

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง “ปัญหาการวิเคราะห์ห้วงการเงินของนักตรวจสอบภาษีในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 1” ใช้แนวความคิดการใช้ประโยชน์จากงบการเงิน โดยมีการเพิ่มประสิทธิภาพการกำกับดูแลด้วยการวิเคราะห์ห้วงการเงิน การปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษีสำหรับภานินิตบุคคลฐานกำไรสุทธิ การตรวจสอบสภาพกิจการ และการกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการและให้เป็นปัจจุบัน ซึ่งการศึกษาได้นำแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องมาประกอบการศึกษาดังนี้

#### แนวคิดและทฤษฎี

การวิเคราะห์ห้วงการเงินของนักตรวจสอบภาษีในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 1 เป็นงานในส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการและให้เป็นปัจจุบันนั้นมีลักษณะการทำงานเป็นทีม โดยมีการจัดทีมกำกับดูแลตามประเภทกิจการของผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ส่วนกำกับดูแลจะมีความใกล้ชิดกับผู้เสียภาษีเป็นรายผู้ประกอบการเพื่อให้บริการคำแนะนำด้านภาษีอากรแก่ผู้ประกอบการ ดูแลการชำระภาษีของผู้ประกอบการก่อนและหลังพ้นกำหนดวันยื่นแบบแสดงรายการทุกประเภทภาษี วิเคราะห์ข้อมูลการยื่นเสียภาษีอากรทุกประเภท ออกตรวจสอบสภาพกิจการของผู้ประกอบการ ณ สถานที่ประกอบการ พิจารณาการขอคืนภาษีของผู้ประกอบการ รวมถึงการพิจารณาความเหมาะสมในการคืนภาษีและการตรวจสอบภาษีอากรทุกประเภท (สำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี กรมสรรพากร, 2551)

แนวทางการวิเคราะห์ห้วงการเงินในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของนักตรวจสอบภาษีในหน้าที่ทีมกำกับดูแลผู้เสียภาษีมิระเบียบ แนวปฏิบัติ และขั้นตอนการทำงานที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน แต่ในกรณีการวิเคราะห์และการตรวจสอบภาษีอากรที่นำมาใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบความถูกต้องในการชำระภาษีโดยส่วนใหญ่ได้ใช้ การตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้กันอยู่ทั่วไปเพื่อทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีและเน้นความถูกต้องด้านภาษีอากรควบคู่กันไปด้วย ได้แก่

### การใช้ประโยชน์จากงบการเงิน (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2552)

ข้อมูลงบการเงินที่ดี ต้องมีการให้ข้อมูลอย่างครบถ้วน เพื่อรายงานต่อผู้ถือหุ้น หรือให้ผู้ลงทุนใช้ประกอบการตัดสินใจในการลงทุน งบการเงินจึงควรมีคุณสมบัติ ดังนี้

- แสดงรายการในงบการเงินอย่างครบถ้วน เพียงพอ ถูกต้อง เข้าใจง่าย และเชื่อถือได้
- ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือเกิดความเสียหายแก่กิจการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง
- สามารถเปรียบเทียบได้กับงวดเดียวกันของปีก่อนหรืองวดก่อนหน้า หรือกับกิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจคล้ายกัน
- เผยแพร่ข้อมูลในเวลาที่เหมาะสม ไม่ใช่ข้อมูลที่ล่าสมัยจนไม่สามารถนำมาใช้ตัดสินใจทางธุรกิจได้

การวิเคราะห์งบการเงินของนักตรวจสอบภาษีนั้น นอกจากการพิจารณาตัวเลขในงบการเงิน และการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินแล้ว ยังให้ความสำคัญกับข้อมูลอื่นๆ ที่เป็นองค์ประกอบสำคัญในงบการเงินด้วย เช่น รายงานผู้สอบบัญชี และหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น

นอกจากนี้ นโยบายการเงิน วิธีการทำบัญชี และมาตรฐานการบัญชีที่แต่ละกิจการเลือกใช้ก็เป็นสิ่งที่ไม่ควรมองข้าม เพราะในสถานการณ์และปัจจัยแวดล้อมเดียวกัน กิจการที่มีนโยบายการบัญชีที่ต่างกัน อาจทำให้มีงบการเงินมีความแตกต่างกันได้ ซึ่งมาตรฐานการบัญชีไทยได้กำหนดให้ทุกกิจการเปิดเผยนโยบายการบัญชีไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินทุกครั้ง เพื่อความโปร่งใส และยุติธรรมแก่ผู้อ่านงบการเงินและผู้ลงทุน

การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินเป็นเครื่องมือในการประเมินสถานะของกิจการโดยการนำรายการต่างๆ ในงบการเงินมาเทียบอัตราส่วนเพื่อหาความสัมพันธ์ว่ามีความเหมาะสมเพียงใด รวมทั้งเป็นการพิจารณาเชิงเปรียบเทียบกับอัตราส่วนทางการเงินของบริษัทเดียวกันในช่วงเวลาที่ต่างกันหรือของกิจการอื่น และอุตสาหกรรมอื่นๆ ในช่วงเวลาเดียวกัน ดังนั้นสามารถสรุปการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินได้ ดังนี้

### การวิเคราะห์งบการเงิน (ธีระชัย สิริปัญญาพันธ์, 2555)

1. การวิเคราะห์เปรียบเทียบเชิงตัวเลข (ตามแนวนอน – เทียบระหว่างปี หรือตามแนวตั้ง – เทียบปีเดียวกัน)

- ตามแนวนอน (Horizontal) หลักการคือนำยอด (หรืองบ) 2 ปี เขียนเรียงกันตามแนวตั้งและเพิ่มช่อง เพิ่ม/ลด เป็นเงิน และร้อยละ สิ่งที่เป็นประโยชน์ในการที่ทำให้ดูง่ายคือช่องร้อยละ แล้วนำร้อยละ ที่เพิ่มหรือลดคิดปกคิมาคูว่าสาเหตุเกิดจากอะไร (หรือนำไปใช้วางแผนการตรวจ) หรือหากเป็นการเทียบมากกว่า 2 ปี จะต้องทำ “ปีฐาน” ซึ่งทุกจำนวนของปีฐานนี้จะถือเป็นมูลค่าร้อยละ 100.00 ข้อจำกัดของการเทียบหลายๆปี คือเป็นการเทียบข้อมูลแต่ละรายการ จะกระทำทั้งงบการเงิน เช่นเทียบกำไรสุทธิปี

- ตามแนวตั้ง (Vertical) เป็นการหาสัดส่วนร้อยละ ในปีของตัวเอง แต่อาจนำไปเทียบกับสัดส่วนร้อยละ ของปีอื่นได้ แสดงความสัมพันธ์ของข้อมูลแต่ละรายการกับรายการที่กำหนด (ซึ่งมักจะเป็นยอดแรก) ซึ่งจะถือเป็นร้อยละ 100.00 ทุกรายการในงบการเงินจะแสดงเป็นอัตราร้อยละ

2. อัตราส่วนทางการเงิน (Financial Ratio) เมื่อได้อัตราส่วนของตัวเองแล้ว มักจะต้องนำไปเทียบกับอัตราส่วนเฉลี่ยของอัตราส่วนมาตรฐาน หรือ อัตราส่วนอุตสาหกรรม หรือ แม้กระทั่งอัตราส่วนของบริษัทระหว่างข้อมูลอดีตและปัจจุบัน

- วิเคราะห์สภาพคล่องทางการเงิน (Liquidity Ratio)
- วิเคราะห์ประสิทธิภาพในการดำเนินงาน (Asset Management Ratios)
- วิเคราะห์หนี้สินและการใช้เงินกู้ (Debt Management Ratios)
- อัตราส่วนความสามารถในการหากำไร (Profitability Ratio)
- อัตราส่วนมูลค่าราคาตลาดของหุ้น (Market Value Ratios)

#### วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร โดยเฉพาะเกี่ยวกับปัญหาและการวิเคราะห์งบการเงินในแบบแสดงรายการภาษีของนักตรวจสอบภาษี พบว่า มีการศึกษาแบบพอสรุป ดังนี้

