

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎี

1. สมมติฐานเกี่ยวกับการเก็ยกำไร
2. การจัดการเกี่ยวกับรายได้
3. การตกแต่งงบการเงิน
4. กฎเกณฑ์ด้านภาษี

สมมติฐานเกี่ยวกับการเก็ยกำไร

การเก็ยกำไร หมายถึง การเก็ยกความผันผวนของกำไรของกิจการด้วยความจงใจของผู้บริหาร ให้ไปสู่ระดับกำไรที่พิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นระดับกำไรที่ปกติสำหรับกิจการในขณะนั้น ซึ่งเป็นตัวเลขที่พอจะเป็นที่ยอมรับได้ทั้งนี้ภายใต้หลักการบัญชีและหลักการจัดการที่สมเหตุสมผล (Sound Accounting and Management Principles) ดังนั้น การเก็ยกำไร จึงมีการเก็ยกำไรที่รายงานในแต่ละงวดบัญชีเพื่อให้สะท้อนถึง การเจริญเติบโตอย่างมั่นคง (Smoothing Reported Income) และการเก็ยกอัตราการเจริญเติบโตของกำไร (Smooth the Rate of Growth in Income) ในเวลาเดียวกัน (Beidelman, 1993) เช่นถ้าหากการเจริญเติบโตของกำไรในขณะนั้นอยู่ในระดับต่ำ กิจการก็มีแนวโน้มที่จะรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยเพิ่มกำไรมาใช้ ดังนั้นการเก็ยกำไร จึงเป็นกระบวนการที่กิจการลดกำไรลงในงวดบัญชีที่ทำกำไรและจะชะลอกำไรออกไปสู่งวดบัญชีที่ขาดทุน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผลการดำเนินงานของกิจการสะท้อนกระแสกำไรอย่างสม่ำเสมอ จึงมีสมมติฐานเกี่ยวกับการเก็ยกำไร (Income Smoothing Hypothesis) 4 ประการ ดังนี้

กิจการย่อมเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยสร้างประโยชน์และความมั่งคั่งสูงสุดให้กับตนเอง ผลประโยชน์ของผู้บริหารจะเพิ่มขึ้นตามความมีเสถียรภาพในหน้าที่งาน ระดับและอัตราการเจริญเติบโตของรายได้ของผู้บริหาร รวมไปถึงระดับและอัตราการเจริญเติบโตของขนาดของกิจการ

การที่ผู้บริหารจะบรรลุเป้าหมายที่ได้กล่าวไว้ในสมมติฐานที่ 2 ได้นั้นส่วนหนึ่งขึ้นอยู่กับความพอใจของผู้ถือหุ้นที่มีต่อผลการดำเนินงานของกิจการ ยิ่งผู้ถือหุ้นมีความอยู่ดีกินดีมากขึ้นเท่าไร ความมีเสถียรภาพในหน้าที่ของงานและรายได้ของผู้บริหารรวมทั้งผลประโยชน์อื่น ๆ ก็จะมีมากขึ้นเท่านั้น

ความพอใจของผู้ถือหุ้นที่มีต่อกิจการจะเพิ่มขึ้นตามอัตราการเจริญเติบโตเฉลี่ยใน
กำไรของกิจการ (อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น) และความมีเสถียรภาพในกำไรของกิจการ
รูปแบบของการเกี่ยกำไร

จากวรรณกรรมทางบัญชี Dascher, Malcolm, Barnea, Ronen and Sadan (1970 อ้างถึงใน
วรศักดิ์ ทูมมานนท์, 2543) ได้จัดจำแนกรูปแบบของการเกี่ยกำไร ไว้ 2 ประเภท ดังนี้

1. การปรับแต่งกำไรตามงวดเวลา แบ่งได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้ คือ

1.1 การปรับแต่งกำไรโดยการก่อให้เกิดรายการหรือการชะลอรายการไม่ให้เกิดขึ้น
(Real Smoothing) หมายถึง การเกี่ยกำไรของกิจการ โดยกรก่อให้เกิดรายการหรือชะลอไม่ให้เกิด
รายการนั้น ๆ ขึ้น โดยที่กิจการได้พิจารณาว่าก่อนหน้าถึงผลกระทบของรายการนั้น ๆ ที่จะมีต่อผล
การดำเนินงานของกิจการ ดังนั้น การปรับแต่งกำไรโดยการก่อให้เกิดรายการหรือการชะลอรายการ
ไม่ให้เกิดขึ้น จึงเป็นเรื่องของการปรับรายจ่ายและ/ หรือรายได้ให้ไปสู่ระดับที่ผู้บริหารต้องการให้
ปรากฏในงบการเงิน ทั้งนี้เมื่อได้พิจารณาถึงกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการรับรู้เหตุการณ์นั้น ๆ ในทาง
บัญชี การปรับแต่งกำไรโดยการก่อให้เกิดรายการหรือการชะลอรายการไม่ให้เกิดขึ้น จึงมีตั้งแต่
การกำหนดช่วงเวลา (Timing) จำนวนเงิน (Amount) ไปจนถึงการกำหนดวัตถุประสงค์ (Intent)
ของรายการที่เข้าไปทำ รูปแบบของ การปรับแต่งกำไรโดยการก่อให้เกิดรายการหรือการชะลอ
รายการไม่ให้เกิดขึ้น จึงมีทั้งการเกี่ยรายการทางด้านค่าใช้จ่าย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างยอดขายให้
สูงขึ้นและการเกี่ยรายการทางด้านค่าใช้จ่าย โดยเป็นการจัดจังหวะของเวลาที่จะก่อให้เกิดค่าใช้จ่าย
ที่มีความจำเป็นต่อความอยู่รอดของกิจการ เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่ากำไรในปีนั้น ๆ จะลดลงต่ำกว่า
ระดับที่กิจการหรือบุคคลภายนอกได้คาดการณ์ไว้

1.2 การปรับแต่งกำไร โดยการรับเอาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีมาใช้ (Artificial Smoothing)
หมายถึง การเกี่ยกำไร โดยการรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชี (Accounting or Report Methods) ที่จะ
ช่วยให้กิจการชะลอการรับรู้รายจ่ายและ/ หรือรายได้จากงวดบัญชีหนึ่งไปสู่อีกงวดบัญชีหนึ่งมาใช้
กล่าวคือ รายการทางธุรกิจได้เกิดขึ้นแล้วจึงอยู่ที่กิจการจะกำหนดว่ารายการนั้น ๆ ควรจะส่งผล
กระทบต่อการดำเนินงานออกไปอีกกี่งวดบัญชี ดังนั้น การปรับแต่งกำไรโดยการรับเอาวิธีปฏิบัติ
ทางการบัญชีมาใช้ จึงเป็นเรื่องของกิจการจะใช้ดุลยพินิจที่มีอยู่ในการกำหนดระยะเวลา
ในการรับรู้ค่าใช้จ่ายซึ่งไม่จำเป็นว่าจะต้องเป็นเรื่องของการทุจริตหรือการทำลายระบบการควบคุม
ภายใน โดยที่การชะลอการรับรู้รายจ่ายอาจจะทำได้โดยการตั้งเป็นรายจ่ายรอดักบัญชีหรือตั้งเป็น
ต้นทุนของสินทรัพย์หรือตัดเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด

2. การปรับแต่งกำไร โดยการเลือกแสดงรายการ (Classificatory Smoothing) หมายถึง การเกลี่ยรายการบางรายการในงบกำไรขาดทุนของผู้บริหาร โดยการตัดสินใจว่าจะจำแนกรายการนั้น ๆ เข้าเป็นส่วนหนึ่งของการคำนวณกำไรจากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องหรือจะจัดจำแนกรายการนั้น ๆ เป็นส่วนหนึ่งรายการพิเศษ โดยมีสมมติฐานว่าผู้ใช้งบการเงินจะให้ความสำคัญเป็นพิเศษกับกำไรจากการดำเนินงานปกติโดยไม่ได้ให้ความสำคัญกับรายการที่เกิดขึ้นไม่บ่อย หรือรายการพิเศษ ดังนั้นการย้ายรายการใดรายการหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งรายการไปมาในงบกำไรขาดทุนระหว่างการแสดงเป็นส่วนหนึ่งของการคำนวณกำไรปกติจากการดำเนินงานและรายการพิเศษก็จะช่วยให้กำไรของกิจการเป็นไปตามแนวโน้มที่ผู้บริหารต้องการ

การจัดการเกี่ยวกับรายได้

การจัดการเกี่ยวกับรายได้ เป็นสมมติฐานที่มีวิวัฒนาการต่อมาจากสมมติฐานเกี่ยวกับการเกลี่ยกำไร โดยได้ให้ความหมายหรือคำนิยามไว้แตกต่างกัน 4 ความหมาย (วรงค์ศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543) ดังนี้

ความหมายที่ 1 การจัดการเกี่ยวกับรายได้ เป็นความพยายามของผู้บริหารที่ต้องการที่จะเพิ่มกำไรในระยะสั้น โดยที่กิจการเชื่อว่ากำไรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุน (Schroeder, 1995 อ้างถึงใน กองแก้ว รัตนอุบล และวิภาดา ดันติประภา, 2548)

