

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในการศึกษาประวัติการออกมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย พบว่าช่วงเริ่มแรกประเทศไทยโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ต่อไปจะเรียกว่าสมาคมฯ) ได้นำมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาอ้างอิงเพื่อยกร่างมาตรฐานการบัญชีฯ และต่อมาภายหลังได้นำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS: International Accounting Standard) มาใช้ประกอบการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (ประกาศสมาคมฯ ฉบับที่ 010/ 2540-2542 เรื่อง นโยบายการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทย, 2546) โดยเฉพาะอย่างยิ่งช่วงปี พ.ศ.2540 เมื่อเกิดเหตุการณ์วิกฤตการณ์ทางการเงินในภูมิภาคเอเชียขึ้น ซึ่งส่งผลกระทบต่อสภาพเศรษฐกิจของประเทศไทยเป็นอย่างมาก (Asia Wall Street Journal, 14 พฤศจิกายน 2540) ประเทศไทยถูกวิจารณ์เกี่ยวกับการแสดงรายงานทางการเงินของภาครัฐและภาคเอกชนว่า ไม่สามารถนำมาใช้ประกอบการพิจารณาตัดสินใจเพื่อลงทุนและเพื่อวิเคราะห์สภาวะเหตุการณ์ในภาคธุรกิจ เหตุการณ์วิกฤตการณ์ทางการเงินนี้ทำให้สมาคมฯ ต้องปรับปรุงและพัฒนามาตรฐานการบัญชีตามแนวทางของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เพื่อให้งบการเงินของประเทศไทยมีคุณภาพ สะท้อนถึงสภาพความเป็นจริงของธุรกิจ และเพื่อให้งบการเงินของประเทศไทยสามารถเปรียบเทียบกับงบการเงินของต่างประเทศได้ ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการระดมทุนจากนักลงทุนต่างประเทศ

มาตรฐานการบัญชีของไทยในอดีตมุ่งเน้นเรื่องผลการดำเนินงานของธุรกิจ (Income Statement Approach) โดยจะให้ความสำคัญกับกำไรจากการดำเนินงานเป็นอย่างมาก เพราะเดิมนักลงทุนมักพิจารณาการลงทุนในกิจการที่มีผลกำไรมากกว่าการมุ่งแสดงฐานะทางการเงินของธุรกิจ (Balance Sheet Approach) ซึ่งเป็นเหตุให้เกิดการตกแต่งงบการเงินอย่างมาก ในปี พ.ศ. 2542 สมาคมฯ จึงดำเนินการตามเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีไทยครั้งใหญ่ โดยกำหนดมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งให้ความสำคัญกับแนวคิดของการแสดงฐานะทางการเงินมากยิ่งขึ้น (สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ และ วรณัฐ พัทธระกุล, 2544) แนวคิดนี้เน้นการแสดงผลมูลค่าของสินทรัพย์ในงบดุลตามมูลค่ายุติธรรม มิใช่เพื่อแสดงถึงความมั่งคั่งของกิจการเท่านั้น แต่สินทรัพย์ดังกล่าวสามารถที่จะช่วยบริษัทได้อย่างมากในกรณีที่บริษัทต้องการขยายกิจการ โดยการใช้สินทรัพย์ของกิจการช่วยในการแปลงสภาพของสินทรัพย์ให้เป็นทุนเพื่อช่วยกิจการในการลงทุนต่อไป

ในเรื่องการบัญชีภาษีเงินได้ ในอดีต สมาคมฯ ได้จัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 ขึ้น และบริษัทต่าง ๆ ในตลาดหลักทรัพย์ ได้ปฏิบัติตามแนวความคิดของร่างมาตรฐานการบัญชีนี้ สำหรับรายการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล จนกระทั่งปี พ.ศ.2543 สมาคมฯ จัดทำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 เรื่อง การบัญชีภาษีเงินได้ขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับที่ 12 เรื่อง Accounting for Income Tax (Revised 1996) โดยจะให้มีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2550 อย่างไรก็ดี มาตรฐานฉบับนี้ยังคงไม่ถือเป็นมาตรฐานการบัญชีตามกฎหมาย เช่นเดียวกับร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เพราะคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ต่อไปจะเรียกว่า กบช.) ยังไม่ได้รับรอง