**กิตติโชติ ตัณฑารักษ์ (2546)** ศึกษาเปรียบเทียบวิธีการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบภาษีอากร โดยเปรียบเทียบวิธีการตรวจสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบภาษีจากวัตถุประสงค์ ขอบเขตความรับผิดชอบ จรรยาบรรณวิชาชีพ กระบวนการปฏิบัติงาน กระจายทำการ และเทคนิคการตรวจสอบ ตลอดจนขั้นตอนการรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากร เพื่อให้ทราบถึงความคล้ายคลึงหรือแตกต่างกันซึ่งจะได้นำผลการศึกษามาประยุกต์ใช้กับงานตรวจสอบภาษีอากร การศึกษาพบว่าวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับวิธีการตรวจสอบภาษีอากรโดยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากรมีความแตกต่างกันโดยชัดเจนในเรื่องวัตถุประสงค์ ขอบเขตความรับผิดชอบ กระบวนการปฏิบัติงาน กระจายทำการ และการรายงานผลการตรวจสอบ มีส่วนที่มีความคล้ายคลึงกันคือเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพ และเทคนิคการตรวจสอบ การศึกษากิจกรรมดังกล่าวเป็นแนวทางในการใช้ประโยชน์จากกระบวนการปฏิบัติงาน เทคนิคการตรวจสอบ และงบการเงินของกิจการที่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านภาษีอากรอย่างเพียงพอ ภายใต้การรับรองการปฏิบัติงานโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะทำให้ลดขอบเขตการตรวจสอบ การตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากรยังคงประสิทธิภาพ และส่งผลถึงประสิทธิผลได้

**ทองเพียร สันต์บุรุษ (2546)** ศึกษาปัญหาที่พบจากการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 1 โดยรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์และแบบสอบถามเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน พบว่า ปัญหาส่วนใหญ่ที่พบด้านผู้ประกอบการ คือ ผู้ประกอบการไม่มีบุคลากรที่มีความรู้ทางด้านภาษีอากร ผู้ประกอบการไม่เห็นความสำคัญของการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ ผู้ประกอบการเร่งรัดให้ตรวจเพื่อที่จะได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเร็ว ปัญหาที่พบด้านการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่พบว่า เจ้าหน้าที่ขาดความรู้ความเข้าใจที่ดีพอเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการ การถือปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับและการตีความตามข้อกำหนด และระเบียบคำสั่ง ข้อกำหนดมีมากเกินไป ทำให้ล่าช้าในการตรวจคืนภาษี และผลการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างเดือนมกราคม 2545 ถึงเดือนธันวาคม 2545 พบว่า ส่วนใหญ่มีประเด็นความผิดซ้ำประเด็นกันในรายเดียวกัน ปัญหาที่ตรวจพบมากที่สุดคือ แจ้งยอดขายขาด รองลงมาคือ การนำภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/15 แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้ ซึ่งมีแนวทางแก้ไขปัญหาหรือ สามารถหาวิธีการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีการติดตามกำกับดูแลโดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการ สำหรับกิจการที่พบความผิดในแต่ละประเด็น ตลอดจนตรวจสอบการเสียภาษีประเภทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องว่าได้อื่นเสียภาษีไว้ถูกต้องหรือไม่

**ฉัตรพร เจริญไพบูลย์สกุล (2547)** ศึกษาเทคนิคการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีของเจ้าพนักงานตรวจสอบสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงราย โดยรวบรวมสอบถามข้อมูลจากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีระดับ 3 - 7 ซึ่งปฏิบัติงานในสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย พบว่าเทคนิคในการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลทางด้านรายได้มากที่สุด ได้แก่การเปรียบเทียบรายได้ตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลกับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะและการวิเคราะห์อัตรากำไรขั้นต้นต่อค่าขายและการวิเคราะห์อัตรากำไรสุทธิต่อค่าขาย ทางด้านรายจ่ายเทคนิคที่ใช้มากที่สุด ได้แก่การวิเคราะห์ต้นทุนขายและการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับต้นทุนที่ขาย ด้านสินทรัพย์ หนี้สินและทุนเทคนิคที่ใช้มากที่สุด ได้แก่การวิเคราะห์สินค้าคงเหลือปลายปี ส่วนด้านอื่น ๆ นั้นเทคนิคที่ใช้มากที่สุด ได้แก่การวิเคราะห์งบการเงินโดยเปรียบเทียบกับกิจการประเภทเดียวกัน เทคนิคการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาที่ใช้ตรวจสอบมากที่สุด ได้แก่การเปรียบเทียบรายได้ตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม เทคนิคที่นำมาใช้มากที่สุดในการวิเคราะห์แบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่การเปรียบเทียบสัดส่วนยอดซื้อต่อยอดขาย และปัญหาที่พบจากการวิเคราะห์แบบแสดงรายการทางด้านผู้ประกอบการหรือผู้มีหน้าที่ชำระภาษีส่วนใหญ่มาจากการขาดความรู้ ความเข้าใจ รวมไปถึงการขาดทัศนคติที่ดีต่อการชำระภาษีอากร และปัญหาทางด้านหน่วยงานสรรพากรเป็นปัญหาที่เกิดจากความล่าช้าและความผิดพลาดของข้อมูลภายในที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีของหน่วยงานเอง