ความหมายที่ 2 การจัดการเกี่ยวกับรายได้ เป็นการจัดโครงสร้างการรายงานกำไรและการตัดสินใจเกี่ยวกับการผลิตหรือการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนเสียใหม่ด้วยความตั้งใจที่จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อกำไรตามที่กิจการต้องการ (Ayres, 1994) การจัดการเกี่ยวกับรายได้ไม่เพียงแต่จะรวมพฤติกรรมของการเกลี่ยกำไร แต่ยังรวมถึงความพยายามของกิจการที่ต้องการที่จะปรับเปลี่ยนกำไรเสียใหม่ เช่นการปรับเปลี่ยนประมาณการทางบัญชีเพื่อเกลี่ยกำไรให้ไปสู่ทิศทางเป้าหมายกำไรที่กิจการต้องการไม่ว่าจะเป็นการปรับเปลี่ยนการประมาณการอายุการใช้งานของทรัพย์สิน จำนวนเงินที่คาดว่าจะเก็บได้จากลูกหนี้ ตลอดจนจำนวนเงินที่ตั้งขึ้นเป็นรายการค้างรับค้างจ่าย จ่ายล่วงหน้า ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือจะเป็นเรื่องของการตัดสินใจของกิจการเกี่ยวกับงวดบัญชีที่จะเริ่มรับเอามาตรฐานการบัญชีทางการประกาศมาใช้อย่างเป็นทางการ ซึ่งการตัดสินใจดังกล่าวเป็นผลมาจากมาตรฐานการบัญชีใหม่ ๆ ที่มีการนำออกมาใช้ในระยะเวลาหลังเป็นจำนวนมาก ประกอบกับการที่มาตรฐานการบัญชีเหล่านั้นมีการผ่อนปรนวันเริ่มต้นในการนำเอามาตรฐานการนำบัญชีมาใช้อย่างเป็นทางการ จึงเปิดโอกาสให้กิจการมีการเลือกจะรับเอามาตรฐานการบัญชีนั้น มาใช้ในงวดบัญชีใดจึงเกิดผลดีต่อสภาพลักษณะทางการเงินของกิจการมากที่สุด

ความหมายที่ 3 การจัดการเกี่ยวกับรายได้ เป็นการปรับแต่งผลการดำเนินงานด้วยความตั้งใจที่จะสร้างภาพลักษณ์ของผลการดำเนินงานให้แปรเปลี่ยนไปในทิศทางที่ต้องการ (Mulford & Comiskey, 1996) เช่น การเพิ่มกำไรของงวดปัจจุบันให้สูงขึ้นโดยการรับรู้รายได้เร็วกว่าที่ควรจะเป็น การบันทึกค่าใช้จ่ายที่ต่ำกว่าความเป็นจริง โดยการตั้งค่าใช้จ่ายบางรายการเป็นต้นทุนสินทรัพย์ การกำหนดระยะเวลาการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายหรือการตัดบัญชี หรือสินทรัพย์อื่นที่ยาวนานกว่าความเป็นจริงโดยการแสดงมูลค่าสินทรัพย์บางรายการสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ หรือ เป็นการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีและการลดกำไรของงวดปัจจุบันลง โดยการล้างผลขาดทุนทั้งหมดให้หมดไปในงวดปัจจุบัน เพื่อให้สามารถแสดงกำไรในอนาคตต่อไปได้โดยไม่ยาก

ความหมายที่ 4 การจัดการเกี่ยวกับรายได้ เป็นการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินที่จะเสนอต่อผู้ใช้งบการเงินภายนอกด้วยความตั้งใจโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะสร้างผลประโยชน์ส่วนตัวเป็นสำคัญ (Schipper, 1989) ในความหมายที่กล่าวนี้จะครอบคลุมแต่เฉพาะการจัดการเกี่ยวกับรายได้ที่เกิดขึ้นในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอก แต่จะไม่ครอบคลุมถึงการจัดทำรายงานทางบัญชีเพื่อการบริหารภายใน ดังนั้นการจัดการเกี่ยวกับรายได้ จึงมีโอกาที่จะเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะในส่วนตัวส่วนหนึ่งของกระบวนการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินต่อบุคคลภายนอกซึ่งอาจมีได้หลายรูปแบบ

การตกแต่งงบการเงิน

การตกแต่งงบการเงิน เริ่มต้นมาตั้งแต่คริสต์ศตวรรษที่ 19 โดยในระยะเริ่มต้นจะอยู่ในรูปของการเปลี่ยนกำไร ต่อมาจะทำการตั้งสำรองลับ (Secret Reserve) กันมากขึ้น การตกแต่งงบการเงินเริ่มเป็นที่แพร่หลายมากขึ้นเมื่อธุรกิจมีการแยกความเป็นเจ้าของและฝ่ายบริหารออกจากกันจุดนี้เองที่สร้างความกดดันให้ผู้บริหาร

ความหมายของการตกแต่งงบการเงิน

การตกแต่งงบการเงินมีความหมาย 2 ประการ (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543) ดังนี้
กระบวนการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีของฝ่ายจัดการโดยอาศัยความได้เปรียบของช่องโหว่ของกฎเกณฑ์ทางบัญชีและทางเลือกต่าง ๆ ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินเพื่อที่จะเปลี่ยนแปลง โจมงบการเงินจากสิ่งที่ควรจะสะท้อนออกมา (From What They Should Be) ให้ไปสู่สิ่งที่ฝ่ายจัดการอยากที่จะให้ปรากฏออกมาในรายงานการเงิน (To What Prepares Would Prefer to See Reported)

กระบวนการสร้างรายการทางธุรกิจขึ้นเพื่อก่อให้เกิดผลลัพธ์ทางการบัญชีที่ฝ่ายจัดการของกิจการต้องการแทนที่จะรายงานเหตุการณ์ทางธุรกิจในลักษณะที่เป็นกลาง (Neutrality) และยึด

หลักความสม่ำเสมอ (Consistency) ความยืดหยุ่นในการใช้กฎเกณฑ์ทางบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของรายการหรือเหตุการณ์ทางการเงินประกอบกับความไม่สอดคล้องกันระหว่างแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดโดยหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีอำนาจในการกำหนดแนวทางปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องเดียวกันเปิดโอกาสให้ฝ่ายบริหารสามารถตกแต่งตัวเลขทางบัญชีทั้งตัวเลขผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน ทำให้งบการเงินสะท้อนภาพของฐานะการเงินของกิจการผิดพลาดหรือให้ภาพลวงตาแก่ผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นการตกแต่งงบการเงินจึงมีความหมายกว้างตั้งแต่กรณีที่ฝ่ายบริหารมีความตั้งใจอย่างแน่วแน่ที่จะนำเสนอผลการดำเนินงานและฐานะการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร ไปจนถึงการทำรายการที่ไม่ชอบมาพากล เช่น การจัดหาเงินนอกงบดุล ตลอดจนการตกแต่งงบการเงินเพื่อให้ภาพของการดำเนินงานและฐานะการเงินดีกว่าที่เป็นจริง

ความคลุมเครือ ความยืดหยุ่น และความไม่สอดคล้องกันระหว่างแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่กำหนดโดยหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีอำนาจในการออกกฎเกณฑ์ ผนวกกับข้อกำหนดต่าง ๆ ทางกฎหมายทำให้เกิดความหลากหลายในแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีที่เป็นทางเลือกต่าง ๆ ตามมา ด้วยเหตุนี้การรับแนวทางปฏิบัติทางบัญชีมาโดยการปรับให้เข้ากับสถานการณ์ของแต่ละกิจการจึงเกิดขึ้นเพื่อรองรับความต้องการของผู้คนแต่ละฝ่ายในองค์กร ซึ่งอาจจะเป็นการสะท้อนภาพของฐานะการเงินที่ทำให้การตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินเป็นไปอย่างผิดพลาด หรือให้ภาพลวงตาแก่ผู้ใช้งบการเงิน จากแนวความคิดต่างๆ ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น สามารถสรุปสาเหตุของการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินได้ดังนี้

การปกปิดข้อมูล การให้สัญญาและแรงจูงใจทางการเงิน

กิจการจะรายงานหรือเปิดเผยข้อมูลที่เป็นจุดเด่นของตัวเองก็ต่อเมื่อการรายงานข้อมูลนั้นช่วยสร้างความได้เปรียบให้กิจการ กล่าวคือ ผู้จัดการทางการเงินซึ่งมีหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรขององค์กรอยู่มีแรงจูงใจทางด้านเศรษฐกิจและการเมือง โดยจะเปิดเผยข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับความก้าวหน้าในการบริหารงานและฐานะการเงินของกิจการ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงิน ตัวอย่างเช่น งบดุล สะท้อนให้เห็นเกี่ยวกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจทั้งหมดของกิจการ รวมทั้งแหล่งที่มาของเงินทุนที่ใช้ในการจัดหาทรัพยากร อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นและอัตราส่วนกำไรสุทธิต่อดอกเบี้ยจ่าย เป็นอัตราส่วนทางการเงินที่ใช้ในการประเมินโครงสร้างทุนและความสามารถในการชำระดอกเบี้ยจ่ายของกิจการ ดังนั้นจึงอาจมีการตกแต่งตัวเลขเพื่อปรับรู้อัตราส่วนทางการเงินให้ดีขึ้น

ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

ความเป็นตัวแทน หมายถึง ความสัมพันธ์ที่เกิดจากความยินยอมพร้อมใจระหว่างบุคคลทั้งสองฝ่ายโดยที่บุคคลฝ่ายหนึ่ง คือ ตัวแทน(Agency) ตกลงที่จะทำการในฐานะที่เป็นตัวแทน

