

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

สรุปผลการศึกษา

การศึกษาเรื่อง ปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งเป็นบุคคลที่มีหน้าที่ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และได้เริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 2545 เป็นปีแรก ซึ่งอาจพบกับปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีในด้านต่าง ๆ ดังนั้น เพื่อให้ทราบถึงปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ปฏิบัติงาน และผลการศึกษาอาจเป็นประโยชน์กับผู้สนใจที่จะเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร และเป็นข้อมูลให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องหาวิธีการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

ประชากรที่ทำการศึกษานี้ ได้ทำการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถามที่ได้จัดส่งให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรทั้งหมด ณ เดือนพฤษภาคม 2546 มีจำนวนทั้งหมด 437 คน และได้แจ้งที่อยู่ไว้ จำนวน 395 คน มีผู้ตอบแบบสอบถามส่งกลับคืนภายในระยะเวลาที่กำหนด จำนวน 135 คน

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 135 คน เป็นเพศหญิง จำนวน 83 คน คิดเป็นร้อยละ 61.70 และเพศชาย จำนวน 52 คน คิดเป็นร้อยละ 38.30 มีอายุส่วนใหญ่อยู่ระหว่าง 31-40 ปี และมีการผ่านการทดสอบในครั้งที่ 3 2/2545 จำนวน 31 คน คิดเป็นร้อยละ 63.27 มีภูมิลำเนาส่วนใหญ่อยู่กรุงเทพมหานคร จำนวน 88 คน คิดเป็นร้อยละ 65.35 ส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 70 คน คิดเป็นร้อยละ 51.75 ประสบการณ์จากงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี ส่วนใหญ่อยู่ระหว่าง 0-2 ปี มีการปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2545 จำนวน 69 คน ส่วนใหญ่มีอาชีพผู้จัดการบัญชี หรือพนักงานบัญชีหน่วยงานเอกชน จำนวน 26 คน คิดเป็นร้อยละ 45.61 และไม่ปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2545 จำนวน 66 คน ซึ่งเหตุผลที่ไม่ปฏิบัติงานส่วนใหญ่ คิดภาระส่วนตัว หรือไม่มีเวลามากที่สุด จำนวน 31 คน คิดเป็นร้อยละ 23.66

ข้อมูลทั่วไปในการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2545 ทั้งหมดจำนวน 69 คน ได้แจ้งจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จะลงลายมือชื่อรับรอง ส่วนใหญ่อยู่ระหว่าง 1-20 ราย จำนวน 49 คน คิดเป็นร้อยละ 71.02 รองลงมาแจ้งจำนวนรายอยู่ระหว่าง 21-50 ราย และ 51-100 ราย เท่ากัน จำนวน 8 คน คิดเป็นร้อยละ 11.59 วิธีติดต่อบริษัทตรวจสอบ ส่วนใหญ่ติดต่อบริษัทตรวจสอบโดยการเลือกและจัดหาเอง จำนวน 44 คน คิดเป็นร้อยละ 63.80 รองลงมาเป็นสำนักงานบัญชีจัดหาให้ จำนวน 31 คน คิดเป็นร้อยละ 44.90 มีข้อมูลในการพิจารณาบริษัทตรวจสอบ ส่วนใหญ่จากข้อมูลงบการเงิน เพื่อพิจารณาผลการดำเนินงาน จำนวน 58 คน คิดเป็นร้อยละ 84.10 รองลงมาเป็นข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะการดำเนินธุรกิจ จำนวน 49 คน คิดเป็นร้อยละ 71.00 กรณีมีความเสี่ยงในการรับงานส่วนใหญ่จะมีการปฏิเสธการรับงาน จำนวน 47 คน คิดเป็นร้อยละ 68.12 และไม่ปฏิเสธการรับงาน จำนวน 22 คน คิดเป็นร้อยละ 31.88 ซึ่งหากไม่ปฏิเสธจะมีวิธีการตรวจสอบบัญชีส่วนใหญ่โดยการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยอธิบายข้อบกพร่องที่สำคัญ จำนวน 11 คน คิดเป็นร้อยละ 50.00 รองลงมาใช้วิธีการตรวจสอบโดยการขยายขอบเขตการตรวจสอบ จำนวน 9 คน คิดเป็นร้อยละ 40.91 จำนวนผู้ช่วยตรวจสอบและรับรองบัญชีส่วนใหญ่มีจำนวน 1-3 คน คิดเป็นร้อยละ 86.96 รองลงมาจำนวน 4-6 คน จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 10.14 ข้อมูลที่ใช้ในการพิจารณาค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบและรับรองบัญชี ส่วนใหญ่พิจารณาจากปริมาณงาน จำนวน 60 คน คิดเป็นร้อยละ 86.96 รองลงมาพิจารณาจากอัตราค่าธรรมเนียมของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีคนอื่น จำนวน 34 คน คิดเป็นร้อยละ 49.28 อัตราค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบและรับรองบัญชีต่อรายสูงสุดเป็นจำนวนเงินระหว่าง 5,001-8,000 บาท ต่ำสุดเป็นจำนวนเงินต่ำกว่า 3,000 บาท มีการจัดทำแนวการตรวจสอบและรับรองบัญชี จำนวน 66 คน คิดเป็นร้อยละ 95.65 และไม่มีการจัดทำแนวการตรวจสอบและรับรองบัญชี จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 4.35 การจัดทำกระดาษทำการ ส่วนใหญ่มีการจัดทำเฉพาะที่สำคัญและจำเป็น จำนวน 40 คน คิดเป็นร้อยละ 57.97 และมีการจัดทำทุกรายการ จำนวน 29 คน คิดเป็นร้อยละ 42.03 ความคิดเห็นของรูปแบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่กำหนด ส่วนใหญ่มีความเห็นว่าเหมาะสม จำนวน 50 คน คิดเป็นร้อยละ 72.46 และมีความเห็นว่าไม่เหมาะสม จำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 27.54

ปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้วิจัยได้แบ่งปัญหาออกเป็น 4 ด้าน ดังนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการรับงาน และการแจ้งรายชื่อลูกค้า
2. ปัญหาด้านมาตรฐานการปฏิบัติงาน
3. ปัญหาเกี่ยวกับการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี
4. ปัญหาทั่วไป

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2545 ทั้งหมดจำนวน 69 คน ส่วนใหญ่มีปัญหาในแต่ละด้านดังนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการรับงาน และการแจ้งรายชื่อลูกค้า มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนใหญ่จะพบปัญหาในเรื่องความเสี่ยงจากการรับงานจากลูกค้า และระยะเวลาของการแจ้งรายชื่อลูกค้า โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีภูมิลำเนากรุงเทพมหานคร และต่างจังหวัด ต่างก็มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง และผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีลูกค้าจำนวน 101-200 ราย จะมีปัญหาอยู่ในระดับมาก

2. ปัญหาด้านมาตรฐานการปฏิบัติงาน มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนใหญ่จะพบปัญหาเกี่ยวกับการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีในเรื่องของสินค้าเหลือ มีปัญหาอยู่ในระดับมาก และปัญหาเกี่ยวกับพฤติกรรมของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการนำเอกสารประกอบการลงบัญชีที่เห็นว่าน่าจะไม่ตรงกับความจริง มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีประสบการณ์จากงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีจำนวนลูกค้าในทุกช่วง มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่เพิ่งสำเร็จการศึกษา จะมีปัญหาอยู่ในระดับมาก

3. ปัญหาเกี่ยวกับการ รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนใหญ่พบปัญหาเกี่ยวกับการแสดงข้อบกพร่องหากมีความผิดปกติ รองลงมาเป็นปัญหาเกี่ยวกับแบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ต่างมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง

4. ปัญหาทั่วไป มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนใหญ่เป็นปัญหาในเรื่องการเข้าฝึกอบรม รองลงมาเป็นปัญหาของการได้รับข้อมูลข่าวสาร ต่างมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง

อภิปรายผลการศึกษา

จากการศึกษา เรื่อง ปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะพบว่า ปัญหาในด้านต่าง ๆ จะมีระดับปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง และในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2545 เป็นปีแรกของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะเห็นว่า มีผลกระทบต่อการทำงานของ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร สังกัดได้จากจำนวนและรายชื่อของห้างหุ้นส่วนที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะลงลายมือ

ข้อรับรองที่แจ้งต่อกรมสรรพากร ส่วนใหญ่จะมีจำนวนรายอยู่ระหว่าง 1-20 ราย รวมทั้งวิธีปฏิบัติในเรื่องการตรวจสอบและรับรองบัญชีส่วนใหญ่จะเหมือนกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งแนวปฏิบัติในเรื่องดังกล่าวของผู้สอบบัญชีภาษีอากรยังไม่ชัดเจนพอ ทั้งด้านการตรวจสอบและการเขียนรายงานการตรวจสอบ โดยเฉพาะวิธีการทดสอบรายการที่ทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องการให้มีหลักฐาน เพื่อบรรเทาความรับผิดชอบต่อการรับรองงบการเงิน ซึ่งรวิชัย ภูษิตโกภักดิ์ ได้กล่าวไว้ว่า “มีข้อสังเกตในเรื่องของวิธีการตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดี ที่ให้เน้นทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรงกับเอกสารประกอบรายการบัญชี และบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่นั้น ในวิธีการตรวจสอบก็ต้องตรวจสอบรายการกับเอกสารประกอบรายการให้ถูกต้องตรงกันซึ่งต้องมีวิธีการทดสอบและต้องใช้ดุลพินิจว่าจะต้องทดสอบอย่างน้อยเพียงใดจึงจะเป็นที่พอใจให้ปรากฏในงบการเงิน ที่ผ่านมาไม่มีหลักฐานกำหนด ซึ่งเห็นว่าจำเป็นต้องตั้งหลักฐาน คือ ถ้ามีหลักฐานในการทดสอบแล้ว หากไม่พบสิ่งผิดปกติ ก็ไม่น่าจะอยู่ในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี”

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร เมื่อได้ปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้วก็ต้องปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร และคำสั่งกรมสรรพากรอย่างเคร่งครัด ดังที่นายช.นันท์ เพ็ชชัญญ์ ได้กล่าวไว้เมื่อมีการสัมมนากลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรว่า “บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีจะต้องสอดคล้องใช้ความรู้ความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยทั่วไปต้องปฏิบัติ”

ข้อเสนอแนะ

จากการวิจัยทำให้ทราบถึงข้อมูลเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร ข้อมูลเกี่ยวกับการตรวจสอบและปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีในด้านต่าง ๆ ซึ่งหากสรุปในภาพรวมแล้วจะเห็นว่าปัญหาด้านมาตรฐานการปฏิบัติงาน และปัญหาเกี่ยวกับการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีจะเป็นปัญหาของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ปัญหาดังกล่าวหน่วยงานผู้รับผิดชอบคือ สำนักงานมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งเป็นผู้กำกับดูแลผู้สอบบัญชีภาษีอากรทั้งหมด โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการปฏิบัติงานในปีแรก หากเกิดมีการปฏิบัติงานและเกิดข้อผิดพลาด อาจมีการผ่อนผันในเรื่องบทกำหนดโทษควรจัดให้มีการอบรมในเรื่องการสอบบัญชีหรือมาตรฐานการสอบบัญชี รวมทั้งวิธีการเขียนรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี มีการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี หรือแนวปฏิบัติในการสอบ

บัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ชัดเจน ในเรื่องคุณภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรเข้มงวดในการทดสอบ คือ ต้องมีหลักเกณฑ์ และมาตรฐานการคัดเลือก

ในการวิจัยครั้งนี้ เนื่องจากมีระยะเวลาในการศึกษาค้นคว้าจำกัด และการส่งแบบสอบถามได้จัดส่งในช่วงที่มีการปฏิบัติงานยังไม่สิ้นสุด (ปลายเดือนพฤษภาคม) ทำให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรบางคนไม่มีเวลาในการให้ข้อมูล และส่งแบบสอบถามกลับคืนล่าช้า อีกทั้งในปี 2546 ซึ่งเป็นปีแรกในการปฏิบัติงานทำให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่ปฏิบัติงานเป็นจำนวนมากพอสมควร ทำให้ข้อมูลที่ได้ ทราบปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีค่อนข้างน้อย ดังนั้นในการศึกษาครั้งต่อไป หากจะต้องใช้ข้อมูลจากแบบสอบถาม ควรมีการจัดส่งแบบสอบถามตั้งแต่เริ่มทำการวิจัย และก่อนช่วงระยะเวลาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อจะได้รับข้อมูลจำนวนมาก และสามารถนำมาวิเคราะห์ผลได้ชัดเจนมากขึ้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved