

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่องปัญหาของผู้ทำบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ ในด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาของผู้ทำบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ ในด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีขอบเขตการศึกษาปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคล ในด้านการรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ และศึกษาปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม ในด้านการรับรู้รายได้ที่เกิดภาษีขาย ฐานภาษี และภาษีซื้อ ที่เกิดขึ้นจากความแตกต่างระหว่างการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี กับการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร

การศึกษานี้ทำโดยใช้แบบสอบถามส่งทางไปรษณีย์ไปยังผู้ทำบัญชีที่ขึ้นทะเบียนต่อสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดเชียงใหม่ โดยสุ่มตัวอย่างผู้ทำบัญชีจำนวน 278 คน จากจำนวนทั้งหมด 1,000 คน ซึ่งการเลือกกลุ่มตัวอย่างนั้นจะแบ่งเป็น 2 ระดับ คือแบ่งตามสัดส่วนคุณวุฒิการศึกษาที่ขึ้นทะเบียนผู้ทำบัญชี และแบ่งตามสัดส่วนภูมิภาคที่แจ้งไว้กับสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดเชียงใหม่

ผลการส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างจำนวน 278 คน ปรากฏว่ามีแบบสอบถามที่ส่งกลับคืนมาจำนวน 174 คน ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 62.59 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด จึงนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์ โดยใช้ค่าสถิติ ความถี่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ยเลขคณิต

สรุปผลการศึกษา

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ 83.9 และเป็นเพศชาย ร้อยละ 16.1 ส่วนใหญ่มีอายุต่ำกว่าหรือเท่ากับ 30 ปี ร้อยละ 48.9 รองลงมาอายุช่วง 31-40 ปี ร้อยละ 33.9 อายุช่วง 41-50 ปี ร้อยละ 14.9 และอายุมากกว่า 50 ปี ร้อยละ 2.3 ระดับการศึกษาที่ขึ้นทะเบียนผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีวุฒิการศึกษาระดับปริญญาตรีหรือปริญญาโท ร้อยละ 74.1 และระดับปวส.หรืออนุปริญญา ร้อยละ 25.9

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับการทำงานด้านบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ปี ร้อยละ 37.9 รองลงมา 6-10 ปี ร้อยละ 35.1 โดยส่วนใหญ่รับทำบัญชีระหว่าง 1-30 ราย ร้อยละ 68.4 รองลงมา 31-60 ราย ร้อยละ 16.7 สถานภาพในการทำงานส่วนใหญ่เป็นพนักงานของกิจการ ร้อยละ 36.2 รองลงมา รับจ้างทำบัญชีอิสระ ร้อยละ 27.6 ประเภทธุรกิจที่รับทำบัญชีให้ส่วนใหญ่เป็นกิจการบริการ ร้อยละ 77.0 รองลงมา เป็นกิจการค้าปลีก ร้อยละ 52.9 ซึ่งกิจการที่รับทำบัญชีให้ส่วนใหญ่มีลักษณะการขายเป็นเงินสด ร้อยละ 94.3 รองลงมา เป็นการขายเงินเชื่อ ร้อยละ 80.5 มีลักษณะการซื้อส่วนใหญ่เป็นเงินสด ร้อยละ 92.5 รองลงมา เป็นการซื้อเงินเชื่อ ร้อยละ 86.8

ส่วนที่ 2 ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ทำบัญชีโดยรวม พบว่า ผู้ทำบัญชีมีปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับปานกลาง โดยมีปัญหาสูงสุดในด้านการรับรู้รายได้ ซึ่งมีปัญหาระดับปานกลาง และมีปัญหาสูงสุดเกี่ยวกับการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน ซึ่งทางบัญชีอาจไม่คิดค่าตอบแทน หรือคิดค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด รองลงมา เป็นปัญหาด้านค่าใช้จ่าย ซึ่งมีปัญหาระดับปานกลาง โดยมีปัญหาสูงสุดเกี่ยวกับรายจ่ายที่กิจการได้จ่ายไปจริงแต่ไม่สามารถพิสูจน์ผู้รับเงินได้เนื่องจากไม่มีหลักฐาน หรือมีหลักฐานไม่สมบูรณ์ และปัญหาด้านสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้เจ้าของ มีปัญหาระดับปานกลาง โดยมีปัญหาสูงสุดเกี่ยวกับการบันทึกสินทรัพย์จากการเช่าซื้อ

ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลจำแนกตามอายุ พบว่า ผู้ทำบัญชีในแต่ละช่วงอายุ มีปัญหาด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับปานกลางเหมือนกัน โดยช่วงอายุต่ำกว่าหรือเท่ากับ 30 ปี มีปัญหาสูงสุด รองลงมา เป็นช่วงอายุ 31 - 40 ปี ช่วงอายุ 41 - 50 ปี และอายุมากกว่า 50 ปี ตามลำดับ โดยผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีปัญหาสูงสุดในด้านการรับรู้รายได้ ยกเว้นผู้ทำบัญชีที่มีอายุมากกว่า 50 ปี จะมีปัญหาสูงสุดในด้านค่าใช้จ่าย

ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลจำแนกตามระดับการศึกษาที่ขึ้นทะเบียนผู้ทำบัญชี พบว่า ผู้ทำบัญชีที่มีวุฒิการศึกษาในแต่ละระดับมีปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับปานกลางเหมือนกัน โดยผู้ทำบัญชีที่มีการศึกษาระดับ ปวส. หรืออนุปริญญา มีปัญหาสูงสุด รองลงมา เป็นผู้ทำบัญชีที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรีหรือปริญญาโท โดยทั้งหมดมีปัญหาสูงสุดด้านการรับรู้รายได้

ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชี พบว่า ผู้ทำบัญชีมีปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับปานกลางเหมือนกัน โดยผู้ที่มีประสบการณ์น้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ปีมีปัญหาสูงสุด รองลงมาเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ 6-10 ปี ผู้ที่มีประสบการณ์มากกว่า 15 ปี และผู้ที่มีประสบการณ์ 11-15 ปี ซึ่งทั้งหมดมีปัญหาสูงสุดเหมือนกันคือปัญหาด้านการรับรู้รายได้

ส่วนที่ 3 ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ทำบัญชีโดยรวม พบว่า ผู้ทำบัญชีมีปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับปานกลาง โดยมีปัญหาสูงสุดในด้านฐานภาษีซึ่งมีปัญหาในระดับปานกลาง มีปัญหาสูงสุดเกี่ยวกับการกำหนดมูลค่าฐานภาษีจากการส่งออก กรณีได้รับเงินตราต่างประเทศและมีการขายในเดือนที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น ซึ่งกำหนดให้ถือเงินตราไทยที่ได้รับเป็นฐานภาษีแต่หากยังมีได้มีการขายเงินตราต่างประเทศให้ใช้อัตราเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อในวันทำการสุดท้ายของเดือนที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเป็นฐานภาษี รองลงมาเป็นปัญหาด้านการรับรู้รายได้ที่เกิดภาษีขายซึ่งมีปัญหาในระดับปานกลาง มีปัญหาสูงสุดเกี่ยวกับการขายสินค้า ซึ่งจะเกิดความรับผิดชอบในการส่งมอบสินค้า หรือโอนกรรมสิทธิ์ หรือได้รับชำระราคา หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนมีการส่งมอบสินค้า และปัญหาด้านภาษีซื้อซึ่งมีปัญหาในระดับปานกลาง โดยมีปัญหาสูงสุดเกี่ยวกับการเฉลี่ยภาษีซื้อของกิจการที่มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มจำแนกตามอายุ พบว่า ผู้ทำบัญชีที่มีอายุต่ำกว่าหรือเท่ากับ 30 ปี และผู้ที่มีอายุระหว่าง 31-40 ปี มีปัญหาด้านภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับปานกลาง โดยผู้ทำบัญชีที่มีอายุระหว่าง 31-40 ปี มีปัญหาสูงสุด รองลงมาเป็นผู้ที่มีอายุต่ำกว่าหรือเท่ากับ 30 ปี ส่วนผู้ทำบัญชีที่มีอายุ 41-50 ปี และ ผู้ที่มีอายุมากกว่า 50 ปี มีปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับน้อย โดยผู้ทำบัญชีที่มีอายุ 41-50 ปี มีปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มสูงกว่าผู้ที่มีอายุมากกว่า 50 ปี โดยผู้ทำบัญชีที่มีที่มีอายุต่ำกว่าหรือเท่ากับ 30 ปี อายุ 31-40 ปี และอายุ 41-50 ปี มีปัญหาสูงสุดเหมือนกัน คือ ปัญหาด้านฐานภาษี ส่วนผู้ที่มีอายุมากกว่า 50 ปี มีปัญหาสูงสุดในด้านการรับรู้รายได้

ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มจำแนกตามระดับการศึกษาที่ขึ้นทะเบียนผู้ทำบัญชี พบว่า ผู้ทำบัญชี มีปัญหาในระดับปานกลาง โดยผู้ทำบัญชีที่มีการศึกษาระดับ ปวศ. หรืออนุปริญญา มีปัญหาสูงกว่าผู้ที่มีระดับการศึกษาระดับปริญญาตรีหรือปริญญาโท และทั้งหมดมีปัญหาสูงสุดในด้านเดียวกัน คือ ปัญหาด้านฐานภาษี

ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มจำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชี พบว่า ผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์ในการทำงานน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ปี 6-10 ปี และมากกว่า 15 ปี มีปัญหาด้านภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับปานกลาง โดยผู้ที่มีประสบการณ์น้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ปี และ 6-10 ปี มีปัญหาสูงสุดเท่ากัน รองลงมาเป็นผู้ที่มีประสบการณ์มากกว่า 15 ปี ส่วนผู้ที่มีประสบการณ์ 11-15 ปี นั้นมีปัญหาด้านภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับน้อย ซึ่งผู้ทำบัญชีทุกช่วงประสบการณ์ต่างมีปัญหาสูงสุดเหมือนกัน คือ ปัญหาด้านฐานภาษี

อภิปรายผลการศึกษา

จากการศึกษา พบว่า ผู้ทำบัญชีมีปัญหาด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับปานกลาง โดยมีปัญหาสูงสุดในด้านการรับรู้รายได้ เรื่องการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน ซึ่งทางบัญชีอาจไม่คิดค่าตอบแทน หรือคิดค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด แต่ทางภาษีเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอน รองลงมาเป็นปัญหาด้านค่าใช้จ่าย เกี่ยวกับรายจ่ายที่กิจการได้จ่ายไปจริงแต่ไม่สามารถพิสูจน์ผู้รับเงินได้เนื่องจากไม่มีหลักฐาน หรือมีหลักฐานไม่สมบูรณ์ และปัญหาด้านสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ เกี่ยวกับการบันทึกสินทรัพย์จากการเช่าซื้อ ทางบัญชีให้บันทึกราคาเงินสดผลต่างถือเป็นดอกเบี้ยจ่ายรอดตัดบัญชี แต่ทางภาษีให้บันทึกเป็นมูลค่าสินทรัพย์ทั้งหมด

ผลการศึกษาครั้งนี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ เดือนเพ็ญ ชเนศรภา (2544) ในหัวข้อเรื่อง การวิเคราะห์ประเด็นความผิดที่ตรวจพบจากการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล ของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ในส่วนของปัญหาด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งพบว่า จากการตรวจสอบพบประเด็นความผิดที่เกิดขึ้นซ้ำๆ กันส่วนใหญ่ได้แก่ การรับรู้รายได้ ทั่วไปไม่ถูกต้องเป็นสาเหตุให้แสดงยอดรายรับไว้ขาดหรือต่ำกว่าความเป็นจริง การให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน และการนำรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรของกิจการมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และผลการศึกษาครั้งนี้ยังสอดคล้องกับผลการศึกษาของ อนันต์ บุญประเทือง (2538) ในหัวข้อเรื่อง ปัญหาที่ตรวจพบในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งพบว่า มีปัญหาการแสดงรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง การนำรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรมาหักเป็นค่าใช้จ่าย

ข้อค้นพบในการศึกษา

จากการศึกษา พบว่า ผู้ทำบัญชีที่มีอายุน้อยจะมีปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่าผู้ที่มีอายุมาก และผู้ทำบัญชีที่มีระดับการศึกษาน้อยจะมีปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าผู้ที่มีระดับการศึกษาสูง โดยผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลด้านการรับรู้รายได้ และมีปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มด้านฐานภาษี

ข้อเสนอแนะ

1. ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล

การจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชี หากพบรายการค่าใช้จ่ายใดซึ่งถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามทางภาษีอากร ผู้ทำบัญชีควรบันทึกบัญชีแยกจากรายการปกติ เพื่อสะดวกต่อการปรับปรุงกำไร/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีในแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 ซึ่งยื่นต่อ กรมสรรพากร ได้อย่างถูกต้อง