ให้กับอีกฝ่ายหนึ่งที่เรียกว่า ตัวการ (Principle) ทฤษฎีตัวแทน จึงมองว่าทุกคนในองค์กรย่อมมีแรงผลักดันในการทำทุกอย่างเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวด้วยกันทั้งสิ้น ดังนั้นฝ่ายบริหารจะพยายามหาหนทางในการสร้างมูลค่าสูงสุดให้กับกิจการก็ต่อเมื่อหนทางดังกล่าวเอื้อประโยชน์ให้กับตัวเองด้วย ทฤษฎีตัวแทนจึงอยู่ภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่าผู้เป็นเจ้าของ (ผู้ถือหุ้น) กับฝ่ายบริหารต่างมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of interest) ซึ่งกันและกัน โดยที่ฝ่ายบริหารจะสร้างอรรถประโยชน์สูงสุดให้กับตัวเองโดยไม่คำนึงว่าจะก่อให้เกิดอรรถประโยชน์สูงสุดต่อผู้เป็นเจ้าของหรือไม่ใช่เจ้าของ จึงต้องมีเครื่องมือในการติดตามสอดส่องการปฏิบัติงานของตัวแทน เพื่อให้กระบวนการสัญญา(Contact) ที่ทำไว้ต่อกันบรรลุผลและป้องกันไม่ให้ฝ่ายบริหารสร้างความมั่งคั่งให้กับตนเอง ไม่ว่าจะเป็นการจัดสรรทรัพยากรไปสู่ตัวเองนอกเหนือจากผลตอบแทนที่ตกลงกันในสัญญาหรือมีพฤติกรรมฉ้อฉลในหน้าที่รวมทั้งการทำธุรกรรมที่ก่อให้เกิดความเสียหายกับกิจการตามมา เครื่องมือที่ผู้ถือหุ้นใช้ในการวัดความสัมพันธ์ผลของวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในสัญญาว่าบรรลุวัตถุประสงค์เพียงใด นอกจากนี้ยังใช้ในการติดตามสอดส่องการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหารว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของสัญญาที่ได้ทำไว้หรือไม่ ตลอดจนใช้ในการสานวัตถุประสงค์ของสัญญาต่าง ๆ ที่ทำไว้ให้เป็นจริง ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงมีแรงจูงใจที่จะต้องจัดให้มีระบบที่เหมาะสมในการสอดส่องติดตามการปฏิบัติงานของกิจการ รวมทั้งการเลือกใช้นโยบายบัญชีที่ถูกต้องและเหมาะสมกับกิจการด้วย

แผนการจ่ายโบนัส (Bonus Plan)

โดยทั่วไปสัญญากิจการที่ทำขึ้นระหว่างฝ่ายบริหารและผู้ถือหุ้นจะเกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการปฏิบัติงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหาร และจากระดับผลตอบแทนที่ฝ่ายบริหารได้รับภายใต้ แผนการจ่ายโบนัส ฝ่ายบริหารจะได้รับผลตอบแทนมากน้อยเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับว่าการบริหารงานมีประสิทธิภาพเพียงใด ด้วยเหตุผลนี้งบการเงินจึงถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการวัดผลการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหาร โดยเปรียบเทียบตัวเลขผลประโยชน์ประกอบการใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงที่ได้มีการระบุไว้ในข้อตกลงผลตอบแทนที่ได้ทำไว้กับฝ่ายบริหาร

ดังนั้นเพื่อให้เกิดผลประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารสูงสุด ฝ่ายบริหารจึงมีแนวโน้มที่จะรับเอานโยบายบัญชีที่หละหลวมมาใช้เพื่อสร้างผลตอบแทนให้กับตนเองสูงขึ้น ภายใต้แผนการจ่ายโบนัสแรงจูงใจที่จะเลือกนโยบายที่หละหลวมไม่ได้ตั้งอยู่บนสมมติฐานของการสร้างภาพลวงตาให้กับตลาดแต่อย่างใดเพราะความพยายามใด ๆ ของฝ่ายบริหารในอันที่จะเพิ่มผลประโยชน์ประกอบเป็นสิ่งที่ได้มีการคาดการณ์ไว้แล้ว หากแต่แรงจูงใจที่จะเลือกนโยบายบัญชีที่หละหลวมภายใต้สมมติฐานนี้เป็นผลมาจากที่ฝ่ายบริหารต้องการที่จะสร้างผลตอบแทนให้กับตนเองสูงขึ้นโดยการปรับแต่งตัวเลขผลประโยชน์ประกอบให้สูง ดังนั้นการจำกัดทางเลือกปฏิบัติทางบัญชีที่ฝ่ายบริหารจะ

เลือกมาใช้อาจกลายเป็นสิ่งจำเป็นแต่ไม่ได้หมายความว่า ฝ่ายบริหารจะมีแรงจูงใจที่จะสร้างผลประกอบการให้สูงขึ้นเสมอไป กล่าวคือ หากตัดเรื่องการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีออกไปแล้วในปีใดหากผลประกอบการของกิจการออกมาต่ำกว่าระดับที่ได้มีการกำหนดไว้สำหรับการจ่ายโบนัส ฝ่ายจัดการย่อมมีแนวโน้มที่จะลดผลประกอบการในปีนั้นลง โดยการรับรู้ผลขาดทุนต่างๆ เท่าที่จะเป็นไปได้ เพราะรู้ว่าไม่มีโอกาสที่จะไม่ได้รับเงินโบนัสในปีนั้นๆ จึงพยายามที่จะปรับผลการดำเนินงานในปีนั้นให้ขาดทุนและสร้างผลกำไรในปีต่อไป การปฏิบัติดังกล่าวจะทำให้ผู้บริหารได้รับเงินโบนัสตามที่มุ่งหวังและสร้างผลประกอบการให้สูงขึ้นในปีต่อไป

ในทำนองเดียวกันในปีใดก็ตามที่ผลประกอบการของกิจการออกมาสูงเกินกว่าระดับสูงสุดที่จะได้รับผลตอบแทนภายใต้ข้อตกลงที่ทำให้ฝ่ายบริหารย่อมไม่มีแรงจูงใจที่จะเพิ่มผลประกอบการให้สูงขึ้นอีกต่อไป เนื่องจากเกรงว่าตัวเลขผลประกอบการที่สูงอาจเป็นตัวผลักดันให้ต้องมีการทบทวนแก้ไขเกณฑ์วัดผลการปฏิบัติงานในข้อตกลงเสียใหม่ โดยการปรับให้สูงขึ้นกว่าเดิม ในทางตรงกันข้ามฝ่ายบริหารมองว่าการรับรู้ผลขาดทุนทั้งจำนวนในงวดที่เกิดขึ้นกลับจะเป็นประโยชน์ต่อตนเอง (ตราบเท่าที่ผลประกอบการหลังการรับรู้ผลขาดทุน ยังคงสูงกว่าตัวเลขผลประกอบการระดับต่ำสุดที่กำหนดไว้ในข้อตกลง) แทนที่จะตั้งพักเพื่อรอรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในปีถัดๆ ไป

จากสมมติฐานข้างต้นการตกแต่งงบการเงินจึงเป็นสิ่งที่อาจเกิดขึ้นได้ในทุก ๆ กิจการหนทางหนึ่งที่จะช่วยลดการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินลงก็คือ การจำกัดแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่ฝ่ายบริหารจะสามารถรับเอาไปใช้ให้เหลือน้อยลงเท่าที่จะสามารถทำได้ อย่างไรก็ตามการจำกัดแนวทางให้เหลือน้อยลงเช่นนี้อาจจะไม่สอดคล้องกับคุณลักษณะของความยืดหยุ่นในทางเลือกปฏิบัติทางบัญชีที่ระบบบัญชีในยุคปัจจุบันควรมี กล่าวคือ การรับเอาแนวทางปฏิบัติทางบัญชีใดมาใช้ควรคำนึงถึงลักษณะของแต่ละธุรกิจแตกต่างกันควบคู่กันไปด้วย นอกจากนี้ยังต้องระวังด้วยว่าวิธีที่ทำข้อตกลงและการติดตามสอดส่องดูแลการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหารที่นำมาใช้ในการจำกัดวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ฝ่ายบริหารเลือกมาใช้นั้นอาจพิสูจน์ในภายหลังว่า สร้างความสิ้นเปลืองให้กับกิจการโดยไม่จำเป็น ดังนั้นความพยายามที่ปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีให้หมดไปจึงเป็นเรื่องยาก นอกจากนี้ในบางโอกาสฝ่ายบริหารยังสามารถที่จะรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะส่งผลกระทบต่อตัวเลขของกำไรตามที่ต้องการ โดยที่ผู้สอบบัญชีมักจะมองข้ามไป

ข้อสมมติฐานเกี่ยวกับความสามารถในการก่อหนี้ (The Debt Covenant Hypothesis)

ผู้ถือหุ้นและเจ้าหนี้ ย่อมต้องการให้กิจการสร้างความเชื่อมั่นว่าจะสามารถชำระหนี้คืนและดอกเบี้ยเมื่อครบกำหนด ดังนั้นเพื่อป้องกันความเสี่ยงจากการผิดนัดชำระหนี้จึงต้องกำหนดกฎเกณฑ์บางอย่างไว้ในเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้เพื่อใช้บังคับกิจการในการชำระหนี้หรือ

