

บทที่ 5

สรุปและอภิปรายผล

สรุปผลการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาถึงรายการที่ก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษี ความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีของกิจการขนาดใหญ่มีความแตกต่างมากกว่ากิจการขนาดเล็ก และความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

ในการศึกษาได้ใช้ข้อมูลจากสำเนาแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) งบการเงินจากฐานข้อมูลของกรมสรรพากร และฐานข้อมูลของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ซึ่งได้คัดเลือกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนกับสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดฉะเชิงเทรา จำนวน 215 ราย ในการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานและประมวลผลใช้โปรแกรมสำเร็จรูปหาค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และใช้สถิติทดสอบหาความแตกต่างของค่าเฉลี่ย t-test ในการทดสอบกิจการขนาดใหญ่มีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากกว่ากิจการขนาดเล็กและใช้สถิติทดสอบความแปรปรวนแบบทางเดียวในการทดสอบกลุ่มอุตสาหกรรมแต่ละกลุ่มมีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีแตกต่างกัน

โดยการศึกษาจาก 2 ปัจจัย คือ ขนาดของกิจการและกลุ่มอุตสาหกรรม ได้แก่

1. ปัจจัยด้านขนาดของกิจการ ได้แบ่งขนาดของกิจการออกเป็น 2 ขนาด คือ กิจการขนาดเล็กจำนวน 115 ราย และกิจการขนาดใหญ่ จำนวน 100 ราย
2. ปัจจัยด้านกลุ่มอุตสาหกรรม ได้ศึกษากลุ่มอุตสาหกรรมจำนวน 10 กลุ่ม จากกลุ่มตัวอย่างที่ผู้วิจัยได้ศึกษาสามารถสรุปลักษณะความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีตามขนาดของกิจการและกลุ่มอุตสาหกรรม ดังนี้

ขนาดของกิจการ

ลักษณะทั่วไปของกิจการขนาดเล็กและกิจการขนาดใหญ่ โดยภาพรวม มีรายการความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีจำนวน 1.01 และ 1.63 รายการตามลำดับ มูลค่าของความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีเท่ากับ 0.73 และ 46.50 ล้านบาทตามลำดับ ความแตกต่างระหว่างอัตรากำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีต่อสินทรัพย์รวมเปรียบเทียบกับอัตรากำไรทางบัญชีต่อสินทรัพย์รวมเท่ากับร้อยละ 45.07 และ 175.84 ตามลำดับ จากลักษณะทั่วไปของกิจการขนาดเล็กและกิจการขนาดใหญ่ พบว่า กิจการขนาดใหญ่มีความแตกต่างระหว่าง

กำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีโดยเฉลี่ยมากกว่ากิจการขนาดเล็ก นอกจากนี้กิจการขนาดเล็กและกิจการขนาดใหญ่มีรายการที่ก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากที่สุด คือ รายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร และมูลค่าของรายการที่ก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากที่สุด คือ ขาดทุนสุทธิที่มีสิทธินำมาหักตามกฎหมาย

ผลการทดสอบในเบื้องต้น พบว่า กำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ผลการทดสอบด้านขนาดของกิจการ จากสมมติฐานการวิจัย กิจการขนาดใหญ่มีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากกว่ากิจการขนาดเล็ก พบว่า กิจการขนาดใหญ่มีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากกว่ากิจการขนาดเล็กอย่างมีนัยสำคัญ

กลุ่มอุตสาหกรรม

ลักษณะทั่วไปของกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมมีจำนวนรายการความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีรวมจำนวน 1.30 รายการ จำนวนมูลค่าของความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีจำนวน 21.86 ล้านบาท ความแตกต่างระหว่างอัตรากำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีต่อสินทรัพย์รวมเปรียบเทียบกับอัตรากำไรทางบัญชีต่อสินทรัพย์รวมเท่ากับร้อยละ 108.14 รายการที่ก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีที่มีจำนวนรายการมากที่สุด คือ รายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มูลค่าของรายการที่ก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากที่สุด คือ ขาดทุนสุทธิที่มีสิทธินำมาหักตามกฎหมาย

