

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการสำรวจวรรณกรรม และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรที่จะศึกษาในงานวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้นำแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยมาเป็นแนวทางในการศึกษาโดยแบ่งเป็นหัวข้อ ดังนี้

1. การส่งเสริมการลงทุน
2. การบริหารกำไร และการตกแต่งบัญชี
3. นโยบายการบัญชี
4. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ
5. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ
6. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
7. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การส่งเสริมการลงทุน

กฎหมายส่งเสริมการลงทุน เป็นกฎหมายที่รัฐบาลมีนโยบายในการส่งเสริมการลงทุน เพื่อดึงดูดให้เอกชนทั้งคนไทยและต่างประเทศลงทุนประกอบกิจการอุตสาหกรรมในประเทศไทย ซึ่งกฎหมายส่งเสริมการลงทุนเริ่มมีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2497 จากนั้นได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงหลายครั้ง โดยมีพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นกฎหมายฉบับที่ใช้ในปัจจุบัน แม้ว่าจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมอีก เพื่อให้เหมาะสมกับสถานการณ์ สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและการลงทุนมากยิ่งขึ้น

กิจการที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน พิจารณานุมัติให้ได้รับส่งเสริมการลงทุน คณะกรรมการจะมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจากเงินทุนที่ใช้ในการลงทุน แบ่งเป็น

1. โครงการที่มีเงินทุนไม่เกิน 200 ล้านบาท โดยมีหลักเกณฑ์คือ
 - 1.1 จะต้องมีการขึ้นต้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของรายได้จากการขาย เว้นแต่โครงการซึ่งมีการส่งออก อย่างน้อยร้อยละ 80 ของยอดขายทั้งหมด
 - 1.2 พิจารณาค่าของโครงการใหม่ มีมูลค่าอย่างน้อยร้อยละ 20 ของการลงทุนทั้งหมด

1.3 มีขั้นตอนและกระบวนการผลิตที่ทันสมัย และใช้เครื่องมือใหม่ ยกเว้นในกรณีที่มีกระบวนการผลิตที่ล้าสมัย ความมีประสิทธิภาพของการผลิตต้องได้รับการรับรองจากสถาบันที่น่าเชื่อถือ และคณะกรรมการต้องให้ความเห็นชอบต่อการติดตั้ง

2. โครงการที่มีเงินทุนเกิน 200 ล้านบาท มีหลักเกณฑ์เพิ่มเติม คือ

- 2.1 ผลกระทบของโครงการต่ออุตสาหกรรมของตนและอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง
- 2.2 ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ และภาระที่เพิ่มขึ้นของรัฐที่เกี่ยวกับโครงการ
- 2.3 ผลกระทบต่อผู้บริโภค
- 2.4 การส่งเสริมการพัฒนาเทคโนโลยี

3. โครงการที่มีเงินทุนเกินกว่า 500 ล้านบาท ต้องยื่นแผนศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการด้วย

สิทธิและประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน แบ่งออกเป็น 3 เขต ตามปัจจัยทางเศรษฐกิจ โดยใช้รายได้และสิ่งอำนวยความสะดวกพื้นฐานของแต่ละจังหวัดเป็นเกณฑ์ ดังนี้

เขต 1 ประกอบด้วย 6 จังหวัดในส่วนกลาง ได้แก่ กรุงเทพมหานคร นครปฐม นนทบุรี ปทุมธานี สมุทรปราการ และสมุทรสาคร

เขต 2 ประกอบด้วย 12 จังหวัด ได้แก่ กาญจนบุรี ฉะเชิงเทรา ชลบุรี นครนายก พระนครศรีอยุธยา ภูเก็ต ระยอง ราชบุรี สมุทรสงคราม สระบุรี สุพรรณบุรี และอ่างทอง

เขต 3 ประกอบด้วย 58 จังหวัด แบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ 36 จังหวัด และ 22 จังหวัด รายได้ต่ำ ดังนี้

กลุ่ม 36 จังหวัด ได้แก่ กระบี่ กำแพงเพชร ขอนแก่น จันทบุรี ชัยนาท ชุมพร เชียงราย เชียงใหม่ ตรัง ตราด ตาก นครราชสีมา นครศรีธรรมราช นครสวรรค์ ประจวบคีรีขันธ์ ปราจีนบุรี พังงา พัทลุง พิจิตร พิษณุโลก เพชรบุรี เพชรบูรณ์ มุกดาหาร แม่ฮ่องสอน ระนอง ลพบุรี ลำปาง ลำพูน เลย สงขลา สระแก้ว สิงห์บุรี สุโขทัย สุราษฎร์ธานี อุตรดิตถ์ อุทัยธานี

