

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีเมื่อนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้ครั้งแรกของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ระวีพันธ์ สะอาดเอี่ยม^{1*} อนุวัฒน์ ภักดี²

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีเมื่อนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาใช้ครั้งแรกของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งทุติยภูมิ จำนวน 70 บริษัท ในปี พ.ศ. 2554 เฉพาะบริษัทที่เลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชี โดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดระยะเวลา 5 ปี และวิธีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติก ตัวแปรอิสระที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ความสามารถในการชำระหนี้ ขนาดกิจการ อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง และความสามารถในการทำกำไร สำหรับตัวแปรตาม คือ การเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน ผลการวิจัยพบว่า บริษัทที่มีอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงสูงมีโอกาเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนลดลงอย่างมีนัยสำคัญ ส่วนตัวแปรอื่นๆ ไม่พบผลกระทบ

คำสำคัญ : มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

¹ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยราชภัฏบ้านสมเด็จเจ้าพระยา e-mail: Raweepunt@gmail.com

² อาจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยราชภัฏจันทรเกษม e-mail: anuwat.phakdee@gmail.com

*ผู้นิพนธ์หลัก e-mail: Raweepunt@gmail.com

THE FACTORS AFFECTING ACCOUNTING PRACTICE SELECTION WHEN EXECUTING FIRST-TIME ADOPTION OF ACCOUNTING STANDARD NO.19 FOR THAI LISTED COMPANIES

Raweepun Saardiam^{1*} Anuwat Phakdee²

Abstract

This research aims to study whether there are any factors influencing which accounting method is chosen when first adopting TAS 19 of listed companies in Thailand. The research was done by using the multiple logistic regression technique to describe relationships between dependent variables and independent variables. The sample was taken from secondary data of 70 listed companies in 2012. The independent variables are Leverage, Firm size, Effective tax rate and Profitability. The dependent variable is an immediate expense recognition method. The results show that companies with a high effective tax rate have a minimum likelihood to choose the immediate expense recognition method. Other variables were not affected.

Keyword : Accounting Standard No. 19, Thai listed companies

¹ Assist Professor of Department of Accounting, Bansomdejchaopraya Rajabhat University
e-mail: Raweepunt@gmail.com

² Lecturer of Department of Accounting, Chandrakasem Rajabhat University e-mail: anuwat.phakdee@gmail.com

*Corresponding author, e-mail: Raweepunt@gmail.com

บทนำ

สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ได้มีกำหนดออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้ที่ทำสัญญาเกี่ยวกับลูกค้า โดยมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป โดยอนุญาตให้กิจการนำมาใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้ ซึ่งมาตรฐานฉบับดังกล่าวส่งผลกระทบต่องบการเงินของแต่ละกิจการโดยตรงเนื่องจากเป็นเรื่องของการรับรู้รายได้ อย่างไรก็ตามสภาวิชาชีพบัญชีมีทางเลือกในการนำมาถือปฏิบัติ ดังนั้นจึงเป็นที่น่าสนใจว่ากิจการลักษณะใดจะเลือกนำมาตราฐานการบัญชีมาใช้เพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบ การหาคำตอบดังกล่าวจึงจำเป็นต้องย้อนกลับไปเมื่อปีพ.ศ. 2552 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ประกาศเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีและให้มีผลบังคับใช้ในปีพ.ศ. 2554 มีจำนวน 27 ฉบับ ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ของวงการวิชาชีพบัญชี เพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของประเทศไทยที่กำลังเข้าสู่ประชาคมอาเซียนในปีพ.ศ. 2558 ในการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีหลายฉบับ มีทั้งการแก้ไขปรับปรุงและการออกฉบับใหม่ ซึ่งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เป็นการออกมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ที่ไม่เคยมีมาก่อนในประเทศไทย ก็เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสากล (International Financial Reporting Standards: IFRS) ที่มากกว่า 120 ประเทศทั่วโลกกำหนดหรืออนุญาตให้บริษัทที่ออกจำหน่ายตราสารทุนหรือตราสารหนี้ต่อสาธารณะใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงิน (อังครัตน์ เพรียบจรรย์วัฒน์, 2555)