2. ด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ทำบัญชีมีปัญหาสูงสุดเกี่ยวกับการกำหนดมูลค่าฐานภาษีจากการส่งออก กรณีได้รับเงินตราต่างประเทศและมีการขายในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น ซึ่งกำหนดให้ถือเงินตราไทยที่ได้รับเป็นฐานภาษี แต่หากยังมีได้มีการขายเงินตราต่างประเทศให้ใช้อัตราเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อในวันทำการสุดท้ายของเดือนที่ความรับผิดเกิดขึ้นเป็นฐานภาษี ดังนั้น การปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีควรแนะนำให้ผู้ประกอบการทราบเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บเอกสารหลักฐานในการส่งออก การรับชำระเงิน และการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ และส่งมอบให้ผู้ทำบัญชีเพื่อจัดทำรายงานภาษีขายและยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างถูกต้อง

3. ด้านกรมสรรพากร

ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นของผู้ทำบัญชีในด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม นั้น ล้วนมีสาเหตุมาจากวิธีการปฏิบัติที่แตกต่างกันของมาตรฐานบัญชีกับประมวลรัษฎากร ดังนั้น กรมสรรพากรควรจัดให้มีการอบรมให้แก่ผู้ทำบัญชีในเรื่องความแตกต่างของหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานบัญชีกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร และควรอบรมเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรที่มีการปรับปรุง เปลี่ยนแปลง เพิ่มเติม อย่างสม่ำเสมอ อีกทั้งกรมสรรพากรยังควรจะทำการศึกษาลักษณะธุรกิจแต่ละประเภทอย่างละเอียด เพื่อกำหนดเกณฑ์การรับรู้รายได้และหลักเกณฑ์ ค่าใช้จ่ายให้เหมาะสมตามความเป็นจริงและเป็นไปตามสถานการณ์ปัจจุบัน

4. ด้านผู้ทำบัญชี

จากการศึกษา พบว่า ผู้ทำบัญชีที่มีอายุและประสบการณ์น้อยจะมีปัญหามากกว่า ผู้ที่มีอายุและประสบการณ์มาก ดังนั้น ผู้ทำบัญชีจะต้องหมั่นศึกษาหาความรู้ด้วยตนเอง ถึงแม้ว่า จะต้องเข้ารับการอบรมตามเงื่อนไขตามกฎหมาย ผู้ทำบัญชีก็ควรที่จะหมั่นศึกษาหาความรู้จากตำรา เอกสารต่าง ๆ เพื่อเพิ่มความแม่นยำในการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามมาตรฐานบัญชี และยังสามารถปรับปรุงกำไร/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไร/ขาดทุนสุทธิทางภาษีในแบบ ภ.ง.ด.50 ได้อย่างถูกต้อง หรือหากมีข้อสงสัยเกี่ยวกับบัญชีและภาษี ควรขอคำแนะนำกับผู้ที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ทั้งในหน่วยงานของตนเอง หรือหน่วยงานกรมสรรพากร ซึ่งในปัจจุบันทางกรมสรรพากรก็มีการให้บริการสอบถามปัญหาภาษีอากรผ่านทางโทรศัพท์ และทางเว็บไซต์ ด้วย

5. ด้านผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรเพิ่มบทบาท โดยเป็นผู้ให้คำแนะนำเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานบัญชีให้ถูกต้อง รวมทั้งสามารถให้คำแนะนำแก่ ผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับรายการที่ต้องทำการปรับปรุงในการยื่นแบบเสียภาษี

ข้อจำกัดในการศึกษา

1. การศึกษาในครั้งนี้ได้ส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างผู้ทำบัญชีจำนวน 278 คน แต่ได้รับแบบสอบถามกลับคืนเพียง 174 คน คิดเป็นร้อยละ 62.59 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด
2. การกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างในครั้งนี้มาจากจำนวนประชากรผู้ทำบัญชีที่ขึ้นทะเบียนต่อสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดเชียงใหม่ ณ วันที่ 30 พฤศจิกายน 2547 จำนวน 1,000 คน แต่ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2549 จำนวนประชากรผู้ทำบัญชีได้เพิ่มขึ้นเป็น 1,257 คน (สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดเชียงใหม่ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2549) ซึ่งเป็นจำนวนที่เพิ่มขึ้นหลังจากส่งแบบสอบถามไปแล้ว