ความแตกต่างระหว่างของร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 กับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 คือ แนวทางในการปฏิบัติของมาตรฐานฉบับที่ 18 มุ่งเน้นในด้านการแสดงผลการดำเนินงาน (แสดงผลการดำเนินงานมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 วัตถุประสงค์ของภาษีเงินได้) ขณะที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 มุ่งเน้นในเรื่องการแสดงผลภาษีเงินได้รอตัดบัญชี โดยพิจารณาบัญชีที่เกี่ยวข้องกับฐานะทางการเงินมากยิ่งขึ้น ซึ่งอาจให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์กับนักลงทุนมากขึ้นด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ดี ข้อสังเกตประการหนึ่งที่พบในงบการเงินของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ที่แสดงรายการภาษีเงินได้รอตัดบัญชีในงบการเงิน คือ บริษัทส่วนใหญ่มิได้ระบุว่า บริษัทปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความยุ่งยากซับซ้อน ซึ่งหากต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนมาตรฐานการบัญชีจะมีผลบังคับใช้แล้ว บริษัทจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยไม่มีข้อยกเว้น อย่างไรก็ดีตาม จำนวนบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ที่แสดงรายการภาษีเงินได้รอตัดบัญชีเพิ่มขึ้น ทำให้ผู้วิจัยต้องการศึกษาการเปลี่ยนแปลงของแนวทางปฏิบัติเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยรวมถึงการกำหนดมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 ขึ้นเพื่อบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลรายการภาษีเงินได้รอตัดบัญชี แทนร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 จะทำให้รายการภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมีประโยชน์ต่อผู้ลงทุนในการใช้กำหนดราคาหลักทรัพย์หรือไม่ อย่างไร

วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

เนื่องจากในประเทศไทย ยังไม่มีผู้ศึกษาเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของวิธีการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้และผลการเปลี่ยนแปลงจากร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เป็นมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 ว่า กระทบต่อความสามารถของรายการภาษีเงินได้รอตัดบัญชีในการใช้อธิบายราคาหลักทรัพย์ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือไม่ การศึกษาครั้งนี้จึงมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

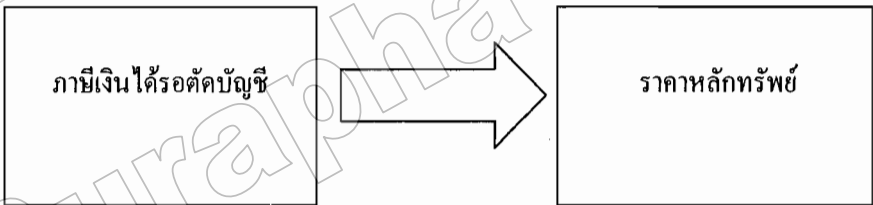
- 1. เพื่อศึกษาการเปลี่ยนแปลงของแนวปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยตามช่วงเวลา
- 2. เพื่อศึกษาลักษณะการปฏิบัติของรายการทางบัญชีที่มีความแตกต่างกับรายการทางภาษีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- 3. เพื่อศึกษาการเปลี่ยนแปลงของความสามารถของรายการภาษีเงินได้รอตัดบัญชีในการใช้กำหนดราคาหลักทรัพย์ในช่วงวิกฤตการณ์ทางการเงินจนถึงปัจจุบัน

สมมติฐานงานวิจัย

การแสดงการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีเงินได้ซึ่งเดิมมีแนวคิดแบบเน้นผลการดำเนินงานมาเป็นแนวคิดแบบเน้นฐานะการเงิน นั้นมีความสัมพันธ์ในการช่วยประมาณการราคาหลักทรัพย์ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

H₁: ข้อมูลภาษีเงินได้รอตัดบัญชีที่มีความสามารถในการใช้กำหนดราคาหลักทรัพย์

กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในงานวิจัย

ขอบเขตของงานวิจัย

ผู้วิจัยศึกษาข้อมูลจากงบการเงินตั้งแต่ปี พ.ศ.2540 – 2547 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากกลุ่มบริษัทที่ทำการศึกษาแบ่งออกเป็นทั้งหมด 8 กลุ่มอุตสาหกรรม คือ กลุ่มอาหาร กลุ่มอุปโภคบริโภค กลุ่มการเงินและธนาคาร กลุ่มอุตสาหกรรม กลุ่มอสังหาริมทรัพย์ กลุ่มทรัพยากร กลุ่มบริการ และกลุ่มเทคโนโลยี โดยมุ่งศึกษา เน้นในเรื่องวิธีการทางบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ในการนำเสนอในงบการเงินของบริษัททั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรม โดยดูแนวการปฏิบัติว่าบริษัทในตลาดมีการแสดงรายงานทางการเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงแบบใด

และบริษัทใดบ้างที่มีการเปลี่ยนแปลงจากมาตรฐานฉบับที่ 18 เป็นมาตรฐานฉบับที่ 56 ผู้วิจัยมีความสนใจในเรื่อง มาตรฐานภาษีเงินได้ ซึ่งเดิมมีวิธีปฏิบัติเป็นไปตามหลักการของ การแสดงผลการดำเนินงาน เน้นในเรื่องงบกำไรขาดทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และ สมาคมฯ ได้มีการออกมาตรฐานฉบับที่ 56 เรื่อง ภาษีเงินได้เช่นกัน มาตรฐานฉบับนี้มีวิธีการปฏิบัติเป็นไปตามหลักการการแสดงผลฐานะทางการเงิน เน้นไปที่ความสัมพันธ์กับกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยมากขึ้น และมุ่งเน้นการแสดงรายการในงบดุลมากขึ้น การแสดงรายการตามหลักการบัญชีของ การแสดงผลฐานะทางการเงิน เมื่อแนวคิดทางบัญชีเปลี่ยนแปลงไปแนวคิดใหม่ช่วยส่งผลให้สร้างความสัมพันธ์ในการประมาณการราคาหลักทรัพย์ได้หรือไม่