ผลการวิจัยในอดีตของ วรศักดิ์ ทุมมานนท์และวิภาดา ตันติประภา (2554) ที่ได้ศึกษาการเลือกวิธีปฏิบัติเมื่อมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 พบว่า มีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ปฏิบัติตามประกาศดังกล่าวทั้งหมด จำนวน 453 บริษัท โดยวิธีการที่บริษัทเลือกใช้มากที่สุดและน้อยที่สุดตามลำดับ ได้แก่ (1) การเลือกปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวด จำนวน 327 บริษัท (2) การเลือกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี จำนวน 56 บริษัท (3) การเลือกปรับงบการเงินย้อนหลัง จำนวน 50 บริษัท และ (4) การเลือกรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน จำนวน 20 บริษัท โดยทางเลือกดังกล่าวส่งผลกระทบต่อกิจการแตกต่างกัน ซึ่งทางเลือกที่ส่งผลกระทบมากที่สุดคือการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน เพื่อจะส่งผลให้งบกำไรขาดทุนของกิจการมีค่าใช้จ่ายในปีที่สูงกว่าความจริง เป็นต้นรวมทั้ง วันชัย ธนากรกิจกุล และซารี สาทรกิจ (2554) อธิบายว่ามาตรฐานการบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อสถาบันการเงินค่อนข้างมากน่าจะเป็น ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เนื่องจากการใช้ครั้งแรกในประเทศไทย ทำให้สถาบันการเงินจะต้องคำนวณย้อนหลังตั้งแต่วันที่พนักงานแต่ละคนเริ่มทำงาน (Past Services) จนถึงวันที่เริ่มบังคับใช้มาตรฐานฉบับนี้ ผลกระทบที่มีต่อสถาบันการเงินแต่ละแห่งจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับความพร้อมของแต่ละสถาบันการเงิน และทางเลือกที่สถาบันการเงินเลือกใช้ ซึ่งสถาบันการเงินในประเทศไทยส่วนใหญ่เลือกแนวทางที่ 2 คือ วิธีปรับกำไรสะสมต้นปี 2554 ทั้งจำนวน

นอกจากนั้น แรงจูงใจของผู้บริหารในการเลือกนโยบายการบัญชี ในอดีตส่วนใหญ่นักวิจัยมักศึกษาเกี่ยวกับทางเลือกทางการบัญชี (Accounting Choice Studies) ตามทฤษฎีทฤษฎีการบัญชีผลประโยชน์ (Positive Accounting Theory) ที่นำเสนอโดย Watts and Zimmerman (1986) ประกอบด้วย 3 สมมติฐาน ได้แก่ สมมติฐานเกี่ยวกับผลตอบแทน (Bonus plan hypothesis) สมมติฐานเกี่ยวกับสัญญาเงินกู้ (Debt/Equity hypothesis) และสมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (Political Cost Hypothesis) ทั้งสามสมมติฐานดังกล่าวแสดงว่าผู้บริหารจะคำนึงถึงผลประโยชน์ของตนเองก่อน จึงเลือกกระทำการที่เป็นประโยชน์ต่อตนเองมากกว่าที่จะทำให้เป็นประโยชน์สูงสุดต่อผู้ถือหุ้น ซึ่งมักใช้นโยบายทางการบัญชีที่เพิ่มผลกำไรในแต่ละปีบัญชี เพื่อให้ได้ผลตอบแทนที่นอกเหนือจากเงินเดือนมากกว่าจำนวนที่ควรได้รับจริง และสำหรับสมมติฐานเกี่ยวกับสัญญาเงินกู้ นั้น มองว่ายิ่งบริษัทมีอัตราส่วนเงินกู้/ส่วนของผู้ถือหุ้น (debt/equity ratio) สูงเพียงใด ผู้บริหารก็ยังมีแนวโน้มที่จะใช้นโยบายทางการบัญชีที่จะเพิ่มรายได้ให้

บริษัท เพื่อไม่ให้ละเมิดเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ และสมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (Political Cost Hypothesis) บริษัทที่มีขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะใช้นโยบายทางการเงินที่ลดผลกำไรของบริษัท มากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก (ลิซา สวาทยานนท์, 2551: 87)