การจ่ายเงินปันผล การซื้อหุ้นทุนกลับคือ การควบกิจการ การจำหน่ายทรัพย์สิน และการก่อหนี้ใหม่เป็นการก่อหนี้ใหม่เป็นการเพิ่มเติม ข้อกำหนดต่างๆ เหล่านี้ มักอยู่ในรูปของจำนวนเงินทางบัญชีและอัตราส่วนทางการเงิน นอกจากนี้เงื่อนไขของสัญญาเงินกู้โดยทั่วไปมักกำหนดให้กิจการจำเป็นต้องดำรงอัตราส่วนทุนหมุนเวียน อัตราส่วนความสามารถในการจ่ายดอกเบี้ย ส่วนของผู้ถือหุ้นและตัวแปรอื่นๆ ในระดับที่ผู้ให้กู้จะสามารถยอมรับได้ วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นทางเลือกต่างๆ จึงมีอิทธิพลอย่างมากต่อตัววัดต่างๆ ที่กล่าวมาและเป็นตัวบ่งชี้ว่ากิจการกำลังฝ่าฝืนเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาเงินกู้หรือไม่ ข้อสมมติฐานเกี่ยวกับความสามารถในการชำระหนี้ มองว่าฝ่ายบริหารมีแรงจูงใจที่รับเอาแนวทางปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยลดโอกาสที่กิจการจะฝ่าฝืนเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้ลง นั่นก็คือกิจการที่มีอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูง ย่อมมีแนวโน้มที่จะรับเอาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่จะช่วยเพิ่มกำไรและฐานะของสินทรัพย์ในงวดปัจจุบันมาใช้ โดยไม่คำนึงถึงผลเสียที่จะมีต่อตัวเลขผลประกอบการที่จะตามมาในอนาคต นอกจากนี้เงื่อนไขของสัญญาเงินกู้ยังเป็นอุปสรรคต่อการที่กิจการจะนำเอาหลักการบัญชีที่ยึดสาระสำคัญของรายการอยู่เหนือรูปแบบมาใช้ กล่าวคือ ในการจัดหาแหล่งเงินทุนเพื่อนำมาใช้ในการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรรายการใหม่ๆ หากอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูงเกินกว่าที่กำหนดไว้ในเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้ กิจการก็อาจจำเป็นต้องหันไปสู่งานทำรายการจัดหาเงินนอกงบดุล (Off-balance sheet financing)

การบริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพ

การตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน อาจเป็นผลมาจากการบริหารงานขององค์กรที่ขาดประสิทธิภาพ ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงการมองข้ามระบบสารสนเทศทางบัญชี และการตอบสนองการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่เกิดขึ้น การบริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพมักตามมาด้วย การมีอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูงอย่างต่อเนื่อง ซึ่งอาจทำให้อัตราส่วนทางการเงินอื่น ๆ ได้รับความกระทบในแง่ลบตามมาด้วย เมื่อกิจการประสบกับวิกฤตการณ์เช่นนี้ กิจการก็เริ่มหันมาให้ความสนใจกับการตกแต่งงบการเงินเพื่อลดความสามารถในการพยากรณ์ของอัตราส่วนทางการเงินลง ถ้าหากกิจการไม่สามารถสร้างผลประกอบการได้ในระดับที่น่าพอใจแล้วก็สามารถคาดคะเนได้เลยว่าผู้ให้กู้คงจะต้องดำเนินมาตรการเพื่อตัดทอนระยะเวลาการให้สินเชื่อให้สั้นลง

การลดความไม่แน่นอนและความเสี่ยง

การตกแต่งงบการเงินอาจเป็นผลมาจากความผันผวนในองค์ประกอบต่างๆ ของตลาด ความผันผวนของอัตราดอกเบี้ย ความผันผวนของภาวะเงินเฟ้อและความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนที่มีมากขึ้นเรื่อยๆ ล้วนแต่เป็นสาเหตุที่ก่อให้เกิดปัญหาต่างๆ และเมื่อไหร่ที่กิจการประสบกับความผันผวนและความไม่แน่นอนก็มักจะเกิดแรงจูงใจขึ้นตามมา โดยจะต้องหา

เครื่องมือต่าง ๆ มาใช้เพื่อลดความเสี่ยงที่กิจการต้องเข้าไปเกี่ยวข้อง การตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน เป็นทางเลือกหนึ่งที่กิจการจะเลือกใช้ เพื่อที่จะให้ฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ได้รับผลกระทบจากความผันผวนของตลาดน้อยลง

จุดอ่อนของแนวคิดทางบัญชีในปัจจุบันโดยเฉพาะภายใต้ภาวะเงินเฟ้อ

แรงจูงใจที่สำคัญที่สุดที่นำไปสู่การตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน ก็คือจุดอ่อนในแนวคิดทางบัญชีที่อยู่เบื้องหลังการจัดทำและการนำเสนองบการเงินที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน กิจการบางแห่งอาศัยข้อได้เปรียบจากการที่ยังไม่มีมาตรฐานการนำบัญชีประกาศใช้อย่างเป็นทางการในขณะนั้น หรือจากการที่มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดขึ้นโดยหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีอำนาจเกิดการขัดแย้งกันเอง ดังนั้นหลายกิจการจึงสามารถดัดแปลงผลประโยชน์จากการที่แนวคิดทางบัญชีที่มีอยู่ในขณะนั้นยังไม่เกิดการลงตัว นอกจากนี้ระบบบัญชีต้นทุนที่อิงอยู่กับตัวเลขในอดีต ไม่สามารถรองรับภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นอย่างได้ผล กล่าวคือภายใต้ภาวะเงินเฟ้อ ตัวเลขในงบดุลซึ่งอิงอยู่กับต้นทุนในอดีตจะต่ำกว่ามูลค่าปัจจุบัน

แรงกดดันจากผู้ลงทุนที่เป็นสถาบันรายใหญ่

อาจกล่าวได้ว่า ผู้ใช้งบการเงินเองก็มีส่วนผลักดันให้เกิดการตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน แรงกดดันจากผู้ลงทุนสถาบันรายใหญ่และการหันไปสู่การกระจายหุ้นออกไปในวงกว้าง เพื่อดึงดูดผู้ลงทุนรายใหม่ ๆ ให้เข้ามาลงทุนในกิจการมากขึ้น อาจผลักดันกิจการไปสู่การปรับแต่งผลการดำเนินงาน ที่จะช่วยให้สามารถตอบสนองความต้องการของตลาดหุ้นได้มากขึ้น ทั้งนี้เพราะตลาดหุ้นคาดหวังที่จะเห็นการเติบโตของกำไรสะสมของกิจการที่เป็นไปอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้เป็นไปตามความคาดหวังของตลาดหุ้นที่มีผลต่อผลประกอบการของกิจการ

รูปแบบของการตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน

ในปัจจุบันการตัดสินใจทางธุรกิจ ส่วนหนึ่งยังคงใช้กำไรสุทธิเป็นฐานในการตัดสินใจ ดังนั้นจึงมีความพยายามที่จะทำให้ตัวเลขทางบัญชี โดยเฉพาะกำไรสุทธิเป็นที่พอใจแก่ทุกฝ่าย ทั้งผู้ถือหุ้น บุคคลภายนอก รวมทั้งตัวผู้บริหารเอง เพื่อให้การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการได้อย่างสมเหตุสมผลมากขึ้น ผู้ใช้งบการเงินควรทราบถึงรูปแบบต่าง ๆ ของการตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

1. การรับรู้รายได้เร็วเกินไป
2. การบันทึกรายได้ล่วงหน้า
3. การเพิ่มกำไรด้วยรายการที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียว
4. การชะลอค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบันออกไปในงวดหน้า
5. การไม่บันทึกหรือเปิดเผยหนี้สินอย่างครบถ้วน

6. การชะลอรายได้ของงวดปัจจุบันออกไปเป็นงวดอนาคต

7. การขยับค่าใช้จ่ายในอนาคตมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวดปัจจุบัน

เป้าหมายตัวเลขกำไรและผลตอบแทนเชิงเศรษฐกิจ (สมชาย สุภัทรกุล, 2548)

เป้าหมายของตัวเลขกำไรที่ผู้บริหารต้องการแสดงนั้นอาจสามารถแบ่งเป็น 3 ประเภท ได้แก่ การหลีกเลี่ยงการรายงานผลขาดทุนหรือการหลีกเลี่ยงผลการดำเนินงานที่เป็นลบหรือผลขาดทุน (Loss Avoidance) การหลีกเลี่ยงการรายงานผลการดำเนินงานที่ต่ำกว่าผลการดำเนินงานในอดีตหรือการหลีกเลี่ยงการแสดงผลการดำเนินงานที่แสดงถึงแนวโน้มที่ลดลง (Avoidance of Earnings Declines)

การรายงานผลการดำเนินงานที่เป็นไปตามหรือเกินความคาดหวังของนักลงทุน (Meeting or Beating Investors' Expectation of Earnings)

การศึกษาของ Degeorge, Patel and Zeckhauser (1999) พบว่าบริษัทจัดลำดับความสำคัญหรือความจำเป็นของเป้าหมายตัวเลขกำไรทั้งสามข้างต้นดังนี้ เป้าหมายของตัวเลขกำไรลำดับแรกที่บริษัททำเป็นต้องบรรลุคือการหลีกเลี่ยงการรายงานผลขาดทุนหรือการหลีกเลี่ยงผลการดำเนินงานที่เป็นลบเมื่อบริษัทมีผลการดำเนินงานที่เป็นบวกแล้วก็จะพยายามในลำดับต่อไปเพื่อสามารถรายงานกำไรของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันที่ไม่ต่ำกว่ากำไรของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมาและในลำดับสุดท้ายเมื่อบริษัทมีกำไรที่เพิ่มขึ้นแล้วก็พยายามที่จะรายงานผลกำไรที่เท่ากับหรือสูงกว่าผลกำไรที่นักลงทุนคาดหวังไว้