ด้านรายการและมูลค่าของความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษี พบว่า จำนวนรายการความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีพบในอุตสาหกรรมชิ้นส่วนยานยนต์มากที่สุด ด้านมูลค่าของความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีพบในอุตสาหกรรมเครื่องคอมพิวเตอร์และชิ้นส่วนประกอบมากที่สุด ด้านความแตกต่างระหว่างอัตรากำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีต่อสินทรัพย์รวมเปรียบเทียบกับอัตรากำไรทางบัญชีต่อสินทรัพย์พบในอุตสาหกรรมพลาสติกและผลิตภัณฑ์พลาสติกมากที่สุด

ผลการทดสอบด้านกลุ่มอุตสาหกรรม จากสมมติฐานการวิจัย กลุ่มอุตสาหกรรมมีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีแตกต่างกัน พบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมมีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีไม่แตกต่างกัน

อภิปรายผล

การอภิปรายผลของการศึกษาจะขอแยกเป็นประเด็นตามข้อสรุปของผลการทดสอบที่ได้จากการศึกษาค้างนี้

1. กิจกรรมส่วนใหญ่มีรายการที่ก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากที่สุด คือ รายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร อาจจะเป็นเนื่องจากรายการดังกล่าวหลักการบัญชีถือเป็นรายจ่ายแต่ทางภาษีอากร ไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่าย หรือยอมให้ถือเป็นรายจ่ายบางส่วน ซึ่งทางภาษีอากรได้บัญญัติขึ้นเพื่อจะปิดช่องโหว่ของการใช้วิธีการทางบัญชีในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้น เมื่อมีการคำนวณหากำไรทางภาษีกิจการจะต้องทำการปรับปรุงรายการทางบัญชีด้วยหลักเกณฑ์และเงื่อนไขทางภาษีอากร ทำให้รายการที่ทางภาษีอากรไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย กิจการจะต้องนำไปแสดงไว้ในรายการ รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร

2. กิจกรรมส่วนใหญ่มีมูลค่าของรายการที่ก่อให้เกิดความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากที่สุด คือ ขาดทุนสุทธิที่มีสิทธินำมาหักตามกฎหมาย อาจจะเป็นเนื่องจากกิจการมีผลการดำเนินงานมีผลขาดทุนหรือมีการลงทุนในสินทรัพย์หรือเครื่องจักรเป็นจำนวนมากทำให้กิจการเกิดผลขาดทุนและนำไปใช้เป็นรายการปรับปรุงในในทางภาษี เนื่องจากในทางภาษีอากรกิจการสามารถนำผลขาดทุนสุทธิที่ยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีมาหักจากกำไรสุทธิปีปัจจุบันได้แต่ในทางหลักการบัญชี ไม่สามารถนำรายการผลขาดทุนสุทธียกมาไม่เกิน 5 ปีมาหักจากกำไรสุทธิได้ ทำให้กำไรทางบัญชีของกิจการส่วนใหญ่จะมีมูลค่าของผลขาดทุนสุทธิที่มีสิทธินำมาหักตามกฎหมายเป็นจำนวนมากและนำรายการดังกล่าวมาใช้ในการวางแผนภาษีเพื่อทำให้กำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีมีจำนวนน้อยที่สุดและประหยัดเม็ดเงินภาษีที่จะต้องเสียภาษี

3. กำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ อาจจะเป็นเนื่องจากความแตกต่างของวัตถุประสงค์ของการใช้ข้อมูลทางการเงินระหว่างหลักการบัญชีและภาษีอากร มีผลทำให้กำไรสุทธิที่คำนวณขึ้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการทางบัญชีแตกต่างไปจากกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกิจการขนาดใหญ่มีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากกว่ากิจการขนาดเล็ก อาจจะเป็นเนื่องจากกิจการขนาดเล็กเป็นกิจการที่มีลักษณะรายการค้าที่ไม่มากนักและไม่มีความซับซ้อน ไม่ว่าจะเป็นทั้งทางด้านรายการในงบกำไรขาดทุนและงบดุล ตลอดจนลักษณะของการดำเนินการของกิจการขนาดเล็กจะเป็นแบบกิจการเจ้าของคนเดียวหรือแบบครอบครัว เนื่องจากความไม่สะดวกหลายประการในการปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษี จึงใช้หลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลรัษฎากรในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ ทำให้นักบัญชีจะหาความสะดวกโดยการบันทึกรายการต่าง ๆ ในบัญชีให้สอดคล้องกับประมวล