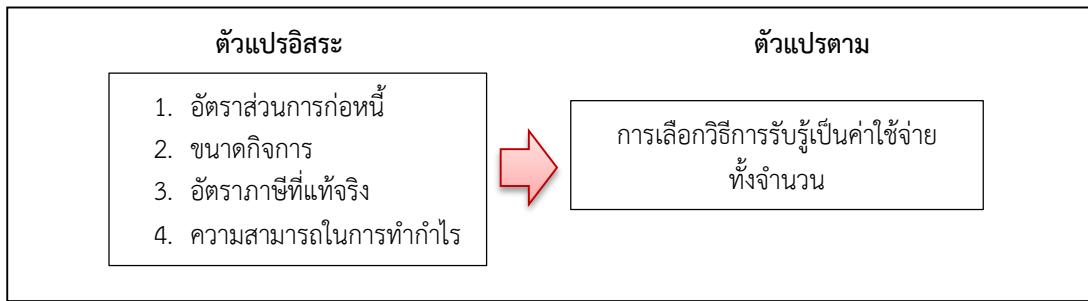
จากความสำเร็จและปัญหาการวิจัยดังกล่าว พบว่า ในแต่ละทางเลือกปฏิบัติของวิธีการบัญชีส่งผลกระทบต่อการเงินของบริษัทแตกต่างกัน ทำให้ผู้บริหารของบริษัทต้องทบทวนผลกระทบในแต่ละวิธีการบัญชีว่าวิธีใดจะส่งผลกระทบต่อบริษัทน้อยที่สุด และมีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจรวมทั้งความรู้ความสามารถของนักบัญชีถือว่าเป็นข้อจำกัดในการปฏิบัติในแต่ละวิธีการบัญชีเช่นเดียวกัน ดังนั้นการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีเมื่อนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน เมื่อมีการนำมาถือปฏิบัติโดยพิจารณา 2 ทางเลือกจากทั้งหมด 4 ทางเลือก เนื่องจากมีความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารต้องการให้งบการเงินแสดงข้อมูลเป็นไปตามที่ตนเองต้องการ โดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดระยะเวลา 5 ปี เป็นการทยอยรับรู้ผลกระทบไปเรื่อยๆ จนกว่าจะครบ 5 ปี และการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเป็นการเลือกรับรู้รายการค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทั้งจำนวนในงวดที่นำมาตราฐานมาถือปฏิบัติ รวมทั้งทดสอบสมมติฐานตามทฤษฎีทฤษฎีการบัญชีผลประโยชน์ (Positive Accounting Theory) ของ Watts and Zimmerman (1986) เกี่ยวกับการเลือกนโยบายการบัญชีของผู้บริหาร และยังไม่มีการวิจัยในอดีตที่ศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการเลือกใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีดังกล่าว เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาพฤติกรรมทางบัญชีของผู้บริหาร และหน่วยงานกำกับดูแลสามารถนำผลการวิจัยไปปรับปรุงทางเลือกปฏิบัติทางบัญชีในอนาคตที่อาจมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีเมื่อบริษัทนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์พนักงานมาถือปฏิบัติครั้งแรก โดยประยุกต์จากทฤษฎีการบัญชีผลประโยชน์ (Positive Accounting Theory)

กรอบแนวคิดในการวิจัย

การศึกษาค้นคว้าที่มีความสัมพันธ์การเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชี เมื่อนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติ ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า บริษัทได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติตามวิธีการบัญชีแตกต่างกัน ซึ่งสาขาวิชาชีพบัญชีฯ อนุญาตให้ปฏิบัติได้ 4 วิธี แต่วิธีที่ส่งผลกระทบต่อกำไรสุทธิในปีมากที่สุด คือ การเลือกปฏิบัติตามวิธีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนส่งผลให้กำไรสุทธิในปีลดลงอย่างมีนัยสำคัญ และการเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีโดยการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดระยะเวลา 5 ปี ส่งให้เกิดการต้องนำภาระผูกพัน (หนี้สิน) มาทยอยรับรู้รายการในงบการเงิน วิธีนี้เหมาะสำหรับกิจการที่มีอัตราหนี้สินสูง เหตุผลดังกล่าวแสดงในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

การพัฒนาสมมติฐานในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยตามทฤษฎีการบัญชีผลประโยชน์ (Positive Accounting Theory) ที่ส่งผลกระทบต่อทางเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีเมื่อบริษัทนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์พนักงาน มาถือปฏิบัติครั้งแรกซึ่งผู้วิจัยได้พัฒนาสมมติฐานในการวิจัย (Hypotheses Development) ดังต่อไปนี้

