

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง “แนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร” ผู้ศึกษาได้ค้นคว้าเอกสาร รวมถึงบทความวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำแนวคิดและทฤษฎีมาปรับใช้ในการศึกษา ซึ่งครอบคลุมเนื้อหา ดังนี้

1. ที่มาของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร
2. ความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาผู้สอบบัญชีภาษีอากร
4. แนวคิดการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร
5. ผลกระทบจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.293/2550ฯ และความคืบหน้าในปัจจุบัน
6. วรรณกรรมหรืองานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
7. กรอบแนวคิดการศึกษา

ที่มาของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร หรือ ที่รู้จักกันดีในนามของ “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” (Tax Auditor หรือ TA) นั้น เป็นบุคคลที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กเท่านั้น เนื่องจากตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ในมาตรา 11 วรรคสี่ กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์มีอำนาจออกกฎกระทรวง ยกเว้นให้งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน (ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและห้างหุ้นส่วนจำกัด) ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ทุกรายการไม่เกินที่กำหนด หรือเรียกว่าห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก ไม่ต้องจัดให้งบการเงินที่มีรอบปีบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2545 เป็นต้นไปได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

แต่ในมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้นิติบุคคล (ซึ่งรวมถึงห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก) ที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้พร้อมบัญชีงบดุล บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรในการรับรองบัญชีดังกล่าว ทำให้กรมสรรพากรต้องดำเนินการสรรหามุคคลมาทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีแทนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงเป็นที่มาของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

อย่างไรก็ตาม ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีเรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 มีนาคม 2544 ระบุว่า ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรนั้น รวมถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant หรือ CPA) ที่ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจากสภาวิชาชีพบัญชีด้วย แต่ทั้งนี้ หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก ก็ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ดังที่กล่าวข้างต้นว่า ผู้ที่สามารถทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ได้ นั้น ประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพทั้งสองก็ยังคงมีความแตกต่างกันในประเด็นต่าง ๆ ดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

| ความแตกต่าง | ผู้สอบบัญชีภาษีอากร | ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต |
|-------------------|---|--|
| 1. การขึ้นทะเบียน | ต้องเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจากอธิบดีกรมสรรพากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 98/2544 ^๑ | ต้องเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 |

ตารางที่ 1 (ต่อ) แสดงความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

| ความแตกต่าง | ผู้สอบบัญชีภาษีอากร | ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต |
|---------------------------------------|---|--|
| 2. สิทธิในการปฏิบัติงาน | สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก (ทุนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท) | สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร |
| 3. หลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงาน | ปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนด ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545 ^๑ สำหรับการ ตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก | <ul style="list-style-type: none"> - ปฏิบัติงานตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดสำหรับการ ตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ - ปฏิบัติงานตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก |
| 4. การรายงานการ ตรวจสอบและรับรองบัญชี | จัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545 ^๑ สำหรับการตรวจสอบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก | <ul style="list-style-type: none"> - จัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับการ ตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ - จัดทำรายงานการ ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรสำหรับการตรวจสอบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก |

ที่มา: สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร (2548 : ออนไลน์)

กล่าวโดยสรุปจากตารางที่ 1 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรปฏิบัติงานภายใต้กฎเกณฑ์ของกรมสรรพากร ส่วนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นปกติถ้าตรวจสอบงบการเงินบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ให้ปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ของสภาวิชาชีพบัญชีฯ แต่หากจะตรวจสอบงบการเงินห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กจะต้องปฏิบัติงานภายใต้กฎเกณฑ์ของกรมสรรพากร

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นวิชาชีพที่ต้องอาศัยการยอมรับนับถือเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ฉะนั้นจึงต้องมีการกำหนดกฎเกณฑ์ต่าง ๆ เพื่อให้ผู้อยู่ในวิชาชีพปฏิบัติตามกรอบอันดีงามและเป็นบรรทัดฐานการทำงานร่วมกัน กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้มีการออกกฎหมายเพื่อกำกับดูแลและพัฒนาวิชาชีพนี้อย่างต่อเนื่อง กฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการพัฒนาผู้สอบบัญชีภาษีอากรรวมถึงแนวทางการปฏิบัติงาน ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2544 ถึง พ.ศ. 2548 มีดังนี้ (สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร, 2552 : ออนไลน์)

1. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 98/2544 เรื่อง กำหนดคุณสมบัติ การทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การออกใบอนุญาต การอบรม การต่ออายุ และการขอลงทะเบียนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ลงวันที่ 12 มีนาคม 2544
2. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 122/2545 เรื่อง กำหนดแบบคำขอ/แบบแจ้งเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยื่นแบบคำขอ/แบบแจ้งเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 4 มีนาคม 2548
3. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 123/2545 เรื่อง กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2545
4. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 มีนาคม 2544
5. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอบรมของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ลงวันที่ 4 มีนาคม 2548
6. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 4 มีนาคม 2548

7. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการตรวจสอบ และรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2548

แนวคิดการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.293/2550 เรื่อง หลักเกณฑ์การพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2550 (ท.293/2550ฯ) ซึ่งเป็น โครงการคัดเลือกผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีให้ปฏิบัติงานเน้นการตรวจสอบและรับรองบัญชีทางด้านภาษีอากร มีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข สรุปได้ดังนี้ (สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร, 2551 : ออนไลน์)

1) ผู้มีสิทธิได้รับการคัดเลือก

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ที่เข้ารับการอบรมและผ่านการทดสอบตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

2) วิชาที่อบรมและทดสอบ

- 2.1 สาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร
- 2.2 ความแตกต่างของหลักเกณฑ์ทางบัญชีกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร และ
- 2.3 Tax Mapping (ตารางที่แสดงให้เห็นว่าแต่ละบัญชีในงบการเงินนั้นเกี่ยวข้องกับภาษีอากรประเภทใดบ้าง)

3) ข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของผู้ได้รับการคัดเลือก

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ได้รับการคัดเลือก ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยเน้นการทดสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ยินยอมให้ตรวจสอบ และนิติบุคคลที่ถูกตรวจสอบจะต้องจ่ายค่าธรรมเนียมแยกต่างหากจากค่าสอบบัญชีตามปกติ โดยกรปฏิบัติงานเป็นดังนี้

3.1 ตรวจสอบหน้าที่ความรับผิดชอบของนิติบุคคลตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด รวมถึง การตรวจสอบใบกำกับภาษีซื้อที่กิจการได้รับ โดยวิธีการขอยื่นยันการออกไปกำกับภาษี

3.2 ตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร

3.3 จัดทำรายงานการตรวจสอบภาษีอากรตามที่อธิบดีกำหนด และนำส่งต่ออธิบดีกรมสรรพากรผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตรวจสอบเสร็จ โดยยื่นรายงานดังกล่าวผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์กรมสรรพากร

4) สิทธิประโยชน์แก่นิติบุคคลที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ได้รับการคัดเลือก

4.1 ได้รับการเว้นตรวจสอบสภาพกิจการจากกรมสรรพากรเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี เว้นแต่กรณีที่มีหลักฐานหรือข้อมูลที่ขัดแย้งว่านิติบุคคลนั้นเสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง

4.2 ได้รับการพิจารณาและแจ้งผลการขอคืนเงินภาษีเงินได้นิติบุคคล ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่เจ้าหน้าที่ได้รับข้อมูล

5) สิทธิประโยชน์แก่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ได้รับการคัดเลือก

5.1 ได้รับการพิจารณาให้เข้ารับการอบรมเป็นอันดับแรกในกรณีที่กรมสรรพากรจัดการอบรม

5.2 ได้รับข้อมูลข่าวสารต่าง ๆ จากกรมสรรพากรผ่านทาง e-Taxinfo

5.3 ได้รับส่วนลดในการสมัครสมาชิกสรรพากรสาส์นและส่วนลดในการเข้ารับการอบรมกับสรรพากรสาส์น

5.4 สิทธิประโยชน์ทั้งหมดมีกำหนดเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ได้รับใบประกาศและปฏิบัติงานตามที่อธิบดีกำหนด

โครงการนี้เกิดจากแนวคิดการจัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (Certified Public Tax Accountant: CPTA) ซึ่งเริ่มต้นในสมัยนายศิริโรจน์ สวัสดิ์พาณิชย์ เป็นอธิบดีกรมสรรพากร โดยได้แนวคิดมาจากการศึกษาดูงานที่ประเทศญี่ปุ่น

ในระยะแรกกรมสรรพากรได้ทำการศึกษาความเป็นไปได้ของการนำ CPTA มาใช้บังคับในประเทศไทย โดยได้ดำเนินการดังต่อไปนี้

