

ความสัมพันธ์ของคุณภาพการสอบบัญชีและการวางแผนภาษี  
ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย  
THE RELATIONSHIP BETWEEN AUDIT QUALITY AND TAX PLANNING  
OF LISTED COMPANIES ON THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND

พิชญานทร สามะบุตร<sup>1</sup> สัตยา ตันจันทรพงศ์<sup>1</sup> ชัยยศ สัมฤทธิ์สกุล<sup>1</sup> และ ศฐา วรณกุล<sup>1</sup>

<sup>1</sup>คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้

Pichayapohn Samaputra<sup>1</sup> Sathaya Thanjunpong<sup>1</sup> Chaiyot Sumritsakun<sup>1</sup> and Satha Waroonkun<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Faculty of Business Administration, Maejo University

(Received: January 5, 2021; Revised: February 4, 2021; Accepted: February 9, 2021)

**บทคัดย่อ**

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ศึกษาจากรายงานประจำปีในระหว่างปี พ.ศ. 2556-2560 จำนวน 864 ตัวอย่าง โดยตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีวัดจาก ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาในการให้บริการ การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ส่วนการวางแผนภาษีวัดจากอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (ETR) และอัตราส่วนภาษีต่อสินทรัพย์รวม (TAX/ASSET) สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้แก่ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าประสิทธิ์สหสัมพันธ์ และวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุคูณ ผลการศึกษาพบว่า การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และค่าธรรมเนียมสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการวางแผนภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

**คำสำคัญ:** คุณภาพการสอบบัญชี, การวางแผนภาษี, บริษัทจดทะเบียน

**ABSTRACT**

The purpose of this study is to study a relationship between audit quality and tax planning of listed companies in the Stock Exchange of Thailand (SET). The data were collected from annual reports during the year 2013-2017. The sample comprises of 864 samples. Independent variable is audit quality. Audit quality was measured from audit firm, audit tenure, auditor rotation and audit fees. Dependent variable is tax planning. Tax planning was measured by effective tax rate (ETR) and the ratio of tax to total assets (TAX/ASSET). The statistical devices employed in the analysis were Mean, Standard Deviation, Pearson's correlation coefficient, and Multiple Linear Regression analysis. The results of the study show that auditor rotation has a statistically significant negative relationship with tax planning and audit fees has a statistically significant positive relationship with tax planning.

**Keywords:** Audit quality, Tax planning, Listed Companies

## บทนำ

ภาษีอากรเป็นรายได้ของรัฐบาล เพื่อนำมาใช้ในการบริหารประเทศ ซึ่งร้อยละ 90 รายได้ทั้งหมดของรัฐบาลมาจากภาษีอากร ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นหนึ่งในภาษีประเภทภาษีอากรที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร จัดเก็บจากเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและอื่นๆ ปัจจุบันสภาพเศรษฐกิจไทยมีทิศทางการเติบโตที่อยู่ในช่วงภาวะเศรษฐกิจตกต่ำส่งผลให้การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันแต่ละบริษัทต้องหากกลยุทธ์นโยบายในการแข่งขัน เพื่อเพิ่มกำไรและพยายามลดค่าใช้จ่ายต่างๆ โดยภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นค่าใช้จ่ายจำนวนมากที่ภาคธุรกิจจะต้องจ่ายให้แก่รัฐบาล ดังนั้นบริษัทจึงได้มีการวางแผนภาษีเพื่อลดต้นทุนทางภาษีให้ได้มากที่สุด การวางแผนภาษี คือ การเตรียมการเพื่อเสียภาษีอย่างถูกต้อง ครบถ้วนตามกฎหมาย โดยการวางแผนใช้สิทธิประโยชน์ต่างๆ ทางภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อนำมาลดหย่อนค่าใช้จ่ายทางภาษีที่เกิดขึ้นทำให้เสียภาษีน้อยลง และยังเป็น การช่วยลดต้นทุนในการบริหารซึ่งเป็นการเตรียมการตัดสินใจเพื่อแผนการปฏิบัติที่เกี่ยวกับภาษีอากรให้เป็นอย่างดีถูกต้องตามเงื่อนไข หลักเกณฑ์ วิธีการและข้อบังคับตามกฎหมายภาษีอากร การวางแผนภาษีมีความจำเป็นที่จะต้องให้ผู้ที่มีความเชี่ยวชาญ ชำนาญ ทั้งในด้านกฎหมาย ด้านบัญชีและด้านการเงิน เนื่องจากการวางแผนภาษีค่อนข้างยุ่งยากซับซ้อน ต้องกระทำอย่างละเอียด รอบคอบ และจำเป็นต้องมีความรู้ความเข้าใจในหลักการเป็นอย่างดี เพื่อได้รับประโยชน์สูงสุดจากการวางแผนภาษี การวางแผนภาษียังรวมถึงการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ที่กระทำเพื่อทำให้ภาระทางภาษีลดลง โดยใช้วิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือการอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันกฎหมายกำหนดให้ทุกบริษัทต้องมีการจัดทำรายงานทางการเงิน เพื่อให้ทราบผลการดำเนินงานและแสดงฐานะทางการเงิน และงบการเงินดังกล่าวถูกกำหนดให้ต้องมีการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและแสดงความเห็นในรายงาน เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินนั้นถูกต้องตามมาตรฐานบัญชี เชื่อถือได้และผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ นอกจากนี้เหตุผลด้านความเชื่อมั่นและการสร้างความน่าเชื่อถือของบริษัทแล้วการตรวจสอบบัญชียังช่วยประเมินความเสี่ยงของธุรกิจ และช่วยลดความผิดพลาดในการดำเนินธุรกิจได้อีกด้วย รวมไปถึงการตรวจสอบระบบบัญชีและระบบภาษี หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประเมินพบความเสี่ยงสำคัญที่จะส่งผลกระทบต่อเงินมีความผิดพลาดหรือเกิดการเสียภาษีไม่ถูกต้องตามที่ควรจะเป็น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะรายงานให้แก่ผู้บริหารหรือปรับปรุงงบการเงิน รวมทั้งงานวิจัยในอดีตยังพบว่า แม้ว่างบการเงินของบริษัทได้ผ่านการตรวจสอบรับรองบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ก็ยังมีการหลีกเลี่ยงภาษีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มาจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ มีความรู้ความสามารถและมีประสิทธิภาพในการตรวจพบการหลีกเลี่ยงภาษีมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มาจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Lestari and Nedy, 2019) นอกจากนั้น งานวิจัยระหว่างการวางแผนภาษีและคุณภาพการสอบบัญชียังไม่มีทิศทางที่ชัดเจน

จากการทบทวนวรรณกรรมงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษี พบว่า คุณภาพการสอบบัญชีมีผลกระทบเชิงบวกกับการวางแผนภาษี (Hakim and Omri, 2015) ขณะที่งานวิจัยของ Kanagaretnam et al. (2016) และ Suyono (2018) กลับพบว่าคุณภาพการสอบบัญชีมีผลกระทบเชิงลบกับการวางแผนภาษี อย่างไรก็ตามงานวิจัยของ

Pummerer and Steller (2013) Ichsani and Susanti (2019) Lestari and Nedya (2019) และ Salehi et al. (2020) พบว่าคุณภาพการสอบบัญชีที่ไม่มีผลกระทบต่อกระบวนการวางแผนภาษี ซึ่งงานวิจัยส่วนใหญ่ พบว่าคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษีมีทิศทางไม่ชัดเจน อาจเป็นเพราะใช้เครื่องมือการวัดคุณภาพการสอบบัญชีและกลุ่มตัวอย่างไม่เหมือนกัน ผู้วิจัยจึงได้เลือกปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี คือ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาในการให้บริการ การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในการศึกษาความสัมพันธ์ของคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษี เพื่อความชัดเจนจึงตั้งสมมติฐานในการศึกษา ดังนี้

- สมมติฐานที่ 1 : ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษี
- สมมติฐานที่ 2 : ระยะเวลาให้บริการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษี
- สมมติฐานที่ 3 : การหมุนเวียนสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษี
- สมมติฐานที่ 4 : ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษี

จากการศึกษางานวิจัยของ ธัญพร ตันตยวรรค์ (2552) ผู้วิจัยได้เลือกปัจจัยที่ส่งผลต่อการวางแผนภาษีมาเป็นตัวแปรควบคุมในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่

ขนาดบริษัท (Firm Size) บริษัทขนาดใหญ่มีการวางแผนภาษีอย่างเป็นระบบและได้ผลประโยชน์ในการวางแผนภาษีมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก ดังนั้นบริษัทขนาดใหญ่จะมีการลงทุนด้านการวางแผนภาษีเพื่อที่จะประหยัดภาษีให้ได้มากที่สุด

อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ (Leverage) การจัดหาเงินทุนโดยการกู้ยืมมีผลต่อค่าใช้จ่ายทางภาษีลดลง คือดอกเบี้ยจ่ายของเงินกู้ยืม สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในทางบัญชีและทางภาษี

ระดับการลงทุนในสินทรัพย์ที่มีตัวตน (Capital Intensity) การลงทุนในสินทรัพย์ที่มีตัวตนจะทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาและสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชีได้ และเกณฑ์ทางภาษีสามารถหักได้เร็วกว่าทางบัญชี ทำให้บริษัทสามารถวางแผนภาษีได้โดยการลงทุนในสินทรัพย์ที่มีตัวตน

ความสามารถในการทำกำไร (Profitability) บริษัทที่มีอัตรากำไรสูง หรืออัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ (Return on Assets: ROA) สูง อาจทำให้เกิดแรงจูงใจในการวางแผนภาษีเพื่อลดค่าใช้จ่ายทางภาษีที่จะเพิ่มขึ้นตามอัตรากำไร

ผลประเมินการกำกับดูแลกิจการ (CG Score) หากบริษัทมีการกำกับดูแลกิจการที่ดี จะส่งผลให้การวางแผนภาษีลดลง (สตัยา ตันจันทรพงศ์, 2557; น้ำทิพย์ ขำตันวงษ์, 2558)

กลุ่มอุตสาหกรรม (Industry Group) อุตสาหกรรมแต่ละกลุ่มมีความแตกต่างกันทั้งในเรื่องลักษณะการดำเนินธุรกิจ สภาพแวดล้อม ข้อบังคับ กฎเกณฑ์ กฎหมายต่างๆ จึงทำให้เกิดการวางแผนภาษี เช่น ธุรกิจบริการจะลงทุนในสินทรัพย์ที่มีตัวตน ธุรกิจการเกษตรอาจได้รับสิทธิการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI)

### วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

## วิธีดำเนินการวิจัย

### 1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

งานวิจัยนี้เป็นการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยศึกษาปี พ.ศ. 2556-2560 มีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จำนวน 766 บริษัท (ข้อมูล ณ วันที่ 12 พฤศจิกายน 2561) ซึ่งไม่รวมบริษัทต่อไปนี้ 1) บริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน ได้แก่ ธุรกิจธนาคาร การเงิน และประกันภัย เนื่องจากมีลักษณะโครงสร้างทางการเงิน โครงสร้างการดำเนินงาน ข้อบังคับ กฎหมายที่ใช้ในการควบคุมการดำเนินงานต่างจากกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การกำกับดูแลมีความแตกต่างจากกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น 2) กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และบริษัทที่อยู่ในกลุ่มที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูการดำเนินงาน 3) กลุ่มหลักทรัพย์ในตลาดเอ็ม เอ ไอ เพราะว่ามีขนาดกิจการที่แตกต่างจากกลุ่มบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จึงทำให้กลุ่มตัวอย่างที่เลือกมีดังนี้

บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี 2561	766	บริษัท
หัก กลุ่มธุรกิจการเงิน	59	บริษัท
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์	66	บริษัท
กลุ่มหลักทรัพย์ในตลาด เอ็ม เอ ไอ	156	บริษัท
บริษัทที่อยู่ในกลุ่มกำลังฟื้นฟูการดำเนินงาน, แก้ไขงบการเงิน	10	บริษัท
บริษัทที่อาจถูกเพิกถอน, ประกาศเพิกถอนหลักทรัพย์	2	บริษัท
กลุ่มตัวอย่าง	473	บริษัท

### 2. การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลมาจากแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) รายงานประจำปี จากเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและเว็บไซต์ของบริษัท โดยการเก็บข้อมูลรายงานทางการเงินใช้ข้อมูลงบการเงินที่มีข้อมูลครบถ้วนสมบูรณ์และมีรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี ปรากฏว่ามีกลุ่มตัวอย่างที่เลือก 473 บริษัท โดยการศึกษาครั้งนี้ศึกษาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2556-2560 ดังนั้นจะได้ชุดข้อมูลทั้งหมด 2,365 ชุดข้อมูล (473 บริษัท x 5 ปี) จึงทำให้มีกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้นจำนวน 2,365 ตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างทั้งหมด	2,365	ตัวอย่าง
หัก กลุ่มตัวอย่างที่ไม่ใช่รอบระยะเวลาบัญชีสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม	105	ตัวอย่าง
กลุ่มตัวอย่างไม่สามารถเก็บข้อมูลได้ครบถ้วน	535	ตัวอย่าง
กลุ่มตัวอย่างที่มีการขาดทุนก่อนภาษีภายในปี 2556-2560	800	ตัวอย่าง
กลุ่มตัวอย่างที่มีค่าผิดปกติ	61	ตัวอย่าง
กลุ่มตัวอย่างคงเหลือ	864	ตัวอย่าง

### 3. การวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาวินิจฉัยครั้งนี้เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ เก็บรวบรวมข้อมูลมาจากแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) รายงานประจำปี โดยศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติดังต่อไปนี้

3.1 การวิเคราะห์โดยสถิติเชิงพรรณนา อธิบายภาพรวมของตัวแปรในรูปของค่าสถิติพื้นฐาน ได้แก่ ค่าน้อยสุด ค่ามากที่สุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของตัวแปรอิสระ ตัวแปรตามและตัวแปรควบคุม

3.2 การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงอนุมาน ค่าประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Pearson Correlation Analysis) และสมการถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) แสดงความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษี

### 4. การวัดค่าของตัวแปร

การวัดค่าของตัวแปร ตัวแปรที่ศึกษาครั้งนี้ ประกอบด้วย ตัวแปรอิสระ ตัวแปรตามและตัวแปรควบคุม ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการวัดค่าตัวแปรที่เกี่ยวข้องและตัวแปรควบคุม

ตัวแปร	สัญลักษณ์	วิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่า
ประเภทสำนักงานสอบบัญชี	Audit BIG4	ตัวแปรเทียม (0,1) โดยมีค่าเป็น 1 เมื่อใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชี BIG4 ที่เหลือให้ค่าเป็น 0
ระยะเวลาในการให้บริการ	Audit Tenure	จำนวนปีในการให้บริการของสำนักงานสอบบัญชีของบริษัท
การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี	Audit Rotation	ตัวแปรเทียม (0,1) โดยมีค่าเป็น 1 เมื่อมีการการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี หากไม่มีมีค่าเป็น 0
ค่าธรรมเนียมสอบบัญชี	Audit Fees	วัดจากค่าลอการิทึมธรรมชาติของค่าธรรมเนียมสอบบัญชีรวม
อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง	ETR	อัตราค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อกำไรก่อนหักภาษีเงินได้
อัตราส่วนภาษีต่อสินทรัพย์รวม	TAX/ASSET	อัตราค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อสินทรัพย์รวม
ขนาดบริษัท	SIZE	จำนวนสินทรัพย์รวม
อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์	LEV	สัดส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์
ระดับการลงทุนในสินทรัพย์ที่มีตัวตน	CAP	วัดจากอัตราส่วนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ต่อสินทรัพย์รวม
ความสามารถในการทำกำไร	ROA	อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม
การกำกับดูแลกิจการ	CG	ตัวแปรเทียม (0,1) โดยมีค่าเป็น 1 เมื่อมีคะแนนการกำกับดูแลอยู่ในระดับดีเลิศ หรือ 5 ดาว หากไม่ได้มีค่าเป็น 0
กลุ่มอุตสาหกรรม	INDUS	ตัวแปรเทียม (0,1) เป็นตัววัด ตามกลุ่มอุตสาหกรรมทั้ง 7 กลุ่ม

ตัวแบบในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเขียนเป็นสมการดังนี้

$$TP_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Audit BIG}_{4,i,t} + \beta_2 \text{Audit Tenure}_{i,t} + \beta_3 \text{Audit Rotation}_{i,t} + \beta_4 \text{Audit Fees}_{i,t} + \beta_5 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_6 \text{LEV}_{i,t} + \beta_7 \text{CAP}_{i,t} + \beta_8 \text{ROA}_{i,t} + \beta_9 \text{CG}_{i,t} + \sum_{k=1}^6 \beta_k \text{INDUS}_k + \varepsilon_{i,t}$$

$TP_{i,t}$	=	การวางแผนภาษีของบริษัท i ปีที่ t วัดจากค่า ETR และ TAX/ASSET
$\text{Audit BIG}_{4,i,t}$	=	ตัวแปรเทียม (0,1) ตามประเภทของสำนักงานสอบบัญชี
$\text{Audit Tenure}_{i,t}$	=	จำนวนปีในการให้บริการของสำนักงานสอบบัญชีของบริษัท i ปีที่ t
$\text{Audit Rotation}_{i,t}$	=	ตัวแปรเทียม (0,1) การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
$\text{Audit Fees}_{i,t}$	=	คำนวณจากค่าลอการิทึมธรรมชาติค่าธรรมเนียมสอบบัญชี
$\text{SIZE}_{i,t}$	=	คำนวณจากค่าลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม
$\text{LEV}_{i,t}$	=	อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมของบริษัท i ปีที่ t
$\text{CAP}_{i,t}$	=	อัตราส่วนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ต่อสินทรัพย์รวมของบริษัท i ปีที่ t
$\text{ROA}_{i,t}$	=	อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวมของบริษัท i ปีที่ t
$\text{CG}_{i,t}$	=	ตัวแปรเทียม (0,1) การกำกับดูแลกิจการ
$\text{INDUS}_k$	=	ตัวแปรเทียม (0,1) ตามกลุ่มอุตสาหกรรม 7 กลุ่ม
$\varepsilon_{i,t}$	=	ค่าความคลาดเคลื่อน (Error term)

### ผลการวิจัย

งานวิจัยครั้งนี้ใช้การวิเคราะห์ข้อมูลสถิติพรรณนา ได้แก่ ค่าน้อยสุด (Minimum) ค่ามากที่สุด (Maximum) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และค่าประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Pearson Correlation Analysis) และสถิติเชิงอนุมาน ได้แก่ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) จากข้อมูลตารางที่ 2 พบว่ามีกลุ่มตัวอย่างจำนวนทั้งสิ้น 864 ตัวอย่าง และเมื่อแบ่งตามกลุ่มอุตสาหกรรมพบว่า กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร 93 ตัวอย่าง กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค 84 ตัวอย่าง กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม 136 ตัวอย่าง กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง 175 ตัวอย่าง กลุ่มทรัพยากร 67 ตัวอย่าง กลุ่มบริการ 218 ตัวอย่าง และกลุ่มเทคโนโลยี 91 ตัวอย่าง

ตารางที่ 2 จำนวนร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง โดยแบ่งประเภทของกลุ่มอุตสาหกรรม

ประเภทอุตสาหกรรม	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง	ร้อยละ
กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	93	10.76
กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค	84	9.72
กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม	136	15.74
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	175	20.25
กลุ่มทรัพยากร	67	7.75

**ตารางที่ 2 (ต่อ)**

ประเภทอุตสาหกรรม	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง	ร้อยละ
กลุ่มบริการ	218	25.23
กลุ่มเทคโนโลยี	91	10.53
<b>รวม</b>	<b>864</b>	<b>100</b>

จากข้อมูลตารางที่ 3 พบว่าอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (ETR) มีค่าสูงสุด 0.960 ค่าเฉลี่ย 0.170 และมีอัตราภาษีต่อสินทรัพย์รวม (TAX/ASSET) ค่าสูงสุด 0.140 ค่าเฉลี่ย 0.017 ค่า ETR และ TAX/ASSET มีค่าต่ำ แสดงว่ามีการวางแผนภาษีสูง แสดงให้เห็นว่าบริษัทส่วนใหญ่มีค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่สูงมาก นอกจากนั้นคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ ประเภทสำนักงานสอบบัญชี (Audit BIG4) มีค่าเฉลี่ย 0.640 แสดงว่า บริษัทส่วนใหญ่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี BIG4 ในอัตราร้อยละ 64 และมีระยะเวลาในการให้บริการ (Audit Tenure) โดยเฉลี่ย 2.440 ปี สำหรับการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor Rotation) มีค่าเฉลี่ย 0.050 แสดงว่าบริษัทมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในอัตราร้อยละ 5 และค่าธรรมเนียมสอบบัญชี (Audit Fees) มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 14.681