กลุ่ม 22 จังหวัด ได้แก่ กาฬสินธุ์ นครพนม นราธิวาส น่าน บุรีรัมย์ ปัตตานี พะเยาแพร่ มหาสารคาม ยโสธร ยะลา ร้อยเอ็ด ศรีสะเกษ สกลนคร สตูล สุรินทร์ หนองบัวลำภู ชัยภูมิ หนองคาย อุบลราชธานี อุรธานี และอำนาจเจริญ

กิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนจะได้รับสิทธิและประโยชน์ทางภาษีจากการส่งเสริมการลงทุนตามแต่ละเขตส่งเสริมการลงทุน โดยสรุปดังนี้ คือ

1. ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักร ตามแต่ละเขตส่งเสริมการลงทุน
2. ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่เกิน 8 ปี ตามแต่ละเขตส่งเสริมการลงทุน นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ

3. ได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล ร้อยละ 50 เป็นเวลา 5 ปี ภายหลังจากหมดสิทธิประโยชน์ทางภาษีแล้ว สำหรับสถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในเขตการลงทุนที่ 3

4. ผลขาดทุนในช่วงที่ได้รับสิทธิประโยชน์ สามารถนำมาหักได้จากกำไรสุทธิได้อีกไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

5. เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 31 ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น

6. กรณีนิติบุคคลไทยที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ได้รับเงินได้จากนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เช่น ค่าแห่งภูตวิถิ์ ค่าลิขสิทธิ์ ค่าสิทธิ และเงินปันผล ได้รับยกเว้นภาษี

ตารางที่ 2-1 สรุปสิทธิและประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุนแบ่งตามแต่ละเขตการลงทุน

สรุปสิทธิและประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน แบ่งตามแต่ละเขตการลงทุน
สำหรับคำขอขึ้นทะเบียนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2552

สิทธิประโยชน์	เขต 1		เขต 2		เขต 3		เขต 3	
	ในนิคม/เขต อุตสาหกรรมที่ ได้รับการส่งเสริม	นอกเขต	ในนิคม/เขต อุตสาหกรรมที่ ได้รับการส่งเสริม	นอกเขต	ในนิคม/เขต อุตสาหกรรม ที่ได้รับการส่งเสริม	นอกเขต	ในนิคม/เขต อุตสาหกรรมที่ ได้รับการส่งเสริม	นอกเขต
• อากาศเข้าเครื่องจักร	ลดหย่อน 50 % 3 ปี	ลดหย่อน 50 %	ลดหย่อน 50 %	ลดหย่อน 50 %	ลดหย่อน 50 %	ลดหย่อน 50 %	ลดหย่อน 50 %	ลดหย่อน 50 %
• ภาษีเงินได้บุคคล	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี
• อากาศวัตถุดิบเพื่อผลิตส่งออก	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี	ยกเว้น 1 ปี
• ลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคล 50 % 5 ปี	-	-	-	-	-	-	-	-
• หักค่าขนส่งไฟฟ้าประเภท 2 เท่า	-	-	-	-	-	-	-	-

ตารางที่ 2-1 (ต่อ)

สรุปสิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน แบ่งตามแต่ละเขตการลงทุน
สำหรับคำขอขึ้นทะเบียนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2548 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2552

สิทธิประโยชน์	เขต 3		
	เขต 1	เขต 2	เขต 3
	นอกเขต	นอกเขต	นอกเขต
	ในนิคม/เขต	ในนิคม/เขต	ในนิคม/เขต
	อุตสาหกรรมที่	อุตสาหกรรมที่	อุตสาหกรรมที่
	ได้รับการส่งเสริม	ได้รับการส่งเสริม	ได้รับการส่งเสริม
● หักค่าติดตั้งสิ่งอำนวยความสะดวก	-	-	-
● อัตรารีดดอกเบี้ยเพื่อผลิตจำหน่ายในประเทศ	-	-	-

หมายเหตุ : / หมายถึง ได้รับสิทธิประโยชน์

- หมายถึง ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์

* สำหรับคำขอที่ยื่นภายในปีพ.ศ. 2552

บริษัทที่มีการขายการลงทุน มักจะแบ่งการลงทุนออกเป็นโครงการต่าง ๆ เพื่อขอรับสิทธิบัตรการส่งเสริมการลงทุนเป็นแต่ละโครงการ ดังนั้นบริษัทหนึ่ง ๆ จึงอาจมีสิทธิบัตรที่จะได้รับการส่งเสริมการลงทุนหลายฉบับ และสิทธิบัตรที่ได้รับแต่ละฉบับก็อาจที่จะหมดสิทธิและประโยชน์ทางภาษีไม่พร้อมกัน