**สุมาลี เกตะมะ (2548)** ศึกษาประเด็นความผิดที่ตรวจพบจากการตรวจสอบสภาพกิจการโดยทีมกำกับดูแลของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 โดยรวบรวมข้อมูลประเด็นความผิดที่ตรวจพบในระหว่างปี 2546 จากการตรวจสอบสภาพกิจการของทีมกำกับดูแลผู้เสียภาษีของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 และจากแฟ้มข้อมูลรายผู้ประกอบการที่ได้มีการตรวจสอบสภาพกิจการในปี 2546 พบว่า ประเด็นความผิดที่พบในรายที่ตรวจสอบสภาพกิจการ อาจมีหลายประเด็นในผู้ประกอบการรายเดียว แยกเป็นประเด็นที่ตรวจพบได้ 11 ประเด็น ได้แก่ ประเด็นที่มียอดขายขาด ประเด็นมีภาษีซื้อต้องห้าม ประเด็นจัดทำรายงานผิด ประเด็นมีสินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ประเด็นมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ประเด็นไม่ออกใบกำกับภาษี ประเด็นไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ประเด็นไม่ยื่นแจ้งการเปลี่ยนแปลงในแบบ ภ.พ.09 ประเด็นออกใบกำกับภาษีไม่ถูกต้อง ประเด็นไม่จัดเก็บใบกำกับภาษี และประเด็นยกยอดเครดิตภาษีมาใช้ไม่ถูกต้อง ซึ่งประเด็นความผิดที่พบมากที่สุดคือ การยื่นยอดขายขาด จากการตรวจสอบสภาพกิจการตามประเภทกิจการที่พบ ประเด็นความผิด กิจการขายทอง ทองรูปพรรณ ขายเครื่องเพชรพลอย ขายเครื่องใช้สำนักงาน ผลิตเครื่องทอง นาค เงิน ผลิตสินค้าที่ใช้ในการก่อสร้าง ขายปลีกเครื่องใช้เซรามิก ส่งออกสินค้า

อุปโภคบริโภค ส่งออกเครื่องเฟอร์นิเจอร์ เครื่องโลหะ ส่งออกเครื่องเรือน เครื่องตกแต่งทำด้วยไม้ ส่งออกของประดับแกะสลักทำด้วยไม้ และตัวแทนจำหน่ายรถจักรยานยนต์ รองลงมาคือ ประเด็นที่มีภาษีซื้อต้องห้าม

**วราพร ลำลือ (2552)** เทคนิคการวิเคราะห์การตรวจสอบของทีมกำกับดูแลผู้เสียภาษี สำนักงานสรรพากรภาค 8 เพื่อ ศึกษาถึงความสำคัญของการใช้เทคนิคในการวิเคราะห์และการตรวจสอบของทีมกำกับดูแลผู้เสียภาษีสำนักงานสรรพากรภาค 8 ตามประเภทการปฏิบัติงาน 5 ประเภท ได้แก่การวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษี การตรวจสอบสภาพกิจการ การตรวจคืนภาษี การตรวจปฏิบัติและการตรวจสอบตามหมายเรียก การศึกษาพบว่า เทคนิคที่มีความสำคัญที่สุดในการใช้ปฏิบัติงานการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีและการตรวจคืนภาษีได้แก่ การทดสอบคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ เทคนิคที่สำคัญที่สุดในการตรวจสอบสภาพกิจการได้แก่ การไต่สวนข้อเท็จจริงในการประกอบการจากผู้ประกอบการในทุกด้าน และเทคนิคที่สำคัญที่สุดในการตรวจปฏิบัติได้แก่ การตรวจสอบความถูกต้องในการชำระภาษีอากรและการไต่สวนข้อเท็จจริงในการประกอบพิจารณาคำร้องของผู้ประกอบการ ส่วนเทคนิคที่สำคัญที่สุดในการตรวจสอบตามหมายเรียกได้แก่ การตรวจสอบความถูกต้องในการออกหนังสือแจ้งการประเมิน รวมทั้งพิจารณาความถูกต้องของกำหนดระยะเวลาการตรวจสอบหรือการขอขยายรอบระยะเวลาการตรวจสอบ