การที่บริษัทมีความพยายามที่จะรายงานผลการดำเนินงานที่บรรลุเป้าหมายตัวเลขกำไรอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างก็ตาม น่าจะเป็นเครื่องชี้ได้ว่าบริษัทเห็นถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการบรรลุเป้าหมายตัวเลขกำไร เนื่องจากความพยายามของบริษัทเป็นกิจกรรมที่มีต้นทุน ดังนั้นเพื่อเพิ่มความชัดเจนในประเด็นเกี่ยวกับแรงจูงใจของผู้บริหารในการเลือกใช้หนทางต่างๆ เพื่อสามารถบรรลุเป้าหมายของตัวเลขกำไรใดๆ ก็ควรจะกล่าวถึงผลประโยชน์หรือผลตัวเลขกำไรนั้นจะได้รับหรือผลตอบแทนเชิงเศรษฐกิจที่บริษัทหรือผู้บริหารได้รับบริษัทที่รายงานผลกำไรที่บรรลุเป้าหมายตัวเลขกำไรนั้นจะได้รับผลตอบแทนเชิงเศรษฐกิจในรูปแบบของผลตอบแทนการลงทุนที่สูงกว่าหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ราคาหุ้นจะสูงกว่าบริษัทที่มีลักษณะคล้ายกันแต่รายงานผลกำไรที่ไม่บรรลุเป้าหมายตัวเลขกำไร นั่นคือนักลงทุนให้รางวัลบริษัทที่สร้างความพอใจให้แก่ นักลงทุนโดยรายงานผลกำไรที่บรรลุเป้าหมายตัวเลขกำไร (Burgstahler & Dichev (1997); Barth et.al. (1999); Kasznik & McNichols (2002); และ Bartove et.al. (2002) อ้างถึงใน กองแก้ว รัตนอุบล และวิภาดา ตันติประภา, 2548)

อย่างไรก็ตามผู้บริหารของบริษัทอาจจำเป็นต้องพิจารณาถึงปัจจัยอื่น ๆ ด้วย เช่น สำนองทางบัญชีที่จำเป็นต้องเก็บรักษาไว้เพื่อความต้องการในอนาคตและต้นทุนหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นในกรณีที่นักลงทุนทราบภายหลังว่าบริษัทมีการตกแต่งกำไร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตกแต่งตัวเลขกำไรให้สูงกว่าผลการดำเนินงานจริง ยังไม่มีการศึกษาหรือผลงานวิจัยที่จะยืนยันได้ว่าทางเลือกใดน่าจะเป็นทางเลือกที่ดีที่สุดที่บริษัทเลือกใช้ หรือทางเลือกใดเป็นทางเลือกที่บริษัทเลือกใช้มากที่สุด อย่างไรก็ตาม การศึกษาของ Matsumoto (2002 อ้างถึงใน กองแก้ว รัตนอุบล และวิภาดา ดันติประภา, 2548) พบว่าบริษัทใช้ทั้งการตกแต่งตัวเลขกำไรให้สูงขึ้นและการโน้มน้ำหนักความคาดหวังของนักลงทุนให้ลดลงควบคู่กันในการบรรลุเป้าหมายตัวเลขกำไรตามที่นักลงทุนคาดหวังไว้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ บริษัทใช้กลไกทั้งสองควบคู่กันเพื่อหลีกเลี่ยงการสร้าง ความคาดหวังให้แก่ักลงทุนเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของบริษัทการโน้มน้ำหนักความคาดหวังของนักลงทุนในผลกำไรสุทธินั้นสามารถทำได้โดยการให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลกำไรของกิจการโดยสมัครใจ (Voluntary Disclosure) ก่อนที่จะมีการรายงานผลกำไรอย่างเป็นทางการ (Earnings Announcement) การให้ข้อมูลโดยสมัครใจนี้อาจจะอยู่ในรูปแบบของการพูดคุยกับนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ การทำ การประชุมอย่างเร่งด่วนเพื่อให้ข้อมูลแก่นักวิเคราะห์หลักทรัพย์และนักลงทุนที่สนใจการทำ การประชุมทางโทรศัพท์ กับนักวิเคราะห์หลักทรัพย์ต่าง ๆ หรือการให้ข้อมูลในรูปแบบของข่าวสารในหนังสือพิมพ์ธุรกิจ เป็นต้น ซึ่งไม่ว่ารูปแบบการให้ข้อมูลจะอยู่ในรูปแบบใดก็ได้ตามประเด็นสำคัญก็คือ จะต้องทำก่อนที่จะมีการรายงานผลกำไรอย่างเป็นทางการ

การบริหารกำไร โดยได้รับข้อมูลที่มีการเปิดเผยล่วงหน้า (Earning Preannouncement) นี้ มักจะทำในช่วงเวลาที่ไม่นานนักก่อนที่จะมีการรายงานผลกำไรอย่างเป็นทางการ (Soffer et.al., 2000 อ้างถึงใน กองแก้ว รัตนอุบล และวิภาดา ดันติประภา, 2548) เมื่อบริษัททำ การบริหารกำไร โดยได้รับข้อมูลที่มีการเปิดเผยล่วงหน้า นักลงทุนก็มักจะปรับเปลี่ยนความคาดหวังของตนเองให้อยู่ในระดับใกล้เคียงการบริหารกำไร โดยได้รับข้อมูลที่มีการเปิดเผยล่วงหน้า ซึ่งเป็นไปตามความตั้งใจของผู้บริหารของบริษัทนั่นเอง (Ajinkya & Gift, 1984; Libby & Tan, 1999; Soffer et.al., 2000 อ้างถึงใน กองแก้ว รัตนอุบล และวิภาดา ดันติประภา, 2548)

กฎเกณฑ์ด้านภาษีอากร

การวางแผนภาษีอากรกับการหลบหลีกและการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) และการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)

อาจมีลักษณะใกล้เคียงกันอยู่บ้างในบางส่วน แต่ย่อมมีความแตกต่างกันเป็นอย่างยิ่งกับ

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) ในบทนี้จึงขอนำประเด็นความแตกต่างของการวางแผนภาษีอากรกับการหลบหลีกภาษีอากรและการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมากล่าวเพื่อให้เห็นความมุ่งหมายที่แท้จริงของการวางแผนภาษีอากร (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2547) ดังนี้

1. การหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การวางแผนภาษีอากร และการหลีกเลี่ยงภาษีอากร มีความแตกต่างกันเป็นอย่างยิ่งกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังต่อไปนี้

1.1 การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร หมายถึง การเจตนาหรือจงใจหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือหนีภาษีอากรโดยทุจริต หรือโดยผิดกฎหมาย อาทิ

1.1.1 เจตนาแจ้งข้อความเท็จ ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากรหรือให้ถ้อยคำหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จไปแสดงต่อเจ้าพนักงานเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร เช่น

(1) จัดทำบัญชี 2 ชุด

(2) แสดงรายได้ หรือรายรับในแบบแสดงรายการเป็นเท็จ หรือต่ำกว่าที่เป็นจริงหรือแสดง รายจ่ายเป็นเท็จสูงกว่าที่เป็นจริง

1.1.2 เจตนาละเลยไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือบุคคลอื่นใดโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดย

(1) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้โดยไม่มีสิทธิจะออก

(ก) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนฝ่าฝืนตามมาตรา 86 วรรคสอง หรือมาตรา 86/ 1 แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) กรณีตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร ฝ่าฝืน ตามมาตรา 86/ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

(ค) กรณีบุคคลอื่นฝ่าฝืนตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว

(3) ไม่ลงรายการหรือลงรายการเป็นเท็จ ในรายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ รายงานสินค้าและวัตถุดิบหรือรายงานมูลค่าของฐานภาษี

(4) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันเจตนา หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) นำใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเท็จ

(6) ปลอมหลักฐานใบขนสินค้าขาออก เพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.1.4 โดยเจตนาทุจริตมีแสตมป์ปลอม หรือค่าแสตมป์ใช้แล้วหรือเลิกใช้แล้ว เป็นต้น

การหลีกเลี่ยงภาษีอากร ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามจำนวนเงินที่หลีกเลี่ยง พร้อมทั้งเบี้ยปรับ (Penalty) และเงินเพิ่ม (Surcharge) ซึ่งเป็นบทลงโทษทางแพ่ง โดยไม่อาจที่จะลดหย่อนผ่อนโทษลงได้แล้ว ยังต้องรับผิดชอบตามกฎหมายที่กำหนดโทษทางอาญา ได้แก่ โทษจำคุก (Imprison) และค่าปรับ (Fine) อีกด้วย ซึ่งผู้ประกอบการไม่อาจนำค่าใช้จ่ายอันเกิดจากบทลงโทษดังกล่าว ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนทางภาษีอากร

2. การหลบหลีกภาษีอากร

2.1 การหลบหลีกภาษีอากร หมายถึง การใช้ช่องโหว่ (Loophole) ที่กฎหมายภาษีอากรเปิดช่องให้กระทำได้ โดยไม่ผิดกฎหมายมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการประกอบธุรกิจ และการเลี่ยงภาษีอากร เพื่อให้จำนวนภาระภาษีอากรที่ต้องเสียลดน้อยลงไปจากการดำเนินการปกติธุรกิจทั่วไป

การหลบหลีกภาษีอากรถือเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีอากร จึงมีลักษณะใกล้เคียงกับการวางแผนภาษีอากรอย่างยิ่ง กล่าวคือการหลบหลีกภาษีอากร มีความมุ่งหมายที่จะให้จำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียลดจำนวนลง โดยแสวงหาช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร และนำช่องโหว่ดังกล่าวมาใช้เพื่อประหยัดเงินภาษีที่ต้องเสีย แต่การวางแผนภาษีอากรมุ่งที่จะให้การเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขแห่งกฎหมายภาษีอากรในทุกประเด็น และเป็นจำนวนน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ โดยไม่จำกัดเพียงการแสวงหาช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร

การหลบหลีกภาษีอากรเป็นการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากร โดยใช้ช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากรให้เกิดประโยชน์ต่อธุรกิจและการเลี่ยงภาษีอากร จึงไม่เป็นการฝ่าฝืนหรือกระทำผิดต่อบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ผู้ใช้ช่องโหว่ของกฎหมายย่อมไม่ต้องรับโทษทางภาษีอากรใด ๆ

2.2 ช่องโหว่กฎหมายภาษีอากร

ช่องโหว่แห่งกฎหมาย หมายถึง กรณีไม่มีกฎหมายลายลักษณ์อักษรหรือกฎหมายจารีตประเพณีที่จะนำไปปรับข้อเท็จจริงได้

ช่องว่างแห่งกฎหมายเกิดขึ้นได้ 2 กรณี คือ ประการแรก ผู้ร่างกฎหมายไม่นึกว่าจะมีช่องว่างแห่งกฎหมาย ซึ่งอาจจะเป็นเพราะ ผู้ร่างกฎหมายสามารถที่จะนึกถึงช่องว่างแห่งกฎหมายได้ แต่นึกไม่ถึงว่าจะมีช่องว่างแห่งกฎหมายเกิดขึ้น อันเป็นความบกพร่องของผู้ร่างกฎหมายเองและ ผู้ร่างกฎหมายไม่สามารถคิดถึงช่องว่างแห่งกฎหมายนั้นได้ เพราะไม่มีเหตุการณ์อันทำให้ช่องว่างนั้นเกิดขึ้น ประการที่สอง ผู้ร่างกฎหมายคิดถึงช่องว่างแห่งกฎหมายนั้นได้ แต่เห็นว่ายังไม่สมควรจะบัญญัติให้ตายตัว เพราะยังไม่มีกรณีพิพาทปัญหานั้นอย่างเพียงพอ จึงปล่อยช่องว่างแห่งกฎหมายนั้นทิ้งไว้

การอุดช่องว่างแห่งกฎหมายประมวลรัษฎากร มีหลักเกณฑ์ดังนี้

กรณีทั่วไป ที่มีได้ใช้บัญญัติวิธีการอุดช่องว่างแห่งประมวลรัษฎากร ให้นำวิธีการอุดช่องว่างแห่งกฎหมาย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรา 4 วรรคสอง มาปรับใช้ดังนี้

กรณีที่ไม่มีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่จะยกมาปรับแก้คดีได้ ให้วินิจฉัยคดีนั้นตามคลองจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น

ถ้าไม่มีจารีตประเพณีเช่นนั้น ให้วินิจฉัยคดีอาศัยเทียบบทบัญญัติกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง และถ้าบทกฎหมายเช่นนั้นไม่มีด้วย ให้วินิจฉัยตามหลักกฎหมายทั่วไป

การอุดช่องว่างแห่งกฎหมาย ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตามมาตรา 13 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นผู้มีอำนาจตามมาตรา 13 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

มาตรา 13 สัตต คณะกรรมการตามมาตรา 13 ทวิ มีอำนาจ

- (1) กำหนดของเขตในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน และพนักงานเจ้าหน้าที่
- (2) กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากร
- (3) วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น
- (4) ให้คำปรึกษาหรือเสนอแนะแก่รัฐมนตรีในการจัดเก็บภาษีอากร

การกำหนดตาม (1) และ (2) เมื่อได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้เจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติตาม

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีอากรตาม (3) ให้เป็นที่สุด และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงนั้นมีให้ผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นในกรณีที่คำพิพากษาอันถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น

“มาตรา 77/5 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ในกรณีที่มีปัญหาว่ากิจการใดเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ ให้อธิบดีมีอำนาจวินิจฉัยและให้คำวินิจฉัยของอธิบดีให้ถือเป็นที่สุด”

ในทางปฏิบัติ เมื่อเกิดช่องว่างตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรอาจกำหนดแนวทางปฏิบัติเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติและแนะนำผู้เสียภาษีอากร โดยออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. .../พ.ศ.... ซึ่งไม่ถือเป็นอนุบัญญัติหรือกฎหมายลูกแห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่กรมสรรพากรแพ็คเกจที่เป็นช่องว่างแห่งกฎหมาย มักจะได้มีการบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเพื่ออุดช่องว่างนั้น ๆ มิให้มีการปฏิบัติตามเชิงอย่างอันกระทบต่อการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรและรัฐบาลสืบไป

รายการที่เป็นช่องโหว่ในการตกแต่งบัญชีสำหรับนิติบุคคล ได้แก่

(1) การคิดดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่บริษัทกู้ยืมจากกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วนต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของดอกเบี้ยที่จ่าย และมีสิทธิเลือกเสียภาษีเท่าที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ในขณะที่ดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าวเป็นผลให้กำไรสุทธิลดลง ทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประหยัดภาษีลงได้ร้อยละ 30 ของจำนวนกำไรสุทธิที่ลดลงดังกล่าว

(2) การเปิดประมูลสินค้าหรือทรัพย์สินเก่าที่ไม่อาจทราบราคาตลาดที่แน่นอน

(3) ตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน เพื่อประกอบกิจการดังต่อไปนี้

(ก) กิจการรับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่

กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 297) พ.ศ.2539 และประกาศกระทรวงการคลัง เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) เรื่อง กำหนดหน่วยงานของรัฐหรือเอกชน ที่รับทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ในอันที่จะได้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 100 ของรายจ่ายในการทำวิจัยและพัฒนาดังกล่าว

(ข) กิจการฝึกอบรมและพัฒนาเฉพาะพนักงานหรือลูกจ้างของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน (In-house Training) อันจะทำให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538 ทั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการ In-House Training และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในกิจการ In-House Training นั้น นอกจากนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันที่ส่งพนักงานเข้ารับการฝึกอบรมและพัฒนาได้สิทธิหักเป็นรายจ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมและพัฒนาพนักงานและลูกจ้างอีกร้อยละ 50 ของรายจ่ายในการฝึกอบรมและพัฒนา ดังกล่าว ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 288) พ.ศ.2538 อีกด้วย

(ค) กิจการให้เช่ารถยนต์นั่ง หรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ซึ่งจะทำให้สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับรถยนต์ดังกล่าว อันเป็นผลให้ต้นทุนรถยนต์ดังกล่าวต่ำลง และสามารถนำมูลค่าต้นทุนรถยนต์ดังกล่าว ในส่วนที่เกิน 1 ล้านบาทมาถือเป็นรายจ่าย ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรได้

(ง) กิจการ โรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในรูปของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการ โรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนดังกล่าว และเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 284) พ.ศ.2538

(4) การใช้สิทธิจำหน่ายหนี้สูญโดยไม่ต้องดำเนินคดีทางศาลต่อลูกหนี้ สำหรับหนี้ที่มีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป และสำหรับหนี้ที่มีจำนวนไม่เกิน 200,000 บาท กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือเครดิตฟองซิเอร์ และการใช้สิทธิจำหน่ายหนี้สูญ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ดำเนินคดีทางแพ่งหรือคดีล้มละลาย สำหรับลูกหนี้ที่มีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534)

(5) การเลือกใช้สิทธิทำลายสินค้า ซึ่งหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ทั้งจำนวนตามแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541 แทนการบริจาคซึ่งหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ได้เพียงร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

(6) การเลือกใช้สิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับเครื่องจักร และอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ในการทำวิจัยและพัฒนา หรือเครื่องบันทึกการเก็บเงินเพื่อการออกไปกำกับภาษีอย่างย่อ ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527

(7) การควบคุมจำนวนรายจ่ายค่ารับรองที่กฎหมายยอมให้หักเป็นอัตราร้อยละ 0.3 ของยอดขายได้ที่นำมาคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ หรือเงินทุนชำระแล้ว ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยการประมาณการรายได้ หรือประมาณการกำไรสุทธิ เพื่อคำนวณจำนวนรายจ่ายดังกล่าว

(8) การควบคุมจำนวนรายจ่ายค่าการกุศลสาธารณะ หรือรายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ที่กฎหมายยอมให้หักเป็นอัตราร้อยละ 2 ของจำนวนกำไรสุทธิ โดยการประมาณการรายได้ หรือประมาณการกำไรสุทธิ เพื่อคำนวณจำนวนรายจ่ายดังกล่าว