1. อัตราส่วนการก่อหนี้

การกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินย่อมมีกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในสัญญาการกู้เงิน โดยข้อกำหนดที่กิจการคงต้องดำรงไว้ คือ อัตราส่วนหนี้สินต่อทุน อัตราส่วนความสามารถในการชำระดอกเบี้ยให้อยู่ในระดับที่ผู้ให้กู้ยอมรับได้ ซึ่งเป็นตามสมมติฐานสัญญาเงินกู้ (The debt covenant Hypothesis) สำหรับการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ส่งผลกระทบต่อหนี้สินของบริษัทอย่างมาก (กิตติมา อัครนุพงศ์ และ นิยะดา วิเศษบริสุทธิ์, 2557) รวมทั้งส่งผลให้อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นอาจทำให้เกิดเงื่อนไขการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงิน และผลการศึกษาของ EL-Gazzar, Lilien และ Pastena (1986) ; Narayanaswamy (1992) พบว่า กิจการที่มีอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูงก็จะเลือกวิธีการบัญชีที่จะลดอัตราส่วนนี้ลง ซึ่งเป็นไปตาม Watts and Zimmerman (1986) กล่าวถึงแนวคิดที่เป็นแรงจูงใจให้ผู้บริหารตัดสินใจเลือกใช้วิธีการทางบัญชีเพื่อจัดทำข้อมูลทางการบัญชี ได้แก่ สมมติฐานสัญญาเงินกู้ กิจการที่เข้าใกล้การละเมิดสัญญาเงินกู้จากข้อมูลตัวเลขทางบัญชี มีความเป็นไปได้มากที่ผู้บริหารจะเลือกวิธีการบัญชี ผู้บริหารต้องการให้กำไรที่รายงานซึ่งต้องบันทึกในงวดอนาคตเลื่อนเข้ามาบันทึกในงวดปัจจุบัน และผลงานวิจัยของ วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และวิภาดา ตันติประภา (2554) พบว่ายังมีบริษัทส่วนหนึ่งเลือกวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี ซึ่งเป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับบริษัทที่มีผลประกอบการแย่ ซึ่งหากไม่เลือกทางวิธีนี้จะทำให้ส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวมีค่าติดลบเพิ่มขึ้นไปอีก ซึ่งจะเป็นอุปสรรคต่อบริษัทเหล่านี้ในการดำเนินการกลับสู่ภาวะปกติ จากเหตุผลดังกล่าวผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐานการวิจัยดังนี้

H1: บริษัทที่มีอัตราหนี้สินระยะยาวต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูงมีความเป็นไปได้น้อยที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมด

2. ขนาดกิจการ

จากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า ขนาดกิจการและจำนวนพนักงานมีความสัมพันธ์กับภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงานและค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน โดยกิจการที่มีขนาดใหญ่หรือมีจำนวนพนักงานมาก จะมีภาระผูกพันผลประโยชน์และค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานมากกว่ากิจการที่มีขนาดเล็ก

หรือมีจำนวนพนักงานน้อย (กิตติมา อัครนุพงศ์ และนิยะดา วิเศษบริสุทธิ์, 2557) และงานวิจัยของ วันชัย ธนากรกิจกุล และ ชารี สาทรกิจ (2554) พบว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 ส่งผลกระทบที่มีต่อสถาบันการเงิน แต่ละแห่งมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับความพร้อมของแต่ละสถาบันการเงินและทางเลือกที่สถาบันการเงินเลือกใช้ ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้บริหารในการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีเพื่อให้ผลการดำเนินงานในรอบปัจจุบันอยู่ในระดับที่ผู้บริหารยอมรับได้ นอกจากนั้นกิจการขนาดใหญ่มีต้นทุนทางการเงินในรูปของค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล รวมทั้งภาระเบี่ยงเบนต่างๆ มากกว่ากิจการขนาดเล็ก จึงมีแนวโน้มที่จะเลือกวิธีการบัญชีซึ่งจะช่วยลดกำไรของกิจการ เพื่อลดต้นทุนทางการเงิน ซึ่งอาจเป็นไปตามทฤษฎีการบัญชีผลประโยชน์ในเรื่องสมมติฐานต้นทุนทางการเงิน กล่าวคือกิจการมีต้นทุนทางการเงินเพิ่มขึ้นมีความเป็นไปได้มากที่ผู้บริหารจะเลือกวิธีการบัญชี ซึ่งโอนกำไรจากช่วงเวลาปัจจุบันไปสู่ช่วงอนาคต (Watts and Zimmerman, 1986) จากเหตุผลดังกล่าวผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐานไว้ดังนี้

H2 : บริษัทที่มีขนาดใหญ่ต้องการที่จะลดต้นทุนทางการเงินมีความเป็นไปได้มากที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชี โดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

3. อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง

การดำเนินกิจการในประเทศไทย พบว่า มาตรฐานการบัญชีกับประมวลรัษฎากรมีความแตกต่างกันในส่วนของการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อาจมีผลกระทบต่อการเลือกนโยบายการบัญชี ซึ่งจากการศึกษาเชิงประจักษ์ของ El-Gazzar, Linlien และ Pastena (1986) พบว่า กิจการที่มีอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective Tax Rate) สูงมีแนวโน้มจะเลือกวิธีการบัญชีเพื่อลดกำไร และวิธีการบัญชีที่สามารถลดกำไรของกิจการได้ คือ การเลือกวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน และผลงานวิจัยของกิตติมา อัครนุพงศ์ และนิยะดา วิเศษบริสุทธิ์ (2557) รวมทั้งงานวิจัยของ ชูศรี เทียศิริเพชร (2554) พบว่า เมื่อกิจการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติจะส่งผลให้ค่าใช้จ่ายของกิจการสูงขึ้น และทำให้กำไรของกิจการลดลง ในทางตรงกันข้ามวิธีรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทั้งจำนวนอาจไม่จำเป็นหรือจำเป็นน้อยมากสำหรับกิจการที่มีผลประกอบการดี (วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และวิภาดา ตันติประภา, 2554) จากเหตุผลดังกล่าวผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐานไว้ดังนี้

H3 : บริษัทที่มีอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงสูงมีความเป็นไปได้มากที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

4. ความสามารถในการทำกำไร

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตพบว่า การนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติส่งผลให้ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานเพิ่มขึ้น มีผลทำให้กำไรจากการดำเนินงานและกำไรสุทธิของกิจการลดลงอย่างมีนัยสำคัญ (กิตติมา อัครนุพงศ์ และนิยะดา วิเศษบริสุทธิ์, 2557) ซึ่งงานวิจัยของชูศรี เทียศิริเพชร (2554) พบว่าเมื่อกิจการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวมาใช้ต้องรับภาระค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงานและหนี้สินประมาณการเพิ่มขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้กำไรหรือกำไรสะสมลดลง ในทางตรงกันข้ามผู้บริหารย่อมมีแนวโน้มที่จะลดการรับรู้ผลขาดทุนต่างๆ เท่าที่จะเป็นไปได้เพราะผู้บริหารอาจทราบล่วงหน้าแล้วว่าโอกาสที่จะไม่ได้รับเงินโบนัส หรือผลตอบแทนอื่นๆ มีสูงมาก ซึ่งก็คือ พฤติกรรมล้างบาง (Take an earnings bath) โดยการล้างบางจะช่วยให้ผู้บริหารได้รับเงินโบนัสและผลตอบแทนตามที่มุ่งหวังและสร้างกำไรให้สูงในปีถัดๆ มา (Healy, 1985 อ้างถึงใน วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2543: 43) จากเหตุผลดังกล่าวผู้วิจัยกำหนดสมมติฐานไว้ดังนี้

H4: บริษัทที่มีความสามารถในการทำกำไรสูง มีความเป็นไปได้มากที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชี โดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีของผู้บริหาร โดยพิจารณาจากข้อมูลปีพ.ศ. 2554 ซึ่งเป็นปีแรกที่บังคับใช้และมีทางเลือกในการปฏิบัติหลายทางเลือก รวมทั้งมาตรฐาน ฉบับที่ 19 เป็นมาตรฐานที่ไม่เคยประกาศใช้ในประเทศไทยมาก่อน (อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์, 2555) ตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน มาถือปฏิบัติในปีพ.ศ. 2554 โดยใช้วิธีการเลือกแบบเจาะจงเฉพาะบริษัทที่เลือกเฉพาะวิธีการบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดระยะเวลา 5 ปี และวิธีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน เพราะผลกระทบของทั้ง 2 วิธีดังกล่าวส่งผลกระทบอย่างมากต่อบริษัท รวมทั้งบริษัทดังกล่าวต้องไม่เป็นกลุ่มธุรกิจการเงินหรือบริษัทที่อยู่ในการฟื้นฟูกิจการ และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI เนื่องจากกลุ่มบริษัทดังกล่าวมีข้อบังคับในการจัดทำและนำเสนองบการเงินแตกต่างจากบริษัทอื่นๆ ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยสรุปเหลือตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย เท่ากับ 70 บริษัท โดยใช้แบบบันทึกข้อมูล (Working Paper) เพื่อเก็บข้อมูลจากข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งประกอบด้วยงบการเงิน หมายเหตุประกอบของงบการเงิน รวมถึงแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) และรายงานประจำปี โดยศึกษาจากงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินในปี พ.ศ. 2554 เพราะเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย

การการวิจัยครั้งนี้ใช้การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติก (Logistic Regression Analysis) ในการทดสอบสมมติฐานในการวิจัย เนื่องจากตัวแปรตามเป็นตัวแปรเชิงกลุ่ม ซึ่งกำหนดให้ค่า 1 แทนบริษัทที่เลือกปฏิบัติตามวิธีบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน หากไม่ใช่แทนค่าเป็น 0 ดังตัวแบบต่อไปนี้

$$\text{Choice} = \text{LEV} + \text{SIZE} + \text{TAX} + \text{PRO}$$

โดยที่ :

Choice	คือ	การเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชี แทนค่าเป็น 1 หากบริษัทเลือกการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน หากไม่ใช่แทนค่าเป็น 0
LEV	คือ	อัตราส่วนการก่อหนี้ วัดค่าจากอัตราส่วนหนี้สินระยะยาวหารด้วยส่วนของผู้ถือหุ้น
SIZE	คือ	ขนาดกิจการวัดด้วยค่าลอการิทึมของสินทรัพย์
TAX	คือ	อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง วัดค่าจากค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลหารด้วยกำไรก่อนภาษีเงินได้
PRO	คือ	ความสามารถในการทำกำไร วัดค่าจากกำไรสุทธิหารด้วยรายได้รวม

ผลการวิจัย

จากการศึกษาการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีเมื่อนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกของบริษัทที่เลือกเฉพาะวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี และวิธีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน โดยข้อมูลเบื้องต้นที่นำเสนอภาพรวมของลักษณะการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีของบริษัทมหาชนในแต่ละวิธีที่ได้มาจากการเก็บรวบรวมข้อมูล ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 การเลือกวิธีทางบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ปีพ.ศ. 2554

วิธีการทางบัญชี	จำนวนบริษัท	ร้อยละ
1. การรับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี	52	74.29
2. การรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน	18	23.71
รวม	70	100.00

จากตารางที่ 1 พบว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเลือกวิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี และวิธีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน ทั้งหมดมีจำนวน 70 บริษัท โดยแบ่งออกเป็นวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา 5 ปี มีจำนวน 52 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 74.29 และเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน มีจำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 23.71

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ Pearson correlation

ตัวแปร	LEV	SIZE	TAX	PRO
อัตราส่วนการก่อหนี้ (LEV)	1	.429**	-0.021	0.12
ขนาดกิจการ (SIZE)	.429**	1	0.157	0.104
อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (TAX)	-0.021	0.157	1	-0.12
ความสามารถในการทำกำไร (PRO)	0.12	0.104	-0.12	1

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). ** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

จากตารางที่ 2 เป็นการตรวจสอบความสัมพันธ์ (Correlation matrix) ของตัวแปรอิสระ โดยทำการพิจารณาว่าในแต่ละคู่ตัวแปรไม่ควรมีความสัมพันธ์กันมาก เพราะอาจทำให้เกิดปัญหา Multicollinearity ส่งผลให้การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติก นั้นไม่ถูกต้อง ดังนั้นสรุปผลจากการวิเคราะห์พบว่าแต่ละคู่ตัวแปรมีความสัมพันธ์ไม่เกินกว่าเกณฑ์ที่กำหนด คือ ค่า $r = 0.80$ (Stevens. 1996) จึงสรุปได้ว่าตัวแปรทั้ง 4 ตัว มีความเหมาะสมเพื่อที่จะนำไปใช้วิเคราะห์การถดถอยโลจิสติก ดังแสดงในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ถดถอยโลจิสติก

ตัวแปรอิสระ	B	S.E.	Wald	P-Value	Exp(B)
Constant	-5.072	4.993	1.032	0.310	0.006
อัตราส่วนการก่อหนี้ (LEV)	-0.184	0.183	1.011	0.315	0.832
ขนาดกิจการ (SIZE)	0.413	0.533	0.6	0.439	1.511
อัตรากาสิโนได้ที่แท้จริง (TAX)	-1.942	1.054	3.39	0.066*	0.143
ความสามารถในการทำกำไร (PRO)	1.226	0.951	1.66	0.198	3.407
Nagelkerke R Square	21.70%				
Chi-square	0.025				