การวางแผนทางภาษี ภายหลังจากสิทธิบัตรหรือโครงการต่าง ๆ ของบริษัทที่ได้รับ การส่งเสริมการลงทุนหมดสิทธิและประโยชน์แล้ว นับว่ามีความจำเป็นอย่างยิ่ง ดังนั้นบริษัทจึงต้องมีกลยุทธ์ในการวางแผนทางภาษี หรือมีนโยบายที่ทำให้ประหยัดภาษีลง เนื่องจากจำนวนภาษีที่ประหยัดลงได้นั้น จะทำให้กระแสเงินสดของกิจการดีขึ้น

การบริหารกำไร และการตกแต่งบัญชี

วิวัฒนาการของการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting) เริ่มมาจากสมมติฐานเกี่ยวกับการปรับเกลี้ยกำไร (Income Smoothing Hypothesis) (Gordon, 1965 อ้างถึงใน วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543) โดยเป็นความพยายามของผู้บริหารที่จะลดความผันผวนของกำไรที่เกิดขึ้นอย่างผิดปกติไปจากงวดก่อน ๆ ให้ไปสู่ตัวเลขที่พอจะเป็นที่ยอมรับได้ ทั้งนี้ภายใต้หลักการบัญชีและหลักการจัดการที่สมเหตุผล เพื่อให้เกิดผลประโยชน์แก่ตนเอง การเกลี้ยกำไรมีทั้งการเกลี้ยกำไรที่รายงานในแต่ละงวดบัญชีเพื่อให้สะท้อนถึงการเจริญเติบโตอย่างมั่นคง และการเกลี้ยอัตราการเจริญเติบโตของกำไรในเวลาเดียวกัน กล่าวคือหากอัตราการเจริญเติบโตที่แท้จริงของกำไรในขณะนั้นอยู่ในระดับที่สูงมาก ผู้บริหารย่อมมีแนวโน้มที่จะรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยลดกำไรมาใช้ ในทางตรงกันข้ามหากอัตราการเจริญเติบโตของกำไรในขณะนั้นอยู่ในระดับต่ำ ผู้บริหารย่อมมีแนวโน้มที่จะรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยเพิ่มกำไรมาใช้

จากสมมติฐานการปรับเกลี้ยกำไร ได้วิวัฒนาการไปสู่แนวคิดที่เรียกว่า การบริหารกำไร (Earnings Management) โดยมีผู้ให้นิยามของคำว่าการบริหารกำไรไว้แตกต่างกัน ได้แก่ Schipper and Vincent (2003) และ Mulford and Comiskey (1996 อ้างถึงใน วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543)

ยกตัวอย่างจากนิยามของ Mulford and Comiskey (1996 อ้างถึงใน วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543) ซึ่งได้ให้นิยามของการบริหารกำไรว่า หมายถึง การปรับแต่งผลการดำเนินงานด้วยความจงใจที่จะสร้างภาพลักษณ์ของผลการดำเนินงานให้แปรเปลี่ยนไปในทิศทางที่ต้องการ โดยมีรูปแบบของการตกแต่งผลการดำเนินงาน ดังต่อไปนี้

1. การเพิ่มและลดกำไรของงวดปัจจุบัน (Boosting and Reducing Current Year Performance) โดย