**ตารางที่ 3 แสดงค่าสถิติพรรณนาของตัวแปร**

ตัวแปร	N	Minimum	Maximum	Mean	Std.
ETR	864	0.000	0.960	0.170	0.105
TAX/ASSET	864	0.000	0.140	0.017	0.016
Audit BIG4	864	0.000	1.000	0.640	0.479
Audit Tenure	864	1.000	5.000	2.440	1.336
Auditor Rotation	864	0.000	1.000	0.050	0.218
Audit Fees	864	12.540	18.810	14.681	0.938
SIZE	864	18.590	28.430	22.785	1.637
LEV	864	0.000	5.370	0.416	0.265
CAP	864	0.000	4.830	0.325	0.297
ROA	864	-0.080	0.830	0.085	0.067
CG	864	0.000	1.000	0.170	0.378

หมายเหตุ : ETR = วัตถุประสงค์ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อกำไรก่อนหักภาษีเงินได้, TAX/ASSET = วัตถุประสงค์จากอัตราค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อสินทรัพย์รวม, Audit BIG4 = ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี Big4 ให้ค่า 1 และ Non-Big4 ให้ค่า 0, Audit Tenure = จำนวนปีในการให้บริการของสำนักงานสอบบัญชี, Auditor Rotation = มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ค่า 1 ไม่มีการหมุนเวียนให้ค่า 0, Audit Fees = คำนวณจากค่าลอการิทึมธรรมชาติค่าธรรมเนียมสอบบัญชี, SIZE = คำนวณจากค่าลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม, LEV = อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม, CAP = อัตราส่วนที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ต่อสินทรัพย์รวม, ROA = อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม CG = ตัวแปรเทียม (0,1) บริษัทที่ได้คะแนนการกำกับดูแล 5 ดาวให้ค่า 1 และบริษัทที่ไม่ได้ 5 ดาวให้ค่า 0, INDUS1 = กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร INDUS2 = กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค INDUS3 = กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม INDUS4 = กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง INDUS5 = กลุ่มทรัพยากร INDUS6 = กลุ่มบริการ และ \*\*, \* หมายถึงระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 และ 0.05 ตามลำดับ

ตารางที่ 4 ค่าประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Pearson Correlation Analysis)

ตัวแปร	ETR	TAX /ASSET	Audit BIG4	Audit Tenure	Auditor Rotation	Audit fees	SIZE	LEV	CAP	ROA	CG5
ETR	1	0.325**	-0.053	-0.054	-0.064	0.028	-0.031	0.041	-0.035	-0.122**	-0.088*
TAX/ASSET		1	-0.103**	-0.015	-0.034	-0.143**	-0.254**	-0.109**	0.091**	0.756**	-0.137**
Audit BIG4			1	0.003	-0.064	0.311**	0.391**	0.236**	-0.087*	-0.053	0.185**
Audit Tenure				1	-0.239**	-0.074*	-0.055	-0.063	-0.005	0.000	-0.013
Auditor Rotation					1	-0.010	-0.042	-0.004	0.031	0.041	-0.020
Audit Fees						1	0.724**	0.310**	-0.005	-0.126**	0.317**
SIZE							1	0.335**	-0.115**	-0.214**	0.451**
LEV								1	0.023	-0.188**	0.117**
CAP									1	0.192**	-0.016
ROA										1	-0.032
CG5											1

หมายเหตุ : \*\*, \* หมายถึงระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 และ 0.05 ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลในตารางที่ 4 พบว่าค่าประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Pearson Correlation Analysis) สำหรับค่าตัวแปรต่างๆ ของกลุ่มตัวอย่าง 864 ตัวอย่าง พบว่าค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระระหว่าง TAX/ASSET กับ ROA มีค่าสูงสุดเท่ากับ 0.756 ซึ่งความสัมพันธ์ดังกล่าวไม่เกิน  $\pm 0.8$  แสดงว่ามีความสัมพันธ์ในระดับสูง แต่ไม่ถึงขั้นก่อให้เกิดปัญหาความสัมพันธ์กันของตัวแปรอิสระ (Stevens, 2012)

ตารางที่ 5 ผลของสมการถดถอยเชิงพหุคูณแสดงความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษี

ตัวแปร	ตัวแปรตาม = TP			
	ETR		TAX/ASSET	
	B	ค่าสถิติ t	B	ค่าสถิติ t
(Constant)	0.207	2.946**	0.018	2.548*
AuditBIG4	-0.007	-0.854	-0.001	-1.345
Audit Tenure	-0.005	-1.943	0.000	-1.511
Auditor Rotation	-0.038	-2.323*	-0.006	-3.620**
Audit Fees	0.014	2.559*	0.001	2.003*
SIZE	-0.010	-2.606**	-0.002	-4.107**
LEV	0.004	0.278	0.004	3.046**
CAP	0.002	0.162	-0.004	-3.186**
ROA	-0.190	-3.425**	0.188	33.945**
CG5	-0.015	-1.422	-0.003	-2.554*
INDUS1	-0.001	-0.057	0.003	1.975*