รัฐบาล เจ้าของผู้บริหารงานของธุรกิจใช้ ความสามารถและประสบการณ์ของตนเองเป็นหลัก ไม่ได้ใช้หลักวิชาการบัญชีให้เป็นประโยชน์ในการทำบัญชี เพราะไม่เห็นความสำคัญของข้อมูลในงบการเงินที่ได้จากการใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป งบการเงินของกิจการเหล่านี้จึงจัดทำขึ้นเพื่อป้องกันมิให้ผิดข้อกำหนดของกฎหมาย สำหรับการจัดทำงบการเงินของกิจการขนาดใหญ่ เนื่องจากต้องการใช้งบการเงินรายงานข้อมูลทางการเงินอันเป็นประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ส่วนราชการ และผู้ใช้งบการเงิน เพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจทำให้ กิจการขนาดเล็กเลือกที่จะปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร ประกอบกิจการขนาดใหญ่มีการลงทุนค่อนข้างมากและมีรายการค้าที่มากกว่ากิจการขนาดเล็ก ทำให้กิจการขนาดใหญ่เกิดผลขาดทุนและนำรายการผลขาดทุนดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณกำไรทางภาษี ทำให้กิจการขนาดใหญ่มีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากกว่ากิจการขนาดเล็ก

4. กลุ่มอุตสาหกรรมแต่ละกลุ่มมีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีที่ไม่แตกต่างกัน อาจจะเป็นเนื่องจากอุตสาหกรรมแต่ละกลุ่มมีการดำเนินงานและสภาพแวดล้อมที่ไม่แตกต่างกัน ดังนั้น แต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมก็สามารถที่จะทำการลงทุนในสินทรัพย์โดยการทำสัญญาเช่าการเงินและมีการคิดค่าเสื่อมราคาจากสินทรัพย์และนำดอกเบี้ยจ่ายไปใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชี และเมื่อมีการคำนวณกำไรทางภาษีก็จะนำค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่ายที่ใช้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนมาบวกกลับเป็นรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร และนำค่าเช่าที่ได้จ่ายมาใช้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษี ส่งผลให้กลุ่มอุตสาหกรรมแต่ละกลุ่มมีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีที่ไม่แตกต่างกัน

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ พบว่า

1. กิจการขนาดใหญ่มีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีมากกว่ากิจการขนาดเล็ก ดังนั้นกิจการขนาดเล็กควรจะบันทึกรายการหรือวางระบบบัญชีให้สอดคล้องกับประมวลรัษฎากรเพื่อจะได้ไม่ต้องทำการปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษี ก่อให้เกิดความสับสนและต้นทุนต่าง ๆ ในการเก็บตัวเลข

2. กลุ่มอุตสาหกรรมมีกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีที่ไม่แตกต่างกันในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม จึงขอเสนอให้มีการประสานงานไปยังกรมสรรพากร สภาวิชาชีพบัญชี และกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ปรับปรุงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมสอดคล้องกับหลักการบัญชีให้เป็นไปในแนวเดียวกันเพื่อเป็นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษี

3. ในกรณีที่จะมีการนำมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้บังคับใช้ควรมีการระบุถึงขนาดของกิจการที่จะนำไปปฏิบัติใช้เนื่องจากอาจเป็นภาระให้กับกิจการขนาดเล็กที่มีความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีน้อยกว่ากิจการขนาดใหญ่ หรือมีการบังคับใช้เฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือบริษัทที่เป็นสาขาย่อยของบริษัทใหญ่ในต่างประเทศเท่านั้น

ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

1. ในการศึกษาครั้งนี้ เป็นการศึกษาถึงความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษี โดยทำการศึกษาด้านงบกำไรขาดทุนของกิจการ ซึ่งเป็นที่น่าสนใจที่จะศึกษาลงลึกในด้านงบดุลของกิจการ
2. ศึกษาถึงการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยเกี่ยวกับความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษี
3. ศึกษาถึงแนวทางการบันทึกบัญชีโดยยึดหลักในการปฏิบัติตามหลักการบัญชีหรือภาษีอากร
4. ศึกษาถึงวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้และแนวทางปฏิบัติของกิจการในประเทศไทย
5. ศึกษาความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือกิจการที่เป็นสาขาย่อยของบริษัทใหญ่ในต่างประเทศ เพื่อศึกษาถึงความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่
6. ศึกษาถึงการนำรายการที่เกิดความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีกับภาษีอากร ไปใช้ในการวางแผนภาษีของกิจการต่าง ๆ
7. ศึกษาความแตกต่างระหว่างกำไรทางบัญชีกับกำไรทางภาษีในเขตจังหวัดอื่น ๆ