1.1 การรับรู้รายได้เร็วกว่าที่ควรจะเป็น

- 1.2 การขยับรายได้ของงวดบัญชีถัดไปเข้ามาเป็นรายได้ของงวดบัญชีปัจจุบัน
 - 1.3 การบันทึกค่าใช้จ่ายที่ต่ำกว่าความเป็นจริง โดยการตั้งค่าใช้จ่ายบางรายการเป็นต้นทุนสินทรัพย์
 - 1.4 การกำหนดระยะเวลาตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายหรือตัดบัญชี ยาวนานกว่าความเป็นจริง
 - 1.5 การไม่บันทึกค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเป็นหนี้สิน หรือบันทึกไม่ครบถ้วน
 2. การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี ไปตามดุลพินิจของฝ่ายบริหาร (Discretionary Accounting Changes) เช่น การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี หรือประมาณการทางบัญชีที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดใหม่ ๆ ของมาตรฐานการบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการเพิ่มหรือลดกำไรของงวดปัจจุบัน
 3. การกำหนดช่วงเวลาที่จะทำการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงาน (Timed Management Actions) เช่น การตัดสินใจขายสินทรัพย์ที่ได้มาในราคาต่ำไปในช่วงเวลาที่ราคาของสินทรัพย์นั้นปรับตัวสูงขึ้นเพื่อให้ผลกำไรจากการจำหน่ายทรัพย์สินชดเชยกับผลการดำเนินงานที่ลดลง ฝ่ายบริหารตัดสินใจเช่นนี้เพื่อตกแต่งผลการดำเนินงานให้ดูดีไปเรื่อย ๆ จนกว่าผลการดำเนินงานที่แท้จริงปรับตัวไปในทางที่ดีขึ้น
 4. การลดกำไรของงวดปัจจุบันลง (Reducing Current Year Performance) เช่น การลดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ถาวรลง การพิจารณาสินทรัพย์บางรายการเป็นรายการที่มีความเสื่อมในมูลค่าลงเพื่อเร่งการตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน
 5. การล้างบาง (Big Bath) คือ การที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนเพิ่มขึ้น (Additional Losses) ในปีที่ผลการดำเนินงานตกต่ำ มีการเปลี่ยนแปลงทีมผู้บริหารใหม่ และการที่กิจการมีผลกำไรจำนวนมากจากรายการที่เกิดขึ้นไม่บ่อยครั้ง ซึ่งการล้างบางนี้จะช่วยให้การรายงานกำไรในงวดต่อไปปรับตัวสูงขึ้นได้
- กล่าวโดยสรุปแล้วส่วนใหญ่การบริหารกำไร ทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มหรือลดกำไรระยะสั้นในอนาคต โดยความพยายามของผู้บริหาร ซึ่งยังอยู่ภายใต้หลักการบัญชีและกฎระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ
- จุดเริ่มต้นของการตกแต่งบัญชีในระยะเริ่มต้นจะอยู่ในรูปของการบริหารกำไร และเริ่มเป็นที่แพร่หลายกันมากขึ้นเมื่อธุรกิจมีการแยกความเป็นเจ้าของและฝ่ายบริหารออกจากกัน จึงสร้างความกดดันให้แก่ผู้บริหารในการที่จะต้องรายงานผลการดำเนินงานที่ดูดีไว้ก่อนในสายตาของนักลงทุน ซึ่งต่างไปจากกิจการเจ้าของคนเดียวซึ่งผู้เป็นเจ้าของจะเป็นผู้ดำเนินธุรกิจและบริหารงานเอง จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องทำการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี เพื่อสร้างกำไรให้ดูดีในสายตาของพวกเขา นอกจากนี้การตกแต่งบัญชี เป็นผลมาจากการปราศจากมาตรฐานการบัญชีที่จะรองรับ

เหตุการณ์หรือรายการทางธุรกิจใหม่ ๆ ตลอดจนความคลุมเครือและความยืดหยุ่นของกฎเกณฑ์ทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของรายการหรือเหตุการณ์ทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มีค่อนข้างสูง รวมทั้งความไม่สอดคล้องระหว่างแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งเปิดโอกาสให้มีการเกื้อหนุนผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการไปตามความปรารถนาของผู้บริหาร (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543)

สาเหตุของการตกแต่งบัญชี สามารถอธิบายได้ด้วย ทฤษฎีตัวแทน สมมติฐานต้นทุนทางการเมือง สมมติฐานการให้ผลตอบแทน และสมมติฐานข้อตกลงในสัญญาต่อไปนี้ ดังนี้

ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

Alchian and Demsetz (1972 อ้างถึงใน วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543) Jensen and Meckling (1976 อ้างถึงใน วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543) ได้อธิบายว่าทฤษฎีตัวแทน มองว่ามนุษย์ทุกคนย่อมมีแรงผลักดันในอันที่จะทำทุกอย่างเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวด้วยกันทั้งสิ้น ดังนั้นผู้บริหารจะพยายามหาหนทางสร้างมูลค่าสูงสุดให้กับกิจการก็ต่อเมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าสิ่งนั้นเอื้ออำนวยผลประโยชน์ให้กับตนด้วยในเวลาเดียวกัน สมมติฐานที่อยู่เบื้องหลังทฤษฎีตัวแทน คือ ผู้เป็นเจ้าของกิจการ (ผู้ถือหุ้น) กับตัวผู้บริหารหรือผู้จัดการ ต่างฝ่ายต่างมีความขัดแย้งกันทางด้านผลประโยชน์ซึ่งกันและกัน โดยที่ผู้บริหารมีแนวโน้มที่จะทำการตัดสินใจใด ๆ ที่จะนำไปสู่การสร้างอรรถประโยชน์สูงสุดให้กับตัวเอง โดยไม่คำนึงถึงว่าการตัดสินใจนั้นจะก่อให้เกิดอรรถประโยชน์หรือมั่งคั่งสูงสุดแก่ตัวผู้เป็นเจ้าของกิจการหรือไม่

ตามแนวคิดของทฤษฎีตัวแทน ผู้บริหารย่อมมีแนวโน้มที่จะเลือกนโยบายการบัญชีที่จะส่งผลกระทบต่อผู้บริหารในแง่ของความสามารถและความมีชื่อเสียงของผู้บริหารและเพิ่มผลตอบแทนแก่ผู้บริหารในที่สุด เช่น การเลือกนโยบายการบัญชีที่นำไปสู่การเพิ่มกำไรของกิจการ เป็นต้น เนื่องจากกำไรจะเป็นตัวสะท้อนถึงความสามารถในการดำเนินงานของผู้บริหาร อีกทั้งกำไรจะมีผลกระทบต่อผลตอบแทนในแง่ของการขึ้นเงินเดือนหรือการจัดสรรเงินโบนัสของพนักงาน

สมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (The Political Cost Hypothesis)

กิจการที่ต้องเข้าไปสัมผัสกับกระบวนการทางการเมือง กิจการย่อมมีแนวโน้มที่จะเลือกนโยบายบัญชีที่จะช่วยลดกำไรลงเพื่อลดความเสี่ยงทางการเมือง บางกิจการอาจรับวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยลดกำไรลงมาใช้ โดยมีแรงจูงใจมาจากความต้องการของผู้บริหารที่จะเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีอย่างเดียวกันกับที่ใช้ในการยื่นเสียภาษีเงินได้ กล่าวคือ ยิ่งกิจการแสดงกำไรสูงเพียงใด ก็ต้องเสียภาษีเงินได้เพิ่มมากขึ้นเท่านั้น และสภาพแรงงานก็จะเพิ่มแรงกดดันให้กับกิจการที่จะต้องเพิ่มกำไรตามมา ได้มีผู้นำเอาสมมติฐานต้นทุนทางการเมืองไปทำการทดสอบ และ

ตั้งหน่วยงานทดสอบ (Size Hypothesis) ขึ้น จนได้ข้อสรุปว่า กิจกรรมที่มีขนาดใหญ่ย่อมแบกรับต้นทุนทางการเงิน เช่น ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ และกระแสเงินสดต่าง ๆ มากกว่ากิจกรรมที่มีขนาดเล็ก นั่นคือ ยิ่งกิจกรรมมีขนาดใหญ่มากขึ้นเท่าไร ย่อมมีแนวโน้มที่กิจการจะรับวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยให้แสดงกำไรในทางที่ลดลงมาใช้ซึ่งจะช่วยลดแรงกดดันต่าง ๆ ลงได้

สมมติฐานการให้ผลตอบแทน (The Bonus Plan Hypothesis)

โดยทั่วไปสัญญาที่กิจการทำขึ้นระหว่างผู้บริหารและผู้ถือหุ้น จะเกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการปฏิบัติงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของผู้บริหาร ด้วยเหตุนี้เงินจึงถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการวัดผลการปฏิบัติงานของผู้บริหาร โดยการเปรียบเทียบกับกำไรที่ใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงที่ได้ ดังนั้นเพื่อให้เกิดผลประโยชน์ต่อผู้บริหารสูงสุด ผู้บริหารจึงมีแนวโน้มที่จะรับนโยบายการบัญชีที่หละหลวม มาใช้เพื่อสร้างผลตอบแทนที่สูงขึ้นให้กับตนเอง

สมมติฐานข้อตกลงในสัญญาหนี้ (The Debt Covenant Hypothesis)

ผู้ถือหุ้นและผู้เป็นเจ้าหนี้รายอื่น ๆ ย่อมต้องการให้กิจการสร้างความเชื่อมั่นว่าจะสามารถจ่ายชำระหนี้คืนและดอกเบี้ยเมื่อครบกำหนด ดังนั้น เพื่อป้องกันความเสี่ยงต่อการผิดนัดชำระหนี้ พวกเขาจึงต้องกำหนดกฎเกณฑ์บางอย่างไว้ในเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้ ซึ่งเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้นี้เป็นอุปสรรคต่อการที่กิจการจะนำเอาหลักการบัญชีที่ยืดสละสำคัญของรายการอยู่เหนือรูปแบบมาใช้ ซึ่งเป็นที่มาของการทำรายการจัดหาเงินนอกงบดุล

นโยบายการบัญชี (Accounting Policies)

ธุรกิจเป็นองค์กรที่สลับซับซ้อน ยากที่จะกำหนดกฎเกณฑ์อย่างหนึ่งให้ใช้กับทุกกิจการได้อย่างราบรื่น ในเรื่องการบัญชีก็เช่นเดียวกัน มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีหลายวิธีสำหรับเรื่องเดียวกัน แต่ละวิธีต่างถือได้ว่าเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือเป็นมาตรฐานการบัญชีได้อย่างหนึ่ง ภายในขอบเขตดังกล่าว กิจการจะเลือกใช้วิธีการบัญชีใดก็ได้เพื่อให้เหมาะสมกับกิจการของตน โดยเฉพาะ การที่วิธีการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ต่างกัน สำหรับธุรกิจประเภทเดียวกัน ภายใต้อาการณอย่างเดียวกัน จึงอาจทำให้งบการเงินออกมาในลักษณะที่แตกต่างกันอย่างมาได้

