่ามากกว่าหรือน้อยกว่า +3 เท่าของส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานจึงตัดข้อมูลนั้นออกก่อนทำการทดสอบ ดังนั้นจึงเหลือข้อมูลสุทธิที่ใช้ในการวิเคราะห์เท่ากับ 607 ข้อมูล

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามกับตัวแปรอิสระ

การวิเคราะห์ในขั้นตอนนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามคือ อัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการรับภาระ (Effective Tax Rate) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กับตัวแปรอิสระทั้ง 3 ปัจจัย คือ ปัจจัยเฉพาะกิจการ ปัจจัยเกี่ยวกับแรงจูงใจ และปัจจัยความรู้ทางการเงินการบัญชีของผู้บริหารระดับสูงและกรรมการบริษัท หาความสัมพันธ์โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความถดถอยแบบเชิงพหุ (Multiple regression)

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์การตัดสินใจ (R square)

| | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|------------|------|----------|-------------------|----------------------------|
| Regression | 0.23 | 0.05 | 0.04 | 10.96 |

จากตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์การตัดสินใจมีค่าเท่ากับ 0.05 หมายถึงปัจจัยต่างๆ ทั้ง 3 ด้านอธิบายการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการรับภาระ (EFF_TX) ได้ร้อยละ 5 ส่วนที่เหลือเกิดจากอิทธิพลของตัวแปรอื่นๆ ที่ไม่ได้นำมาพิจารณา

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวน

| | Sum of Squares | Df | Mean Square | F | Significance |
|------------|----------------|--------|-------------|------|--------------|
| Regression | 4,212.90 | 7.00 | 601.84 | 5.02 | 0.00 |
| Residual | 71,831.09 | 599.00 | 119.92 | | |
| Total | 76,043.99 | 606.00 | | | |

จากตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวน ซึ่งใช้ในการทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามในการศึกษาครั้งนี้ คือ อัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการรับภาระ (EFF_TX) กับตัวแปรอิสระคือปัจจัยเฉพาะกิจการ ปัจจัยเกี่ยวกับแรงจูงใจ และปัจจัยเกี่ยวกับความรู้ทางด้านทางการเงินการบัญชีของผู้บริหารระดับสูงและกรรมการตรวจสอบ พบว่าเมื่อพิจารณาค่า Significance เท่ากับ 0.00 ซึ่งน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังนั้นจึงปฏิเสธ H0 กล่าวคือมีตัวแปรอิสระอย่างน้อยหนึ่งตัวที่มีความสัมพันธ์ในรูปเชิงเส้นกับอัตราภาษีที่แท้จริง

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยแบบเชิงพหุ (Multiple regression)

| | β | t | Significance |
|------------|---------|---------|--------------|
| (Constant) | 49.284 | 5.572 | 0.000 |
| SIZE | - 1.288 | - 3.100 | 0.002 |
| EXE_COMP | 0.000 | 3.047 | 0.002 |
| AUD_COMP | - 0.002 | - 2.212 | 0.027 |
| EMP_COMP | 0.000 | 0.372 | 0.710 |
| CEO_AC | 2.717 | 1.576 | 0.116 |
| EXE_AC | 0.042 | 1.137 | 0.256 |
| AUD_AC | 0.001 | 0.023 | 0.982 |

จากตารางที่ 4 พบว่าค่าสัมประสิทธิ์ที่มีความสัมพันธ์กับอัตราภาษีที่แท้จริงที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ประกอบด้วยค่าสัมประสิทธิ์จากขนาดของกิจการ (SIZE) ผลตอบแทนต่อผู้บริหารระดับสูง (EXE_COMP) และผลตอบแทนคณะกรรมการตรวจสอบ (AUD_COMP) ส่วนปัจจัยอื่นๆ ไม่มีความสัมพันธ์กับอัตราภาษีดังกล่าว

การทดสอบสมมติฐาน

การทดสอบสมมติฐานได้จากการพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอย (Regression Coefcients) และระดับความมีนัยสำคัญทางสถิติ (Signicance Level) ที่ระดับ 0.05 ดังแสดงไว้ในตารางที่ 4.6 โดยตั้งสมมติฐานว่าทุกตัวแปรอิสระให้ผลเชิงลบต่อตัวแปรตามดังนี้

$$H_0 : \beta_i \leq 0$$

$$H_1 : \beta_i > 0$$

จากค่าสัมประสิทธิ์และค่ามีนัยสำคัญสามารถสรุปตามสมมติฐานการวิจัยได้ดังนี้

ตารางที่ 5 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

| สมมติฐานการวิจัย | ผลการทดสอบ |
|---|------------|
| H1 ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์ในทางลบกับอัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการรับภาระ | ยอมรับ |
| H2 ผลตอบแทนต่อคนที่กิจการจ่ายให้กับผู้บริหารระดับสูงมีความสัมพันธ์ในทางลบกับอัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการรับภาระ | ปฏิเสธ |
| H3 ผลตอบแทนเฉลี่ยต่อคนที่กิจการจ่ายให้กับคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทางลบกับอัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการรับภาระ | ยอมรับ |
| H4 ผลตอบแทนเฉลี่ยต่อคนที่กิจการจ่ายให้กับพนักงานมีความสัมพันธ์ในทางลบกับอัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการรับภาระ | ปฏิเสธ |
| H5 ความรู้ด้านการบัญชีและการเงินของประธานกรรมการบริหารมีความสัมพันธ์ในทางลบกับอัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการรับภาระ | ปฏิเสธ |
| H6 ความรู้ด้านการบัญชีและการเงินของผู้บริหารระดับสูงมีความสัมพันธ์ในทางลบกับอัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการรับภาระ | ปฏิเสธ |
| H7 ความรู้ด้านการบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทางลบกับอัตราภาษีที่แท้จริงที่กิจการรับภาระ | ปฏิเสธ |

อภิปรายผล

ในส่วนแรกปัจจัยเฉพาะกิจการ คือ ขนาดของกิจการมีผลทำให้กิจการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่าที่ตั้งสมมติฐานไว้ ส่วนปัจจัยด้านแรงจูงใจของบุคลากรนั้นอัตราผลตอบแทนที่จ่ายให้กับกรรมการตรวจสอบมีส่วนสัมพันธ์ในเชิงลบกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กิจการต้องจ่ายดังที่ตั้งสมมติฐานไว้ กล่าวคือ ผลตอบแทนเฉลี่ยต่อคนที่กิจการจ่ายให้กับคณะกรรมการตรวจสอบเป็นปัจจัยที่ส่งผลให้อัตราภาษีที่แท้จริงของกิจการลดลง ในขณะที่ปัจจัยด้านแรงจูงใจของบุคลากรปัจจัยอื่น (อัตราผลตอบแทนที่จ่ายให้กับผู้บริหารระดับสูง และอัตราผลตอบแทนที่จ่ายให้กับพนักงาน) ไม่มีส่วนสัมพันธ์ในเชิงลบกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด

ในด้านปัจจัยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถเรื่องการบัญชีการเงินของผู้บริหารระดับสูงไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถเรื่องการบัญชีการเงินของผู้บริหารระดับสูง กับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กิจการจ่ายจริง ทั้งนี้อาจเป็นเพราะบทบาทของประธานเจ้าหน้าที่บริหารเป็นผู้รับผิดชอบการบริหารในภาพรวมของกิจการซึ่งภาษีเงินได้ถือเป็นเพียงประเด็นสำคัญประเด็นหนึ่งที่กิจการพึงต้องพิจารณาเท่านั้น แต่ไม่ได้เป็นประเด็นใหญ่ที่สุด อีกทั้งการทุ่มเทเวลาในการบริหารการตลาด และบริหารการดำเนินงานน่าจะให้ผลดีกับกิจการในภาพรวมที่มากกว่า ในขณะที่การที่คณาจารย์ด้านการเงินการบัญชีของคณะกรรมการบริหารบริษัทไม่สัมพันธ์กับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง อาจเป็นเพราะผู้บริหารที่รับผิดชอบโดยตรงเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล คือประธานเจ้าหน้าที่บริหารการเงิน (chief financial officer) ซึ่งมีฐานะเป็นหนึ่งในสมาชิกของคณะกรรมการบริหารเท่านั้น ประกอบกับภาษี

เงินได้นิติบุคคลอาจไม่ใช่ประเด็นสำคัญที่สุดที่ต้องคำนึงถึงเป็นอันดับต้นๆ ในการบริหารงาน ส่วนเหตุผลที่ควมวุฒิ ด้านการเงินการบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่มีส่วนสัมพันธ์กับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ อาจเป็นเพราะบทบาทหลักของกรรมการตรวจสอบ คือการเพิ่มความเชื่อมั่นและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน สอบทานให้บริษัทมีระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในที่มีความเหมาะสมและมีประสิทธิผล แม้กรรมการตรวจสอบเหล่านี้จะมีความรู้ความเข้าใจทางการบัญชีเป็นอย่างมาก แต่ประเด็นที่มุ่งเน้น คือการสร้าง ความเชื่อมั่นให้กับงบการเงิน และสอบทานการปฏิบัติของบริษัทให้เป็นไปตามกฎหมายมากกว่าการบริหารภาษีอากร

ข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้ ได้ศึกษาถึงคุณลักษณะด้านความรู้ความสามารถของผู้บริหารกิจการในภาพรวม ผลจากการศึกษา จึงยังอาจทำให้ไม่สามารถสรุปความเกี่ยวข้องระหว่างความรู้ความสามารถด้านการบัญชีกับการประหยัดภาษี ซึ่ง หากศึกษาถึงลงไปที่คุณลักษณะของผู้รับผิดชอบด้านภาษีโดยตรง อันได้แก่ประธานเจ้าหน้าที่บริหารการเงิน (Chief Financial Officer) อาจทำให้มองเห็นความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถกับการประหยัดภาษีได้อย่าง ชัดเจนขึ้น ซึ่งจะเป็นการศึกษาที่สร้างหลักฐานเชิงประจักษ์ที่สามารถแสดงให้เห็นถึงการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการ โดยมีอาชีพทางการเงินและการบัญชีที่ชัดเจนยิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- กิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์. (2538). *กลยุทธ์การวางแผนภาษี*. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพฯ: การเงินธนาคาร.
- ธีรยุทธ ตันตวิวัฒน์จิตร. (2549). *การวางแผนภาษีอากรของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ : กรณีบริษัทจำกัดในจังหวัดภูเก็ต*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ศิริรัตน์ โชติเวชการ. (2549). *The future of Accounting*. สืบค้นเมื่อ 22 เมษายน 2559 สืบค้นจาก http://www.businesssthai.co.th/content.php?data=409790_Business
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2541). *การวางแผนภาษีอากร*. กรุงเทพฯ : สำนักงานวิชาตพนายความบัญชีและธุรกิจ.
- สุพัตรา อนันตพงศ์. (2547). *การหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ*. สภานายความ, 55 (กุมภาพันธ์ 2547) : 25-27.
- Clyde P. Stickney, Victor E. McGee. (1982). *Effective corporate tax rates: the effect of size, capital intensity, leverage, and other factors*. Journal of Accounting and Public Policy 1 : 125-152.