1. ศึกษาโครงสร้าง CPTA ของประเทศญี่ปุ่น ด้วยการศึกษากฎหมายในส่วนที่เป็นกระบวนการสรรหา CPTA จนถึงกระบวนการลงโทษเพิกถอนทะเบียน และเห็นว่าบุคคลที่จะทำหน้าที่ตรวจรับรองความถูกต้องในการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรควรเป็นบุคคลเดียวกับผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

2. ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เบื้องต้นเกี่ยวกับคุณสมบัติและหน้าที่ความรับผิดชอบของ CPTA พร้อมทั้งขออนุมัติดำเนินการจัดตั้งคณะทำงานกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเป็นผู้ตรวจและรับรองความถูกต้องในการเสียภาษีอากร แต่เนื่องจากรายละเอียดและขั้นตอนใน

การดำเนินการสรรหา CPTA มีกระบวนการมาก อธิปไตยโรจน์ จึงเห็นชอบให้ดำเนินการในรูปแบบของโครงการอบรมและทดสอบเพื่อคัดเลือกผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ได้รับสิทธิประโยชน์

โครงการนี้ได้เริ่มตั้งแต่ปี พ.ศ. 2550 เป็นต้นมาจนถึงปี พ.ศ.2551 มีผู้ผ่านการอบรมและทดสอบทั้งสิ้น 1,233 ราย ได้มีการปฏิบัติงานจริงเพียง 942 ราย ทำการตรวจสอบและรับรองบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำนวน 45,376 รายเท่านั้น (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2552 : ออนไลน์)

โดย CPTA ของประเทศญี่ปุ่นจะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระคล้ายผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร ที่เน้นการแนะนำ ให้ความรู้และคำปรึกษาเฉพาะด้านภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้ผู้เสียภาษีนั้นมีความรู้ความเข้าใจระบบเสียภาษีด้วยตนเองอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งรัฐก็จะได้รับประโยชน์ในการได้รับภาษีอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยมากยิ่งขึ้น

ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตเป็น CPTA นั้น เปิดกว้างให้ผู้จบปริญญาตรีทุกสาขาวิชาที่สามารถผ่านการทดสอบของ Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations ทั้งนี้ผู้มีสิทธิได้เป็น CPTA โดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องผ่านการทดสอบ คือ

1. ทนายความ
 2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)
 3. เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร (National Tax Agency) ที่มีอายุงานไม่น้อยกว่า 23 ปี
- ข้อห้ามของการปฏิบัติงานของ CPTA ประเทศญี่ปุ่น คือ
1. ห้ามบุคคลคนเดียวปฏิบัติงานในฐานะ CPA และ CPTA ให้กับกิจการเดียวกัน
 2. ห้าม CPA และ CPTA ที่ปฏิบัติงานให้กับกิจการเดียวกันอยู่สำนักงานเดียวกัน

ทั้งนี้ ในการอบรมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามคำสั่งที่ ท.293/2550ฯ สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร (2551) ได้นำเสนอแนวคิดในการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรที่อาจนำมาใช้ในประเทศไทยแก่ผู้เข้ารับการอบรมสรุปบางประเด็นได้ดังนี้

1. ผู้ที่มีคุณสมบัติเป็น CPTA

1.1 ผู้ที่ผ่านการอบรมและทดสอบเพื่อพัฒนาความรู้ทางการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1.1.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องขออนุญาตต่ออธิบดีในการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

1.1.2 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต ลงวันที่ 12 มีนาคม 2544

1.1.3 ผู้เคยเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 39) ที่ไม่มีประวัติเสื่อมเสียในการปฏิบัติงานและมีระยะเวลาในการปฏิบัติงานเป็นเจ้าพนักงานประเมินที่มีวุฒิการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทุกสาขาวิชา ไม่น้อยกว่า 25 ปี

1.2 ผู้ที่สอบผ่านการทดสอบเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร

1.3 ผู้ที่มีคุณสมบัติอื่นตามที่อธิบดีกำหนด

2. ผู้ที่ผ่านการอบรมและทดสอบ

ผู้ที่มีคุณสมบัติที่สามารถเข้ารับการอบรมและทดสอบ (ตามข้อ 1.1) ต้องยื่นคำขอเข้ารับการอบรมและทดสอบตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เพื่อเข้ารับการอบรมและทดสอบ ดังต่อไปนี้

2.1 เข้ารับการอบรมเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร เป็นเวลา 30 ชั่วโมง ดังนี้

2.1.1 วิชาภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1.2 วิชาภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1.3 วิชาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