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงจากหลักการบัญชีอย่างหนึ่ง ไปใช้หลักการบัญชีอีกอย่างหนึ่งซึ่งแตกต่างจากหลักการบัญชีที่ใช้อยู่แล้ว ลักษณะสำคัญของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นเรื่องเกี่ยวกับทางเลือกในหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งมีอยู่มากกว่าหนึ่งอย่างหรือเป็นผลมาจากมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใหม่กำหนดให้กิจการ

เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจึงอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. การนำมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใหม่มาถือปฏิบัติ (เป็นการถูกบังคับจากภายนอกกิจการ)

2. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้เหมาะสมยิ่งขึ้น เนื่องจากผู้บริหารพิจารณาเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงนั้นจะทำให้งบการเงินของกิจการแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีอย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น (เป็นความสมัครใจที่จะเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเองจากภายในกิจการ)

ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เช่น

2.1 การเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่ได้ลงบัญชีไว้แล้ว เช่น จากวิธีเส้นตรงไปใช้วิธีอัตราเร่ง

2.2 การเปลี่ยนแปลงวิธีการตราสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าก่อนออกก่อนไปใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือกลับกัน (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2547, หน้า 282-283)

ในการทางการเงินมีข้อที่สำคัญอยู่ประการหนึ่งคือเมื่อกิจการเลือกใช้หลักการบัญชีใดไปครั้งหนึ่งแล้ว กิจการไม่ควรมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีสำหรับเหตุการณ์และรายการธุรกิจอย่างเดียวกัน การใช้หลักการบัญชีโดยสม่ำเสมอสำหรับแต่ละงวด ทำให้งบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยจะช่วยในการวิเคราะห์และการเปรียบเทียบข้อมูลทางบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

กิจการควรพิจารณาสถานะของลูกหนี้ในขณะหนึ่ง ๆ เมื่อเห็นว่าลูกหนี้บางรายอาจไม่สามารถชำระหนี้ได้ตามจำนวนเงินและภายในระยะเวลาที่คาดหมายไว้ กิจการควรต้องประมาณจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ และนำไปหักลดบัญชีลูกหนี้ เพื่อให้ลูกหนี้แสดงมูลค่าสุทธิที่ใกล้เคียงกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับตามความเป็นจริง (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2547, หน้า 167)

วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญที่นิยมใช้กันประกอบด้วย

1. การคำนวณเป็นร้อยละของยอดขาย
2. การคำนวณเป็นร้อยละของยอดลูกหนี้ และ
3. การคำนวณโดยพิจารณาจากหนี้แต่ละราย

เนื่องจากวิธีการประมาณการหนี้สงสัยจะสูญมีผลต่อจำนวนลูกหนี้ และค่าใช้จ่าย อีกทั้งจากข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี การประมาณหนี้สงสัยจะสูญ ก่อนข้างเป็นนามธรรม และยังเปิดช่องให้ผู้บริหารใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้หรือวัดค่าได้ตามความเหมาะสม จึงเป็นที่มาของการตกแต่งกำไรผ่านรายการหนี้สงสัยจะสูญ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่องสินค้ำคงเหลือ

ย่อหน้าที่ 19 ในเรื่องของการคำนวณต้นทุน ระบุว่าต้นทุนสินค้ำคงเหลือของแต่ละรายการซึ่งตามปกติไม่อาจใช้สับเปลี่ยนกันได้ หรือเป็นสินค้ำหรือบริการที่ผลิตขึ้นเพื่อโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ ควรจะคำนวณโดยใช้วิธีราคาเจาะจง

ย่อหน้าที่ 21 ในเรื่องแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ ระบุว่าต้นทุนสินค้ำคงเหลือนอกจากที่กล่าวในย่อหน้าที่ 19 ควรจะคำนวณโดยใช้วิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

ย่อหน้าที่ 23 ในเรื่องวิธีที่อาจเลือกปฏิบัติ ระบุว่าต้นทุนสินค้ำคงเหลือนอกจากที่กล่าวในย่อหน้าที่ 19 อาจจะคำนวณตามวิธีเข้าหลังออกก่อน

จากแนวปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546) กิจกรรมที่ทางเลือกในการคำนวณราคาทุนได้หลายวิธี แต่ละวิธีให้ผลการคำนวณที่แตกต่างกัน ฉะนั้นมูลค่าของสินค้ำคงเหลือ และต้นทุนสินค้ำขายจะแตกต่างกันไป ตามวิธีที่กิจการเลือกใช้ ดังนั้นกิจการจึงสามารถเลือกใช้วิธีที่เอื้อประโยชน์ต่อกิจการได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ย่อหน้าที่ 40 ในเรื่องของการคิดค่าเสื่อมราคา ระบุว่ามูลค่าเสื่อมสภาพของอาคารและอุปกรณ์ต้องปันส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ยกเว้นค่าเสื่อมราคาที่ต้องนำไปรวมเป็นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชนิดอื่น