(9) การใช้สิทธิจ้างพนักงานที่เป็นคนพิการ 1 คนต่อกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีพนักงานตั้งแต่ 200 คนขึ้นไป และการจัดอุปกรณ์อำนวยความสะดวกโดยตรงแก่คนพิการ ในอาคาร สถานที่ ยานพาหนะ หรือบริการสาธารณะอื่น ๆ เพื่อได้สิทธิหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี เพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 100 ของรายจ่ายค่าจ้างคนพิการนั้น ตามพระราชบัญญัติฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ (พ.ศ.2534)

(10) การใช้สิทธินำผลขาดทุนสุทธิจากการประกอบกิจการที่ได้เข้าไปลงทุน ไปใช้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิต่อไป ตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

(11) การสร้างหลักฐานในการประกอบกิจการให้ครบถ้วนสมบูรณ์ และสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปโดยถูกต้อง

(12) การประกอบกิจการให้เข้ารถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน เพื่อหักค่าใช้จ่ายสำหรับมูลค่ารถยนต์ดังกล่าวในส่วนที่เกินกว่า 1 ล้านบาท ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 315) พ.ศ.2540

(13) การใช้สิทธิประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน กฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรม กฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(14) การใช้สิทธิประโยชน์ตามกฎหมายว่าด้วยการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ

(15) การใช้สิทธิในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท ทั้งนี้ ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2545 เป็นต้นไป

ตารางที่ 2-1 ความแตกต่างของการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร และการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

รายการ	การวางแผนภาษีอากร	การหลบหลีกภาษีอากร	การหลีกเลี่ยงภาษีอากร
1. วัตถุประสงค์	เสียภาษีโดยถูกต้อง ครบถ้วน เป็นจำนวนน้อยที่สุด โดยไม่อาศัยการหลีกเลี่ยงภาษีอากร	เสียภาษีโดยถูกต้องเป็นจำนวนน้อยที่สุดโดยใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย	เสียภาษีเป็นจำนวนน้อยที่สุดโดยเจตนาทุจริต ผิดกฎหมาย

ตารางที่ 2-1 (ต่อ)

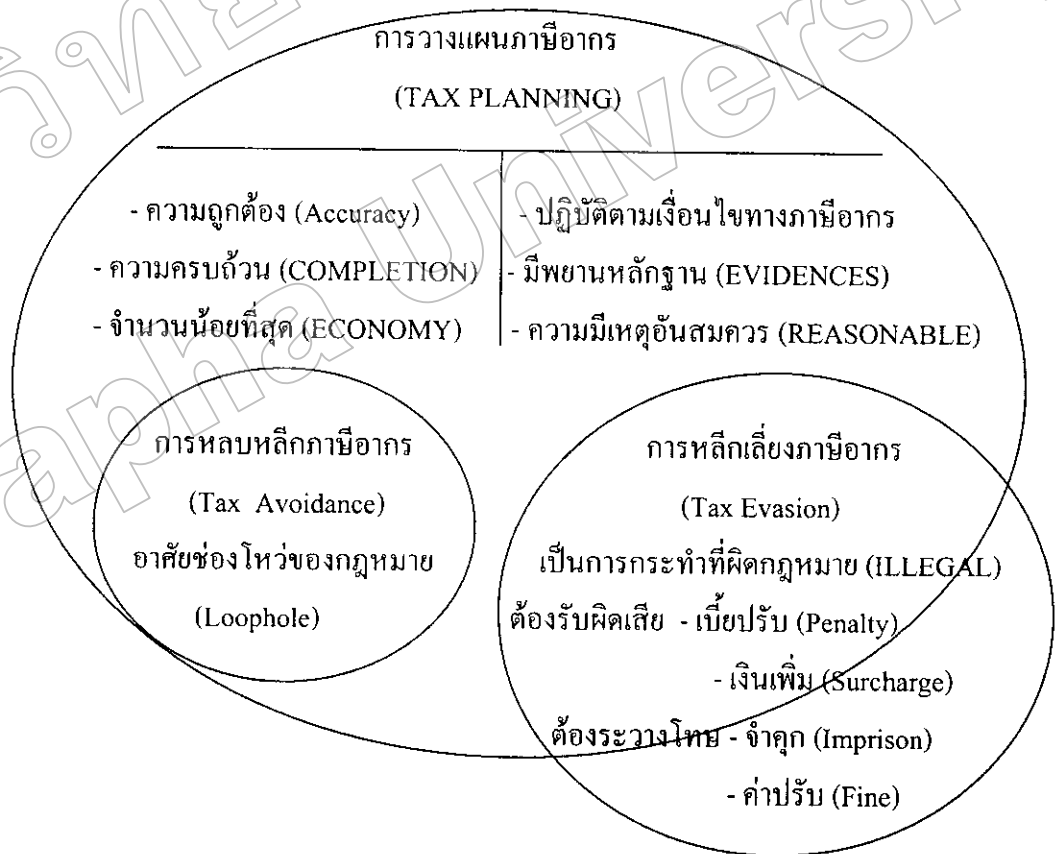
รายการ	การวางแผนภาษีอากร	การหลบหลีกภาษีอากร	การหลีกเลี่ยงภาษีอากร
2. การดำเนินการ	มีระบบแบบแผน ต่อเนื่องตาม กระบวนการแก้ปัญหา ทางวิทยาศาสตร์ ปฏิบัติ ตามหลักเกณฑ์ของ กฎหมาย	แสวงหาช่องโหว่ของ กฎหมายและใช้ประโยชน์ จากช่องโหว่นั้น	กระทำการโดยทุจริต ฝ่าฝืนกฎหมายสร้าง หลักฐานเท็จ
3. บทกำหนดโทษ	ไม่มี	ไม่มี	ต้องรับโทษทั้งทาง แพ่งและทางอาญา

ความสัมพันธ์ของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร และการวางแผนภาษีอากร ดังได้กล่าวแล้วว่า การหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากรต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่หลีกเลี่ยงไปนั้น พร้อมทั้งเสียปรับ และเงินเพิ่ม อันเป็นบทลงโทษทางแพ่งหรือบทลงโทษในส่วนที่เกี่ยวกับเงินภาษีอากร โดยทางราชการจะไม่มีมาตรการลดหย่อนผ่อนโทษให้แต่อย่างใด นอกจากนี้ เนื่องจากเป็นการกระทำที่ฝ่าฝืนกฎหมาย ผู้ที่หลีกเลี่ยงภาษีอากรยังต้องถูกลงโทษทางอาญา ได้แก่ โทษจำคุก และค่าปรับทางอาญาอีกด้วย และผู้ประกอบการไม่อาจนำค่าใช้จ่ายอันเกิดจากบทลงโทษดังกล่าว ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนทางภาษีอากรได้อีกด้วย

การหลบหลีกภาษีอากร หรือการใช้ช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร ในประเด็นที่กฎหมายเปิดช่องให้กระทำได้ ไม่ถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย โดยนำใช้ช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร มาประยุกต์ใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการประกอบธุรกิจ และการเสียภาษีอากร เพื่อให้จำนวนภาระภาษีอากรที่ต้องเสียลดน้อยลงไป จากการดำเนินการตามปกติธุรกิจทั่วไป จึงถือเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีอากร

การวางแผนภาษีอากร คือ การตัดสินใจเตรียมการเพื่อปฏิบัติในอนาคตเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งในระยะสั้นและระยะยาว โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะให้การเสียภาษีอากร และการปฏิบัติ การเกี่ยวกับภาษีอากรขององค์กรเป็นไป โดยถูกต้อง และครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร และต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนน้อยที่สุดหรือประหยัดที่สุด

ดังนั้น การวางแผนภาษีอากร จึงมีจุดมุ่งหมายหลักที่จะให้การเสียภาษีอากรเป็นไปโดยถูกต้อง ครบถ้วน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของกฎหมาย และจะต้องเสียภาษีอากรจำนวนน้อยที่สุด โดยไม่มีเจตนาทุจริตหรือฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย อันเป็นเรื่องของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ที่เป็นผลให้ผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากรต้องได้โทษในทางภาษีอากร ทั้งทางแพ่งและทางอาญา การวางแผนภาษีอากรมีขอบเขตกว้างขวางครอบคลุมประเด็นต่าง ๆ ในการเสียภาษีอากรทุกประเภทภาษี ตลอดจนการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากรทุกประเด็น โดยศึกษาทำความเข้าใจกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ประกอบอยู่โดยถี่ถ้วน ได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการชำระภาษี การยกเว้นภาษี บทกำหนดโทษ และวิธีการขจัดข้อโต้แย้งทางภาษีอากร แต่สำหรับการหลบหลีกภาษีอากรนั้น เป็นการศึกษาเฉพาะประเด็นที่เป็นช่องโหว่ในการเสียภาษี และนำเอาช่องโหว่ดังกล่าวมาใช้ประโยชน์ ในอันที่จะทำให้ธุรกิจมีภาระภาษีน้อยลงโดยไม่ผิดกฎหมาย



ภาพที่ 2-1 แผนผังแสดงความสัมพันธ์ของการวางแผนภาษีอากรกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2547)