ตารางที่ 5 (ต่อ)

ตัวแปร	ตัวแปรตาม = TP			
	ETR		TAX/ASSET	
	B	ค่าสถิติ t	B	ค่าสถิติ t
INDUS2	0.011	0.689	0.004	2.295*
INDUS3	-0.017	-1.141	0.001	0.766
INDUS4	0.040	2.957**	0.005	4.007**
INDUS5	0.004	0.209	0.006	3.707**
INDUS6	0.027	2.037*	0.005	4.141**
R Square		0.073	0.619	
Adjusted R Square		0.057	0.612	
Std. Error of the Estimate		0.102	0.010	

หมายเหตุ : \*\*, \* หมายถึงระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 และ 0.05 ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลในตารางที่ 5 ตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชี ประเภทสำนักงานสอบบัญชี (Audit BIG4) และตัวแปรระยะเวลาในการให้บริการ (Audit Tenure) เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย วัดจากค่า ETR และ TAX/ASSET มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 1 และสมมติฐานที่ 2

การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor Rotation) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย วัดจากค่า ETR และ TAX/ASSET มีค่าเท่ากับ -0.038 และ -0.006 ตามลำดับ แสดงให้เห็นว่าเมื่อมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีดีขึ้น ลดปัญหาความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับลูกค้าสอบบัญชี ทำให้เกิดการวางแผนภาษีลดลง ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐานที่ 3

ค่าธรรมเนียมสอบบัญชี (Audit Fees) เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย วัดจากค่า ETR และ TAX/ASSET มีค่าเท่ากับ 0.014 และ 0.001 ตามลำดับ หมายความว่า ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการวางแผนภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงให้เห็นว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูง จะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีสูงขึ้นทำให้การเสียภาษีเกิดขึ้นอย่างถูกต้อง ครบถ้วน ตามกฎหมาย ดังนั้นจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 4

ตัวแปรควบคุม เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของ SIZE วัดจากค่า ETR และ TAX/ASSET มีค่า -0.100 และ -0.002 ตามลำดับและมีนัยสำคัญทางสถิติว่า ขนาดบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษี เนื่องจากบริษัทขนาดใหญ่ได้รับความสนใจและถูกควบคุมจากการกำกับดูแล ส่งผลให้การวางแผนภาษีเป็นไปได้ยาก ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของ LEV จากค่า TAX/ASSET มีค่า 0.004 และมีนัยสำคัญทางสถิติว่า อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการวางแผนภาษี ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของ CAP จากค่า TAX/ASSET มีค่า -0.004 และมีนัยสำคัญทางสถิติว่า ระดับการลงทุนในสินทรัพย์ที่มีตัวตนมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษี หมายความว่าหากมีการลงทุนในสินทรัพย์ที่มีตัวตนสูง จะมีการวางแผนที่ต่ำ ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของ ROA วัดจากค่า

ETR มีค่า -0.190 มีนัยสำคัญทางสถิติว่า ความสามารถในการทำกำไรมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางภาษีลดลงแต่ไม่กระทบกับกำไรทางบัญชี และเมื่อวัดจากค่า TAX/ASSET มีค่า 0.188 มีนัยสำคัญทางสถิติว่า ความสามารถในการทำกำไรมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีลดลง

**ตารางที่ 6** ผลของสมการถดถอยเชิงพหุคูณแสดงความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษีโดยแบ่งตามคะแนนการกำกับดูแลที่ดี

ตัวแปร	CG5				NON-CG5			
	ETR		TAX/ASSET		ETR		TAX/ASSET	
	B	ค่าสถิติ t	B	ค่าสถิติ t	B	ค่าสถิติ t	B	ค่าสถิติ t
(Constant)	0.259	1.521	0.022	1.531	0.222	2.691**	0.023	2.790**
Audit BIG4	-0.055	-1.989*	-0.006	-2.352*	0.001	0.177	-0.000	-0.098
Audit Tenure	-0.013	-1.794	-0.001	-1.343	-0.003	-0.990	0.000	-0.939
Auditor Rotation	-0.052	-1.005	-0.017	-3.839**	-0.032	-1.880	-0.004	-2.160*
Audit Fees	0.010	0.747	0.001	0.961	0.015	2.300*	0.001	1.267
SIZE	-0.009	-0.881	-0.002	-2.177*	-0.011	-2.608**	-0.002	-3.732**
LEV	0.106	1.370	0.019	2.817**	-0.007	-0.482	0.003	2.137*
CAP	-0.046	-0.733	-0.003	-0.643	0.004	0.326	-0.004	-3.339**
ROA	-0.322	-1.607	0.165	9.617**	-0.127	-2.199*	0.199	33.953**
INDUS1	0.060	1.422	0.009	2.501*	-0.032	-1.901	-0.001	-0.597
INDUS2	-0.008	-0.140	0.008	1.563	-0.003	-0.191	0.001	0.449
INDUS3	-0.004	-0.089	0.006	1.607	-0.035	-2.158*	-0.003	-1.608
INDUS4	0.040	1.251	0.007	2.430*	0.026	1.712	0.003	1.912
INDUS5	0.061	1.542	0.014	4.166**	-0.033	-1.627	0.001	0.525
INDUS6	0.130	2.985**	0.013	3.489**	0.003	0.215	0.002	1.466
R Square	0.242		0.494		0.064		0.657	
Adjusted R Square	0.163		0.441		0.046		0.650	
Std. Error of the Estimate	0.115		0.010		0.097		0.010	

หมายเหตุ : \*\*, \* หมายถึงระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 และ 0.05 ตามลำดับ

จากตารางที่ 6 เมื่อแบ่งตามคะแนนการกำกับดูแลที่ดี แบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ บริษัทที่ได้คะแนนกำกับดูแลอยู่ในระดับดีเลิศ (CG5) และบริษัทที่ไม่ได้คะแนนการกำกับดูแลอยู่ในระดับดีเลิศ (NON-CG5) โดยในกลุ่มบริษัทที่ได้คะแนนการกำกับดูแลอยู่ในระดับดีเลิศ (CG5) ตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชี ประเภทสำนักงานสอบบัญชี (Audit BIG4) เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย วัดจากค่า ETR และ TAX/ASSET มีค่าเท่ากับ -0.055 และ -0.006 หมายความว่าประเภทสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ เนื่องจากคุณภาพการสอบบัญชี จาก BIG4 มีคุณภาพการตรวจสอบบัญชีสูงทำให้บริษัทที่ได้รับการตรวจสอบบัญชีมีการวางแผนภาษีลดลง และตัวแปรการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor Rotation) เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย วัดจากค่า TAX/ASSET มีค่าเท่ากับ -0.017 หมายความว่า การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษี

อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สำหรับตัวแปรควบคุมที่วัดจากค่า TAX/ASSET พิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของ SIZE มีค่า  $-0.002$  หมายความว่าขนาดบริษัทที่มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษี การวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีลดลงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ พิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของ LEV และ ROA มีค่า  $0.019$  และ  $0.165$  หมายความว่าอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์และความสามารถในการทำกำไรมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีลดลง และเมื่อวัดจากค่า ETR พบว่าตัวแปรควบคุมมีความสัมพันธ์กับการวางแผนภาษีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ และพบว่ากลุ่มอุตสาหกรรม กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มทรัพยากร และกลุ่มบริการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการวางแผนภาษี

กลุ่มบริษัทที่ไม่ได้คะแนนกำกับดูแลอยู่ในระดับดีเลิศ (NON-CG5) ตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Auditor Rotation) เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย วัดจากค่า TAX/ASSET มีค่าเท่ากับ  $-0.004$  มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ค่าธรรมเนียมสอบบัญชี (Audit Fees) เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอย วัดจากค่า ETR มีค่าเท่ากับ  $0.015$  หมายความว่า ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการวางแผนภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สำหรับตัวแปรควบคุม เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของ SIZE วัดจากค่า ETR และ TAX/ASSET มีค่า  $-0.011$  และ  $-0.002$  ตามลำดับ หมายความว่า ขนาดบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของ LEV จากค่า TAX/ASSET มีค่า  $0.003$  หมายความว่า อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการวางแผนภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของ CAP จากค่า TAX/ASSET มีค่า  $-0.004$  หมายความว่าระดับการลงทุนในสินทรัพย์ที่มีตัวตนมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยของ ROA วัดจากค่า ETR มีค่า  $-0.127$  มีนัยสำคัญทางสถิติว่า ความสามารถในการทำกำไรมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางภาษีลดลงแต่ไม่กระทบกับกำไรทางบัญชี และเมื่อวัดจากค่า TAX/ASSET มีค่า  $0.199$  มีนัยสำคัญทางสถิติว่า ความสามารถในการทำกำไรมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการวางแผนภาษีที่ทำให้กำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีลดลง และพบว่ากลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษี

## อภิปรายผล

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของคุณภาพการสอบบัญชีกับการวางแผนภาษีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งไม่รวมบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ และกลุ่มหลักทรัพย์ในตลาดเอ็ม เอ ไอ และศึกษาในระหว่างปี พ.ศ. 2556-2560 จำนวน 864 ตัวอย่าง โดยคุณภาพการสอบบัญชีวัดจาก ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาในการให้บริการ การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ส่วนการวางแผนภาษีวัดจากอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (ETR) และอัตราส่วนภาษีต่อสินทรัพย์รวม (TAX/ASSET) จากการวิจัยไม่พบว่าประเภทสำนักงานสอบบัญชีและระยะเวลาในการให้บริการมีความสัมพันธ์กับการวางแผนภาษี อาจเป็นเพราะสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะต้องมีคุณสมบัติตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ

ตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) กำหนด ทั้งในส่วนที่เป็นคุณสมบัติรายบุคคลและคุณสมบัติของสำนักงาน รวมทั้งบริษัทส่วนใหญ่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี BIG4 จึงทำให้คุณภาพการตรวจสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน (กมล และพิเชษฐ, 2562) ซึ่งอาจเป็นสาเหตุที่ไม่พบความสัมพันธ์ดังกล่าว อย่างไรก็ตามการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและค่าธรรมเนียมสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับการวางแผนภาษี คือ การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษีสอดคล้องกับงานวิจัยของ Kanagaretnam et al. (2016) และ Suyono (2018) แสดงว่าเมื่อมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีจะลดปัญหาเรื่องความคุ้นเคยความสัมพันธ์ใกล้ชิดที่อาจจะเกิดขึ้นกับลูกค้าสอบบัญชี กรรมการ ผู้บริหาร หรือพนักงานของบริษัท ลูกค้าส่งผลให้การปฏิบัติงานตรวจสอบขาดความเป็นอิสระ ทำให้มีการวางแผนภาษีลดลง ขณะที่ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการวางแผนภาษี สอดคล้องกับงานวิจัยของ Hakim and Omri (2015) แสดงว่าหากมีค่าสอบบัญชีมากขึ้น จะส่งผลให้มีคุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นและมีการวางแผนภาษีเพิ่มขึ้นตามไปด้วย