ย่อหน้าที่ 46 ระบุว่าวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเป็นการปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ การคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธีขอลดลงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต วิธีเส้นตรงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคามีจำนวนเท่ากันตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีขอลดลงเหลือลดลงมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาลดลงตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีจำนวนผลผลิตมีผลทำให้ค่าเสื่อมราคาขึ้นลงตามผลประโยชน์หรือผลผลิตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ กิจการควรเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสมกับรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับและต้องใช้อย่างสม่ำเสมอในทุกรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนไป

ย่อหน้าที่ 48 ในเรื่องของการทบทวนอายุการใช้งาน กิจการต้องทบทวนอายุการใช้งานของอาคารและอุปกรณ์อย่างสม่ำเสมอ และหากคาดว่าอายุการใช้งานนั้นต่างไปจากที่ประมาณไว้ อย่างเป็นสาระสำคัญ กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่โดยการเปลี่ยนทันที เป็นต้นไป

ย่อหน้าที่ 51 ในเรื่องการทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา กิจการต้องทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์อย่างสม่ำเสมอ หากกิจการพบว่าลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์เปลี่ยนแปลงไปอย่างเป็นสาระสำคัญ กิจการต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา เมื่อกิจการจำเป็นต้องเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาเพื่อสะท้อนถึงลักษณะรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงนั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และต้องคำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและอนาคตโดยการเปลี่ยนทันที เป็นต้นไป

การที่มาตรฐานการบัญชี (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546) เปิดโอกาสให้ผู้บริหารสามารถเลือกวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ได้หลายวิธี ซึ่งแต่ละวิธีให้ตัวเลขที่แตกต่างกัน ดังนั้นกิจการอาจเลือกใช้วิธีที่ทำให้กำไรสูงหรือต่ำก็ได้

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยที่เกี่ยวกับแรงจูงใจทางด้านภาษี โดยส่วนใหญ่พบว่า กิจการจะเลือกวิธีการทางบัญชี เพื่อที่จะลดภาระทางด้านภาษี ดังงานวิจัยต่อไปนี้

ธีรยุทธ ดันติวัฒน์วิจิตร (2549) ได้ศึกษาการวางแผนภาษีอากรของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ พบว่า บริษัทขนาดใหญ่มีระดับการวางแผนภาษีอากรในระดับรุนแรง ส่วนบริษัทขนาดเล็กมีระดับการวางแผนภาษีอากรในระดับต่ำ

แสนดี เทียนจีน (2549) ได้ศึกษาเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของกิจการนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ก่อนและหลังสิ้นสุดผลประโยชน์ทางภาษี จากผลขาดทุนสะสมยกมาไม่เกินห้ารอบระยะเวลา พบว่ากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีภายหลังสิ้นสุดผลขาดทุนสะสมห้ารอบระยะเวลาบัญชี มีจำนวนที่ต่ำกว่ากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายก่อนสิ้นสุดผลขาดทุนสะสม และพบว่ากิจการขนาดเล็กมีส่วนการลดลงที่สูงกว่ากิจการขนาดใหญ่

Guenther (1994 cited in Fields, Lys, & Vincent, 2001) ได้ศึกษาเกี่ยวกับแรงจูงใจทางด้านภาษี พบว่า เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของอัตราภาษี เช่น ถ้าหากในอนาคตโครงสร้างของอัตราภาษีจะสูงขึ้น กิจการจะเร่งการรับรู้รายได้ให้เร็วขึ้น และเลื่อนการรับรู้ค่าใช้จ่ายออกไป หรือลดประมาณการค่าใช้จ่าย เพื่อให้มีกำไรที่สูงในปีปัจจุบัน เนื่องจากปีปัจจุบันมีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราภาษีในอนาคต

Fields et al. (2001) ได้ศึกษารวบรวมผลงานวิจัยเกี่ยวกับทางเลือกทางบัญชี พบว่า ในช่วงของภาวะเงินเฟ้อ การเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ โดยวิธีเข้าก่อนออก

ก่อน จะทำให้ต้นทุนขายต่ำสุด และอัตรากำไรขึ้นต้นสูงสุด อีกทั้งยังทำให้ต้นทุนสินค้าคงเหลือสูงที่สุดอีกด้วย แต่วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักและวิธีเข้าหลังออกก่อน จะให้ต้นทุนขายสูงกว่า และมีอัตรากำไรขึ้นต้นที่ต่ำกว่า

การศึกษานี้พบว่า แรงจูงใจทางด้านภาษี มีอิทธิพลที่ทำให้กิจการเลือกวิธีการทางบัญชี เพื่อที่จะลดภาระทางภาษีหรือเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงข้อกำหนดทางภาษี โดยพบสิ่งที่เกิดจากทางเลือกทางบัญชีที่กิจการเลือกใช้ว่าส่งผลกระทบต่ออย่างไรบ้าง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจจะเพิ่มต้นทุนของสินค้า โดยการเลือกใช้วิธีเข้าหลังออกก่อน ซึ่งผลคือ ภาระทางภาษีลดลงจากกำไรที่ลดลง แต่ทำให้เพิ่มกระแสเงินสดจากภาษีที่ประหยัดได้