จากแนวคิดและทฤษฎีรวมทั้งงานวิจัยในอดีต พบว่าบริษัทที่อยู่ในกลุ่มบริษัท นอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยนั้น หรือกิจการที่มีขนาดกลางหรือขนาดเล็ก มักจะแสดง ข้อมูลทางการเงินไม่ตรงกับความจริง เนื่องจากความเข้มงวดของหน่วยงานกำกับดูแลยังน้อย เมื่อเทียบกับบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ อีกทั้งผู้สอบบัญชีของบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ต้องรับงาน เป็นจำนวนมาก ซึ่งการเพิ่มขึ้นของจำนวนบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ทำให้ผู้สอบบัญชีมีเวลาน้อย ในการตรวจสอบคุณภาพของผู้สอบบัญชีจึงน้อยลงและผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจพบความ ผิดพลาดที่เกิดขึ้นได้ (นลินรัตน์ เคนคอนทราย, 2546) ดังนั้นทำให้งบการเงินนอกตลาดหลักทรัพย์ มักจะตกแต่งบัญชีด้วยมูลเหตุจูงใจในการประหยัดต้นทุนทางด้านภาษี

สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2547, หน้า 24) การหลีกเลี่ยงภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร จึงอาจนับเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษีอากรได้ โดยเฉพาะการหลบหลีกภาษีอากร ซึ่งมีความมุ่งหมายที่จะแสวงหา และใช้ประโยชน์จากช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้จำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียลดจำนวนลง การหลบหลีกภาษีอากร จึงมีลักษณะใกล้เคียงกับการวางแผนภาษีอากรอย่างยิ่ง กล่าวคือ การวางแผนภาษีอากรมุ่งที่จะให้การเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขแห่งกฎหมายภาษีอากรในทุกประเด็นและเป็นจำนวนน้อย ที่สุดเท่าที่จะทำได้ โดยไม่จำกัดเพียงการแสวงหาช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น

ภาพร เอกอรรถพร (2545, หน้า 57-58) กล่าวว่า ถ้ากิจการเป็นเจ้าของคนเดียวหรือ เจ้าของเพียงไม่กี่คน แรงจูงใจในการตกแต่งงบการเงินอยู่ที่การประหยัดต้นทุนเพื่อรักษาสถานภาพ ในการแข่งขัน ดังนั้น การเสียภาษีมาก จะทำให้ธุรกิจไม่สามารถลดราคาสินค้าลงมาสู้กับคู่แข่งได้ จึงไม่สามารถอยู่รอดได้ ดังนั้น จึงมีแนวโน้มที่จะตกแต่งงบการเงินเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ ตกแต่งกำไรให้ดูต่ำ

วรศักดิ์ ทุมมานนท์ (2543, หน้า 53-54) กล่าวว่า การจัดเก็บภาษีโดยวิธีการประเมิน แทนการใช้ตัวเลขผลการดำเนินงานทางบัญชี โดยเฉพาะในส่วนภูมิภาคซึ่งถือเป็นการทำลาย วิชาชีพการบัญชีโดยตรงแม้จะไม่ตั้งใจ หากผู้ประกอบการต้องจ่ายภาษีด้วยผลของการประเมินของ กรมสรรพากร จะมีผู้ประกอบการรายใดประสงค์จะทำบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี และเมื่อไม่มีผู้ประกอบการรายใดสนใจที่จะทำบัญชี ก็จะไม่สนใจให้มีการสอบบัญชี ผู้ประกอบการ จึงพยายามหาผู้สอบบัญชีมือปิ่นรับจ้างที่มีค่าธรรมเนียมที่ต่ำ โดยเฉพาะผู้ประกอบการ SME ยัง ไม่มีความรู้ความเข้าใจในการใช้วิชาชีพบัญชีเพื่อช่วยในการบริหารงาน การปฏิบัติของผู้ประกอบการ เหล่านี้ก็เพียงเพื่อให้มีเอกสารประกอบการยื่นงบการเงินและแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากร ประจำปี (ภ.ง.ด.50) และผู้ประกอบการเหล่านี้จะไม่ใช้รายงานทางการเงินในการพิจารณาตัดสินใจ ทางธุรกิจ และกรมพัฒนาธุรกิจการค้าซึ่งเป็นผู้รับงบการเงินของบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ฯ ยัง

ไม่มีมาตรการในการคืนงบการเงินหรือสั่งให้แก้ไขงบการเงิน เหมือนกับที่ ตลาดหลักทรัพย์ใช้ปฏิบัติกับบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้นจึงเป็นสาเหตุอย่างหนึ่งที่ทำให้ผู้ประกอบการไม่เห็นความสำคัญของการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีหรือพยายามสร้างตัวเลขในรายงานทางการเงินเพื่อเสียดายโอกาสให้น้อยที่สุด

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

Becker, Potter and Srinivasan (2000) ได้อธิบายถึงพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่จะเลือกตัดสินใจระหว่างการเสียภาษีอย่างถูกต้อง หรือการหลบหนีภาษีโดยใช้แบบจำลอง แล้วพบว่า ผู้เสียภาษีจะเลือกกระทำตามเหตุผลที่ประเมินจากต้นทุน และผลที่ได้รับจากการกระทำ ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงเลือกที่จะหลบหนีภาษีเมื่ออรรถประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ (Expected Utility) จากการหลบหนีภาษีสูงกว่าต้นทุนของการกระทำ ตัวแปรที่ส่งผลต่อการเลือกตัดสินใจของผู้เสียภาษี คือ อัตราภาษี บทลงโทษทางกฎหมายของการหลบหนีภาษี โดยแบบจำลองทางเศรษฐศาสตร์ อธิบายว่า เมื่ออัตราภาษีต่อรายได้ที่เปลี่ยนไป 1 หน่วย (Marginal Tax Rate) เพิ่มขึ้น การหลบหนีภาษีจะเพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วย เพราะผลที่ได้จากการหลบหนีภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเทียบกับต้นทุนของการกระทำ โดยสมมติให้ตัวแปรอื่น ๆ คงเดิม

Langli and Saudagran (1997) ทำการศึกษาเกี่ยวกับการโยกย้ายกำไรของบริษัทในนอร์เวย์ไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่า ซึ่งสมมติฐานงานวิจัยคือ บริษัทข้ามชาติที่อยู่ในนอร์เวย์จะรายงานเงินได้เพื่อเสียภาษีน้อยกว่าบริษัทที่อยู่ในประเทศนอร์เวย์เอง ระยะเวลาที่ศึกษา คือปี 1993-1996 ผลการศึกษาพบว่า บริษัทผลิต ขายปลีกและขายส่งในประเทศนอร์เวย์สอดคล้องกับสมมติฐาน เนื่องจากอัตราส่วนเงินได้เพื่อเสียภาษีต่อยอดขายของบริษัทข้ามชาติต่ำกว่าบริษัทในประเทศถึง 2.6% อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติทุกปี และเป็นอิสระไม่ว่าจะวัดเงินได้เพื่อเสียภาษีเป็นอัตราส่วนของยอดขาย สินทรัพย์รวม หรือมูลค่าตามบัญชีของส่วนผู้ถือหุ้น ดังนั้นบริษัทข้ามชาติจึงมีการโอนกำไรออกไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำเพื่อประหยัดต้นทุนทางด้านภาษี

Grubert and Mutti (1991) และ Hines and Rice (1994) (อ้างถึงใน กองแก้ว รัตนอุบล และวิภาดา ตันติประภา, 2548) ใช้ข้อมูลของบริษัทในปี 1982 เพื่อตรวจสอบผลของอัตราภาษีกับความสามารถในการทำกำไร ของบริษัท 200 แห่ง ในธุรกิจการผลิต พบว่าบริษัทของบริษัทข้ามชาติ รายงานกำไรสูงในประเทศที่มีภาษีต่ำ เนื่องจากบริษัทมีการโอนกำไรระหว่างบริษัทกับบริษัทย่อย โดยจะเลือกโอนกำไรในประเทศที่มีอัตราภาษีสูง ไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ ผลการวิจัยปรากฏว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศมีความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารกำไร

วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2548) ทำการศึกษาประเด็นที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ด. สั่งให้แก้ไขงบการเงินหรือจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษของบริษัทจดทะเบียน ในช่วงปี 2546-2548 ซึ่งผลการวิจัยพบว่า บริษัทจดทะเบียนที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ด. สั่งการให้แก้ไขงบการเงินหรือจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษเป็นอันดับหนึ่ง คือ บริษัทที่อยู่ในกลุ่มบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างแก้ไขดำเนินงาน อันดับสองคือบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และอันดับสาม คือกลุ่มบริษัทเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

ปาริชาติ ขาสุมทร (2544) ทำการศึกษาถึงการตกแต่งงบการเงินของธุรกิจพัฒนา อสังหาริมทรัพย์ ซึ่งผลการวิจัยพบว่า วิธีการตกแต่งงบการเงินของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ มักจะเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่มาตรฐานการบัญชียืดหยุ่นหรือเปิดโอกาสให้เลือกปฏิบัติในการ ตกแต่งตัวเลข โดยเฉพาะการประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และการประมาณการค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์

ชนิกา อรุณวัฒนา(2547) ได้ศึกษาความเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับรูปแบบและมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งงบการเงิน ซึ่งผลการศึกษาพบว่า กลุ่มบริษัทที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ฯ มีมูลเหตุจูงใจในการตกแต่งงบการเงินเพื่อประโยชน์ทางภาษีมากที่สุด

แสนดี เทียนจีน (2549) ได้ศึกษาผลการดำเนินงานภายหลังสิ้นสุดผลประโยชน์ทางภาษี ผลขาดทุนสะสมยกมาไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชี ผลการศึกษาพบว่า หลังจก สิ้นสุดผลประโยชน์ทางภาษี ผลการดำเนินงานของธุรกิจนอกตลาดหลักทรัพย์ลดลง