เมื่อแบ่งกลุ่มตัวอย่างเป็น 2 กลุ่ม คือ บริษัทที่ได้คะแนนกำกับดูแลอยู่ในระดับดีเลิศ (CG5) และบริษัทที่ไม่ได้คะแนนกำกับดูแลอยู่ในระดับดีเลิศ (NON-CG5) พบว่าบริษัทที่ได้คะแนนกำกับดูแลอยู่ในระดับดีเลิศใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี BIG4 หรือมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการวางแผนภาษี แสดงให้เห็นว่ากลุ่มบริษัทที่มีการกำกับดูแลกิจการที่ดีนั้นจะส่งผลให้วางแผนภาษีลดลง สอดคล้องกับงานวิจัยของสัตยา ตันจันทรพงศ์ (2557) และน้ำทิพย์ ขำตันนงษ์ (2558) และคุณภาพการสอบบัญชีที่ดีนั้นจะช่วยลดวางแผนภาษี ขณะที่บริษัทที่ไม่ได้คะแนนกำกับดูแลอยู่ในระดับดีเลิศ กลับพบว่าใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี BIG4 ไม่มีความสัมพันธ์กับการวางแผนภาษี

## ข้อเสนอแนะ

### 1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

งานวิจัยนี้จะเป็นประโยชน์กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยสามารถนำไปประกอบการพิจารณาในการกำหนดนโยบายเกี่ยวกับการกำกับดูแลเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่นักลงทุน รวมทั้งเป็นประโยชน์กับนักลงทุนในการพิจารณาถึงความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นและผลตอบแทนที่ได้จากการลงทุน หากบริษัทมีความสามารถในการจัดการด้านภาษีของบริษัท มีการวางแผนภาษีที่ดีจะทำให้บริษัทมีค่าใช้จ่ายทางภาษีที่ลดลงส่งผลให้กำไรเพิ่มขึ้น นอกจากนี้หน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถใช้เป็นแนวทางในการกำหนดนโยบายส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีการกำกับดูแลกิจการที่ดี เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี

### 2. ข้อเสนอแนะสำหรับการทำวิจัยครั้งต่อไป

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชี สามารถวัดคุณภาพของการสอบบัญชีด้วยตัววัดอื่นได้ เช่น ปริมาณงานสอบบัญชี ประเภทการแสดงความเห็นของผู้สอบ ประสิทธิภาพ ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมต่างๆ

### เอกสารอ้างอิง

- กมล วานิชถาวร และพิเชษฐ โสภางษ์. (2562). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. *วารสารมหาจุฬานาครธรรมศรณ*, 6(9), 4332-4345.
- นำทิพย์ ขำตันวงษ์. (2558). *ความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการ กับการวางแผนภาษีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ธัญพร ตันติยวงค์. (2552). *การศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการวางแผนภาษีและความสัมพันธ์ระหว่างการวางแผนภาษีกับมูลค่าของกิจการ: หลักฐานเชิงประจักษ์จากประเทศไทย*. ปริญญาบัญชีบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สัตยา ตันจันทรพงษ์. (2557). อิทธิพลของการกำกับดูแลกิจการที่ดีต่อการวางแผนภาษีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 10(28), 5-18.
- Hakim, I. H. & Omri, M. A. B. (2015). Auditor Quality and Tax Management: Evidence From Tunisian Companies. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 7(2), 151-171.
- Ichsani, S. & Susanti, N. (2019). The Effect of Firm Value, Leverage, Profitability and Company Size on Tax Avoidance in Companies Listed on Index LQ45 Period 2012-2016. *Global Business and Management Research*, 11(1), 307-313.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y. & Lobo, G. J. (2016). Relation between Auditor Quality and Tax Aggressiveness: Implications of Cross-country Institutional Differences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 105-135.
- Lestari, N. & Nedy, S. (2019). The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance. *International Conference On Applied Science and Technology 2019- Social Sciences Track (iCASTSS 2019)*. Atlantis Press.
- Pummerer, E. & Steller, M. (2013). *Taxes and Audit Quality*. Retrieved October 20, 2020, from <https://ssrn.com/abstract=2399045>
- Salehi, M., Tarighi, H. & Shahri, T. A. (2020). The Effect of Auditor Characteristics on Tax Avoidance of Iranian Companies. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 27(2), 119-134.
- Stevens, J. P. (2012). *Applied Multivariate Statistics for the Social Sciences*. 5<sup>th</sup> ed. New York: Routledge.
- Suyono, E. (2018). External Auditors' Quality, Leverage, and Tax Aggressiveness: Empirical Evidence From The Indonesian Stock Exchange. *Media Ekonomi dan Manajemen*, 33(2), 99-112.