หมายเหตุ *ระดับความมีนัยสำคัญทางสถิติ 0.10

จากตารางที่ 3 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการประมาณค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปรอิสระในสมการการถดถอยโลจิสติกส์ โดยแสดงจำแนกตามตัวแปรอิสระแต่ละตัวว่ามีความสัมพันธ์กับโอกาสในการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้ค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน (ตัวแปรตาม) หรือไม่ ซึ่งผลแสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์กับการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้ค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.10 คืออัตรากาสิโนได้ที่แท้จริง และเมื่อพิจารณาจากค่า Odds Ratio หรือ Exp (β) สำหรับตัวแปรที่มี p-value เท่ากับ 0.06 น้อยกว่าค่ามีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10 และมีค่า Odds Ratio น้อยกว่า 1 จะทำให้ลดโอกาสในการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้ค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน หากมากกว่า 1 จะทำให้เพิ่มโอกาสในการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้ค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน สำหรับผลการทดสอบสมมติฐานในการวิจัยมีดังนี้

สมมติฐานที่ 1 บริษัทที่มีอัตราหนี้สินระยะยาวต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูง มีความเป็นไปได้น้อยที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ (β) มีค่าเท่ากับ -0.184 ร่วมกับค่า Odds Ratio หรือ Exp (β) เท่ากับ 0.832ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 1 แสดงให้เห็นว่าหากบริษัทที่มีอัตราหนี้สินระยะยาวต่อส่วนของผู้ถือหุ้นสูงขึ้นมีโอกาสหรือความน่าจะเป็นที่บริษัทจะเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนลดลง และเมื่อพิจารณาค่า P-value เท่ากับ 0.315 ไม่พบนัยสำคัญทางสถิติ จึงปฏิเสธสมมติฐาน

สมมติฐานที่ 2 บริษัทที่มีขนาดใหญ่ต้องการที่จะลดต้นทุนทางการเงิน มีความเป็นไปได้มากที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชี โดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ (β) มีค่าเท่ากับ 0.413 และค่า Odds Ratio หรือ Exp (β) เท่ากับ 1.511 ซึ่งมีค่ามากกว่า 1 แสดงให้เห็นว่าหากบริษัทที่มีขนาดใหญ่มีโอกาสหรือความน่าจะเป็นลดลงที่บริษัทจะเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเพิ่มขึ้น และเมื่อพิจารณาค่า P-value เท่ากับ 0.439 ไม่พบนัยสำคัญทางสถิติ จึงปฏิเสธสมมติฐาน

สมมติฐานที่ 3 บริษัทที่มีอัตรากาสิโนได้ที่แท้จริงสูงมีความเป็นไปได้มากที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน ซึ่งพบว่ามีค่า P-value เท่ากับ 0.066 ซึ่งน้อยกว่า 0.10 ที่ระดับความมีนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนดไว้ แสดงว่าอัตรากาสิโนได้ที่แท้จริงมีผลต่อการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.10 และเมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ (β) มีค่าเท่ากับ -1.942 รวมทั้งค่า Odds Ratio หรือ Exp (β) เท่ากับ 0.143 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 1 แสดงว่าเมื่อกิจการอัตรากาสิโนได้ที่แท้จริงสูงขึ้นมีโอกาสหรือความเป็นไปได้ที่บริษัทจะเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนลดลงตามไปด้วย จึงยอมรับสมมติฐาน

สมมติฐานที่ 4 บริษัทที่มีความสามารถในการทำกำไรสูง มีความเป็นไปได้มากที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชี โดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ (β) มีค่าเท่ากับ 1.226 รวมทั้งค่า Odds Ratio หรือ Exp (β) เท่ากับ 3.407 ซึ่งมีค่ามากกว่า 1 แสดงให้เห็นว่าหากบริษัทที่มีความสามารถในการทำกำไรสูงมีโอกาสหรือความน่าจะเป็นเพิ่มขึ้นที่บริษัทจะเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาตัวแปรความสามารถในการทำกำไร มีค่า P-value เท่ากับ 0.198 ไม่พบนัยสำคัญทางสถิติ จึงปฏิเสธสมมติฐาน

สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

งานวิจัยครั้งนี้พบว่าบริษัทที่มีอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงสูงมีความเป็นไปได้มากที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน พบว่าบริษัทที่มีอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงสูงมีโอกาสหรือความเป็นไปได้น้อยที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน ซึ่งผลการวิจัยครั้งนี้แตกต่างจากผลการวิจัยในอดีตของ El-Gazzar, Linlien และ Pastena (1986) พบว่ากิจการที่มีอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงสูงมีแนวโน้มจะเลือกวิธีการบัญชีเพื่อลดกำไรของกิจการ และสำหรับวิธีการบัญชีที่สามารถลดกำไรของกิจการได้ คือ การรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน นอกจากนี้พบว่า บริษัทที่มีความสามารถในการทำกำไรสูงมีโอกาหรือความเป็นไปได้น้อยที่จะเลือกปฏิบัติตามวิธีการบัญชีโดยการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน สอดคล้องตามสมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (Political Cost Hypothesis) ที่ถูกกล่าวถึงในงานวิจัยของ Watts and Zimmerman (1986) ซึ่งอธิบายว่าสมมติฐานต้นทุนทางการเมือง คือ ค่าใช้จ่ายหรือค่าเสียโอกาสที่กิจการจะต้องรับผิดชอบเมื่อรัฐบาลมีการออกกฎหมาย กฎเกณฑ์ หรือระเบียบต่างๆ บังคับให้กิจการต้องปฏิบัติตาม ถือว่าเป็นนโยบายของรัฐบาลในการถ่ายโอนเงินจากเอกชนเข้าสู่คลังของรัฐเพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศ (Wong, 1988) สอดคล้องกับงานวิจัยของ ชูศรี เทียศิริเพชร (2554) พบว่าเมื่อกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 มาถือปฏิบัติส่งผลให้ค่าใช้จ่ายของกิจการสูงขึ้น และกำไรของกิจการลดลง กล่าวโดยสรุปเมื่อผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกนโยบายการบัญชีจากผลการศึกษานี้ให้ข้อสังเกตได้ว่าเมื่อคาดการณ์แล้วว่าในปัจจุบันมีผลประกอบการที่อาจส่งผลให้กิจการต้องรับภาระค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้มากขึ้น จึงเลือกนโยบายการบัญชีที่ช่วยลดผลกระทบในภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าว ดังนั้นผู้ใช้งบการเงินอาจต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับการเลือกนโยบายการบัญชีของผู้บริหารและผลกระทบที่จะเกิดขึ้นต่องบการเงินของกิจการ

ข้อเสนอแนะ

สำหรับการวิจัยครั้งต่อไปควรประยุกต์การศึกษาตัวแปรเช่นเดียวกับการวิจัยในครั้งนี้กับมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่มีทางเลือกในการปฏิบัติทางบัญชี ซึ่งต้องอาศัยดุลยพินิจของผู้บริหาร รวมทั้งควรศึกษาถึงต่อแปรอื่นๆ ที่ส่งผลต่อการเลือกวิธีปฏิบัติทางบัญชีในลักษณะเดียวกันกับการวิจัยครั้งนี้

กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ได้รับทุนอุดหนุนวิจัยจากมหาวิทยาลัยราชภัฏบ้านสมเด็จเจ้าพระยา

เอกสารอ้างอิง

- กิตติมา อัครนุพงศ์ และนิยะดา วิเศษบริสุทธ์. (2557). นโยบายการบัญชีและผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงานต่อบริษัทจดทะเบียนกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี. ปีที่ 10 ฉบับที่ 29*.
- ลิษา สวาทยานนท์. (2551). Positive Accounting Theory และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง. *วารสารวิชาชีพบัญชี. ปีที่ 4 ฉบับที่ 11*.
- วรศักดิ์ ทุมมานนท์ และวิภาดา ตันติประภา. (2554). ผลกระทบของการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์พนักงานมาใช้กับงบการเงินสำหรับระยะเวลาบัญชี 2554. *วารสารวิชาชีพบัญชี. ปีที่ 7 ฉบับที่ 20*.
- วันชัย ธนากรกิจกุล และชาวี สาทรกิจ. (2554). ผลกระทบจากมาตรฐานการบัญชีใหม่ต่อการเงินและรายงานสถิติที่ ธปท. เผยแพร่. ออนไลน์เข้าถึงได้ www.bot.or.th.
- ศิลปพร ศรีจันทเพร. 2551. ทฤษฎีบรรษัทภิบาล. *วารสารบริหารธุรกิจ ปีที่ 31 ฉบับที่ 120* (ตุลาคม-ธันวาคม 2551). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์. (2555). IFRS : ข้อกำหนดสำคัญของมาตรฐานและการตีความ. พิมพ์ครั้งที่ 2. บริษัท อเมรินท์พรินต์ติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน)
- El-Gazzar. S., Lilien. S. and Pastena V. (1986). Accounting for leases by lessees. *Journal of Accounting and Economics*, 8(3): 217-237
- Jensen and Meckling. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4): 305-360.
- Narayanaswamy. R. (1992). Accounting for leases by lessees in India: some evidence of economic impact. *International Journal of Accounting*, 3: 255-261
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1986). *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Wong, J., (1988). Agency Theory and Accounting Choices: A Theoretical Framework. *Pacific Accounting Review*, 1(1): 22-41.