ประโยชน์ที่จะได้รับการวิจัย

ประโยชน์ของงานวิจัยมีดังนี้

1. ทราบการเปลี่ยนแปลงของแนวปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยตามช่วงเวลา
2. ทราบลักษณะการปฏิบัติของรายการทางบัญชีที่มีความแตกต่างกับรายการทางภาษีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
3. ทราบการเปลี่ยนแปลงของความสามารถของรายการภาษีเงินได้รอตัดบัญชีในการใช้กำหนดราคาหลักทรัพย์ในช่วงวิกฤตการณ์ทางการเงินจนถึงปัจจุบัน ซึ่งทำให้นักลงทุนเห็นความสำคัญต่อตัวเลขทางการบัญชีมากยิ่งขึ้น

นิยามศัพท์เฉพาะ

1. มาตรฐานการบัญชี หมายถึง แนวทางในการปฏิบัติที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีใช้ยึดถือเป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติ การรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผลและรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงิน
2. งบการเงิน หมายถึง งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นหรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน
3. ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี คือ เป็นผลกระทบกระเทือนของภาษีเงินได้ซึ่งเกิดจากความแตกต่างด้านเวลาจะถูกบันทึกไว้ในบัญชีภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และปันส่วนเป็นค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้เมื่อความแตกต่างนั้นมีผลหักล้างในปีต่อมาขอในปีภาษีเงินได้รอตัดไม่ได้แสดงถึงสิทธิที่จะได้รับหรือภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินแต่อย่างใด ผลต่างด้านเวลาที่บันทึกบัญชีไว้แล้วจะ ไม่มีการเปลี่ยนแปลงไปตามการเปลี่ยนแปลงของอัตราภาษีหรือการแก้ไขกฎหมายภาษีอากร

4. สิ้นทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี คือ กิจการจะต้องวัดมูลค่าภาษีเงินได้รอตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีด้วยอัตราภาษีที่คาดว่าจะต้องใช้ในงวดที่กิจการจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือจะต้องจ่ายชำระหนี้สิน โดยใช้อัตราภาษีและกฎหมายภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้หรือผ่านขึ้นตอนส่วนใหญ่เพื่อให้มีผลบังคับใช้ภายในวันที่ในงบดุล

5. หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชีวิธีนี้ผลกระทบกระเทือนของภาษีเงินได้ที่เกิดจากความแตกต่างด้านเวลาจะถูกบันทึกเป็นหนี้สินภาษีเงินได้จ่ายล่วงหน้าซึ่งเป็นรายการประเภทสินทรัพย์ ยอดในบัญชีอาจจะมีการคำนวณส่วนลด เพื่อหามูลค่าปัจจุบันก็ได้ และยอดในบัญชีจะถูกปรับปรุงไปตามการเปลี่ยนแปลงของอัตราภาษีหรือการแก้ไขกฎหมายภาษีอากร

6. การแสดงผลการดำเนินงาน (Income Statement) คือ การแสดงรายงานทางการเงินโดยมุ่งเน้นเรื่องผลการดำเนินงานของกิจการ

7. การแสดงฐานะทางการเงิน (Balance Sheet Approach) คือ การแสดงรายงานทางการเงินโดยมุ่งเน้นการแสดงฐานะทางการเงินของกิจการ

8. การตกแต่งบัญชี (Earnings Management) หมายถึง การตกแต่งตัวเลขทางบัญชี โดยอาศัยความได้เปรียบจากช่องโหว่ของกฎเกณฑ์ทางบัญชีและทางเลือกต่าง ๆ ในการวัดมูลค่า หรือในการเปิดเผยทางบัญชีในการตกแต่งงบการเงินจากสิ่งที่ไม่ควรจะเป็นให้ไปสู่สิ่งที่ฝ่ายบริหารคาดหวังและความประสงค์ที่จะให้ปรากฏในรายงานทางการเงิน

9. ความผันผวนของตัวเลขผลประกอบการของกิจการ (Income Smoothing) คือ การปรับระดับของตัวเลขผลประกอบการที่ฝ่ายบริหารพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นระดับที่รายได้ของกิจการเป็นปกติในขณะนั้น

10. ต้นทุนทางการเมือง (Political Cost) คือ กรณีที่บริษัทมีรายได้มากเกินไป และไม่มี ความประสงค์ที่จะให้บุคคลภายนอก หรือคู่แข่งในตลาดทราบ ผู้บริหารของบริษัทจึงทำการลดรายได้ของบริษัทและเพื่อที่จะทำให้รัฐบาลเชื่อว่ากำไรของบริษัทกำลังได้รับผลกระทบ

11. ผลตอบแทนพิเศษ (Bonus Plan) คือ การที่ผู้บริหารมีผลตอบแทนผูกติดกับกำไรของบริษัท จึงทำให้ผู้บริหารพยายามสร้างตัวเลขทางกำไรในงวดปัจจุบันให้สูงที่สุด