2.1.4 วิชาหน้าที่ความรับผิดชอบของกิจการตามประมวลรัษฎากร และข้อแตกต่างระหว่างหลักเกณฑ์ทางบัญชีและภาษีอากร

2.1.5 วิชาเทคนิคการตรวจสอบภาษีอากร

2.2 เข้ารับการทดสอบความรู้ตามที่ได้รับการอบรมตาม 2.1

3. ผู้รับการทดสอบเป็น CPTA

ผู้ประสงค์ขอเข้ารับการทดสอบเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (ตามข้อ 1.2) ต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติ ดังนี้

3.1 สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทุกสาขาวิชา จากสถาบันอุดมศึกษาซึ่งสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษาให้การรับรองหลักสูตร

3.2 มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศซึ่งยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทย ประกอบวิชาชีพผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรในประเทศนั้น และมีภูมิลำเนาในไทย

- 3.3 มีความรู้ภาษาไทยเพียงพอที่จะทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรได้
- 3.4 ไม่เป็นผู้ไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ
- 3.5 ไม่เป็นบุคคลล้มละลายที่ยังไม่กลับสู่สถานะเดิม
- 3.6 ไม่เป็นผู้ที่เคยต้องโทษจำคุกในคดีเกี่ยวกับภาษีอากร หรือคดีอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ
- 3.7 ไม่เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร หรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต

4. การทดสอบเป็น CPTA

ผู้ขอเข้ารับการทดสอบเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองภาษีอากรต้องยื่นคำขอเข้ารับการทดสอบตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเพื่อเข้ารับการทดสอบ 5 วิชาดังต่อไปนี้

- 4.1 วิชาการบัญชีสำหรับวิชาชีพ CPTA มีเนื้อหาเกี่ยวกับความรู้ทางบัญชีเบื้องต้นเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากร
- 4.2 วิชากฎหมายภาษีอากร 1 มีเนื้อหาเกี่ยวกับ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร และความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับวิชาชีพ CPTA
- 4.3 วิชากฎหมายภาษีอากร 2 มีเนื้อหาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล
- 4.4 วิชากฎหมายภาษีอากร 3 มีเนื้อหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 4.5 วิชากฎหมายภาษีอากร 4 มีเนื้อหาเกี่ยวกับความรู้เกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีแสดมป์ และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

อย่างไรก็ตาม แนวคิดดังกล่าวกรมสรรพากรกำลังอยู่ระหว่างการศึกษาความเป็นไปได้ ผลกระทบและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ผลกระทบจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.293/2550-๑ และความคืบหน้าในปัจจุบัน

กรุงเทพธุรกิจออนไลน์ (2551 : ออนไลน์) ได้สรุปข่าววันที่ 13 มกราคม 2551 พาดหัวข่าวว่า “สภาบัญชีจรรยาบรรณเลิก ท.293/50” โดยมีเนื้อข่าว ดังนี้

“สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ร่วมกับสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย หอการค้าไทยและสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย สมาคมธนาคารไทย และสมาคมบริษัทจดทะเบียนไทย จัดสัมมนาพิจารณาเพื่อรับฟังความคิดเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต่อเรื่องคำสั่ง

กรมสรรพากรที่ ท.293/2550 ลงวันที่ 25 มิ.ย. 2550 เรื่อง “หลักเกณฑ์การพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร” โดยมีผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเข้าร่วมงาน สัมมนาพิจารณาจำนวนประมาณ 730 คน

ตัวแทนจากกรมสรรพากร และผู้ทรงคุณวุฒิจากหลายภาคส่วนที่เกี่ยวข้องร่วมกันเป็นวิทยากรในการสัมมนาพิจารณาได้แก่ ศาสตราจารย์เกษรี ณรงค์เดช นายกสภาวิชาชีพบัญชี ศาสตราจารย์วิโรจน์ เลาหะพันธ์ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิสภาวิชาชีพบัญชี นายสุเทพ พงษ์พิทักษ์ ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร กรมสรรพากร ดร.ธวัชชัย ขงกิตติคุณ เลขาธิการสมาคมธนาคารไทย นายอนุวัฒน์ จงยินดี ผู้แทนสมาคมบริษัทจดทะเบียนไทย นายอมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์ ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และนายสุพจน์ สิงห์เสนห์ ประธานคณะกรรมการวิชาชีพด้านการสอบบัญชี