Paprocki and Schnee (2005) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการเลือกระหว่างภาษีที่ประหยัดได้กับต้นทุนทางการเงิน โดยพบว่า ในมุมมองทางด้านกระแสเงินสดของกิจการ บริษัทที่ต้องการหรือมีแผนการลงทุนในระยะยาว จะให้ความสนใจในการลดภาษีและภาษีค้างจ่าย โดยใช้กลยุทธ์ในการลดภาษี เพื่อให้กระแสเงินสดเพิ่มขึ้นจากภาษีที่กิจการประหยัดได้ การที่บริษัทจะเลือกประหยัดภาษี หรือเพิ่มกำไร (เพิ่มมูลค่าของกิจการ) เป็นแนวทางที่จะต้องถูกเลือก สำหรับบริษัทที่ต้องเผชิญกับความกดดันทางด้านตลาดทุน เพราะการทำให้บริษัทมีกำไรสูงสุด ผลที่ตามมาด้วยคือการเพิ่มภาระทางด้านภาษี ซึ่งทำให้กระแสเงินสดลดลงจากภาษีที่ต้องจ่ายเพิ่มขึ้น และทำให้เกิดข้อจำกัดในการใช้เงินลงทุนระยะยาว

สรุปแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากแนวคิดทฤษฎีข้างต้น การตกแต่งบัญชี เป็นผลมาจากการปราศจากมาตรฐานการบัญชีที่จะรองรับเหตุการณ์หรือรายการทางธุรกิจใหม่ ๆ ตลอดจนความคลุมเครือและความยืดหยุ่นของกฎเกณฑ์ทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของรายการหรือเหตุการณ์ทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มีค่อนข้างสูง รวมทั้งความไม่สอดคล้องระหว่างแนวทางการปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งเปิดโอกาสให้มีการเกื้อหนุนผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการไปตามความปรารถนาของผู้บริหาร ประกอบกับหลักการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี ได้เปิดโอกาสให้ผู้บริหารใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีทางบัญชีได้หลายวิธี ซึ่งผู้บริหารอาจใช้เป็นช่องทางในการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีได้

แรงจูงใจในการตกแต่งบัญชี หากเป็นกิจการเจ้าของคนเดียว ผู้เป็นเจ้าของจะเป็นผู้ดำเนินธุรกิจและบริหารงานเอง จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องทำการตกแต่งตัวเลขทางบัญชี เพื่อสร้างกำไรให้ดูดีในสายตาของพวกเขา แต่หากเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ผู้บริหารซึ่งไม่ใช่เจ้าของกิจการเอง จึงมีแรงจูงใจในการบริหารกำไรให้แก่กิจการ โดยการทำให้ผลการดำเนินงานดูดีไว้ก่อนในสายตาของนักลงทุน

บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หากได้รับส่งเสริมการลงทุน จะทำให้บริษัทได้รับสิทธิและประโยชน์ทางภาษี โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นระยะเวลาไม่เกิน 8 ปี ตามแต่ละเขตส่งเสริมการลงทุน นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ และเมื่อหมดสิทธิและประโยชน์ทางภาษีแล้ว บริษัทจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิของบริษัท แต่หากบริษัทมีสถานประกอบการอยู่ในเขตการลงทุนที่ 3 จะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 50 ของอัตราปกติ เป็นระยะเวลา 5 ปี นับจากวันที่พ้นกำหนดระยะเวลาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในช่วงระยะเวลาก่อนการหมดสิทธิและประโยชน์ทางภาษี ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้บริษัทไม่ต้องมีภาระทางด้านภาษีจากผลกำไรของบริษัท ดังนั้นผู้บริหารอาจจะตกแต่งกำไร เพื่อให้ได้กำไรสูงสุด โดยผ่านช่องทางของการใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีทางบัญชีหรือการวัดมูลค่าของรายการเพื่อที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายลดลงและทำให้กำไรสูงขึ้น แต่ภายหลังการหมดสิทธิและประโยชน์ทางภาษีแล้ว ทำให้บริษัทต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผลกำไรของบริษัท อาจเป็นแรงจูงใจที่ทำให้ผู้บริหารอาจตกแต่งกำไร เพื่อลดภาระทางด้านภาษีของบริษัทผ่านช่องทางของการใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีทางบัญชีหรือการวัดมูลค่าของรายการเพื่อทำให้ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นและปรับแต่งกำไรให้ลดลง