ที่ประชุมได้มีการแสดงความคิดเห็นกันอย่างกว้างขวาง เกี่ยวกับคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ซึ่งมีประเด็นในเรื่องความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวกับหลักการและในการปฏิบัติงานจริง ๆ ความแทรกซ้อนกับงานของผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) และผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ลงวันที่ 12 มี.ค. 2544 โดยนายศุภรัตน์ คิววัฒน์กุล ซึ่งใช้ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน

คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว นอกจากจะเป็นคำสั่งที่ยังไม่มีกฎหมายรองรับแล้ว ยังเป็นการสร้างภาระเพิ่มค่าใช้จ่ายแก่บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ต้องจ้างผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร (CPTA) เพิ่มขึ้น และยังมีปัญหาเกี่ยวกับคุณภาพ มาตรฐานของ CPTA ตามหลักสูตรอบรมเพียง 5 วิชาที่กำหนดโดยกรมสรรพากร และยังไม่ได้ผ่านการรับรองจากสภาวิชาชีพบัญชี ด้านการบัญชี ภาษีอากร ที่มี พ.ร.บ. วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 รองรับ

ดังนั้น ที่ประชุมได้เห็นชอบสรุปความเห็นให้สภาวิชาชีพบัญช้นำเสนอกฎหมายกรมสรรพากรให้กรมสรรพากรพิจารณายกเลิกคำสั่งดังกล่าวไปก่อน เพื่อรอผลการที่จะมีกฎหมายรองรับที่ถูกต้อง”

นายสุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2551 : ออนไลน์) ในฐานะผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร ได้ชี้แจงประเด็นดังกล่าวไว้ว่า หลายคนสับสนเกี่ยวกับการอบรมในโครงการ ท. 293/2550๑ ว่าการอบรมดังกล่าวนั้นเป็นการคัดเลือก “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร” หรือ CPTA ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตนั้นเป็นเรื่องเดียวกัน

แต่แท้จริงแล้วเป็นเป็นการคัดเลือกผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เน้นการปฏิบัติงานทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรให้มีประสิทธิภาพเท่านั้น เป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรเท่านั้น เพราะกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตาม

ประมวลรัษฎากรยังไม่เคยมีเลข ที่ผ่านมาเป็นเพียงการตรวจสอบและรับรองงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามกฎหมายการบัญชีเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ทุกคนที่อบรมต่างยอมรับว่าโครงการนี้ทำให้ได้ความรู้ทางภาษีอากรที่ยังไม่รู้อีกมาก และสนุกสนานกับแนวคิดในการปฏิบัติงานทางภาษีอากรที่แฝงด้วยจริยธรรม ซึ่งท้ายที่สุดแล้วผู้ผ่านการทดสอบจะสามารถปฏิบัติงาน ได้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่สมัครใจเข้าร่วมโครงการเท่านั้น มิได้เป็นการบังคับ

นอกจากนี้ผู้ร่วมแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับ CPTA ที่เว็บไซต์ของกรมสรรพากรกันจำนวนมาก หลายคนให้การสนับสนุนว่า ทุกวันนี้ผู้เสียภาษีมียาก ทำให้เจ้าหน้าที่สรรพากรดูแลไม่ทั่วถึง และ CPA หรือ TA ที่มีอยู่ก็เน้นการรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานบัญชีและเงื่อนไขของกรมสรรพากรเท่านั้น ซึ่งแต่ละคนเข็นงบจำนวนมากนับร้อยราย หากกรมสรรพากรทดลองเรียกผู้รับรองงบมาได้สวนสอบถามจะไม่รู้เรื่องเกี่ยวกับกิจการที่รับรองเลย ดังนั้นการที่ CPA หรือ TA รับรองแล้วนั้นคงไม่สามารถเชื่อได้ว่า กิจการนั้นเสียภาษีถูกต้อง นอกจากนี้แล้วภาษีสรรพากรเป็นเรื่องยากแก่การทำความเข้าใจ จำเป็นต้องใช้ผู้มีความรู้และประสบการณ์ประกอบ จึงจะเข้าใจถึงธุรกิจและภาษีอากร ซึ่งหากมีวิธีการคัดกรอง CPTA ที่ดีที่จะมาช่วยในการควบคุมกำกับดูแลการจัดเก็บภาษีอากรและร่วมรับผิดชอบต่อผลเสียหายที่จะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงาน ก็จะเป็นผลดีต่อการจัดเก็บภาษีของทางราชการและต่อผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตาม ขณะนี้กรมสรรพากรก็ยังมีได้มีคำสั่งยกเลิกคำสั่งที่ ท.293/2550ฯ แต่ได้ชะลอแนวคิดการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรไว้ก่อน (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2553 : สัมภาษณ์)

และในส่วนของแนวทางการคัดเลือก CPTA นั้นกรมสรรพากรได้ทำหนังสือหารือไปยังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2552 ว่า อธิบดีกรมสรรพากรจะอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ในการออกประกาศเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกาได้ทำบันทึกตอบว่า อธิบดีกรมสรรพากรนั้นมีอำนาจในการออกระเบียบเกี่ยวกับคุณสมบัติ และการปฏิบัติของบุคคลที่จะขอใบอนุญาตเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต วรรคสอง เพื่อกำหนดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้ แต่อย่างไรก็ตาม ในการออกระเบียบดังกล่าวต้องคำนึงถึงสิทธิของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรา 38 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีด้วย (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2553 : ออนไลน์)

วรรณกรรมหรืองานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากเรื่องราวที่มีการวิพากษ์วิจารณ์กันข้างต้น จุดเริ่มต้นเกิดจากแนวคิดตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรที่ว่า “เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร...” กรมสรรพากรจึงต้องการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ที่เน้นการตรวจสอบด้านภาษีอากรมากยิ่งขึ้น แต่แนวคิดครั้งนี้ได้ส่งผลกระทบไปยังกลุ่มบุคคลหลายกลุ่ม ไม่ว่าจะเป็น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้ประกอบการ (ธุรกิจที่ถูกตรวจสอบ) รวมถึงเจ้าหน้าที่สรรพากร หากย้อนไปตั้งแต่มีการสรรหาผู้สอบบัญชีภาษีอากรในปี 2545 จนถึงปัจจุบัน ได้มีผู้ศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับการปฏิบัติงานและพัฒนาคุณภาพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร รวมถึงความคาดหวังที่สังคมมีต่อผู้สอบบัญชี สรุปได้บางส่วน ดังนี้

1. ความคาดหวังที่มีต่อผู้สอบบัญชี

ไพโรจน์ เกตุภักดีกุล (2545) ได้ศึกษาคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กพึงประสงค์ในเขตกรุงเทพมหานคร โดยกลุ่มตัวอย่างเป็นเจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท จำนวน 294 ราย เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบสอบถาม

ผลการศึกษาพบว่า เจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กต้องการผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีคุณสมบัติเรียงตามลำดับความสำคัญดังนี้ ความซื่อสัตย์ สุจริต เที่ยงธรรม รอบคอบ ไม่เปิดเผยความลับของลูกค้า ปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังและทำงานด้วยความตั้งใจ

ด้านความรู้ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กให้ความสำคัญ 5 อันดับแรกคือ การวางระบบบัญชี มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี การตรวจสอบภายในและการสอบบัญชี

ด้านความชำนาญของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ให้ความสำคัญ 5 อันดับแรก คือ การให้คำปรึกษาด้านภาษีอากร แก้ไขปัญหาที่เกิดจากการตรวจสอบ การให้คำปรึกษาด้านการบัญชี สอบทานงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และควบคุมงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

สาวิตรี อ่องธรรมกุล (2547) ได้ทำการวิจัยเรื่อง ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในประเทศไทย โดยศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงิน คือ นักลงทุน ที่ปรึกษาทางการเงิน และสินเชื่อของธนาคารพาณิชย์ เก็บรวบรวมข้อมูลจากประชากร คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 1,340 ราย นักลงทุนทั่วไป ไม่จำกัดจำนวน ที่ปรึกษาทางการเงินที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 209 ราย ธนาคารพาณิชย์ในประเทศไทย 31 สถาบัน จากนั้นกำหนดกลุ่มตัวอย่างที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ได้แบบสอบถามที่สมบูรณ์กลับมาจากแต่ละกลุ่ม คือ 113 ราย 137 ราย 66 ราย และ 88 รายตามลำดับ เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลคือ แบบสอบถาม ข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์โดยอาศัยโปรแกรมสถิติสำเร็จรูป SPSS for Window สถิติที่ใช้คือ สถิติเชิงพรรณนา (ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน) สถิติอ้างอิง (Kruskal-Wallis H Test และ Mann-Whitnet Test) และการเปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยสัมบูรณ์ (Absolute value)

ผลการวิจัยพบว่า แม้ว่าผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่มีความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินที่ถูกต้อง แต่ในบางประเด็น ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีควรตรวจทุจริตทั้งที่มีและที่ไม่มีสาระสำคัญ ต่างกับผู้สอบบัญชีที่ไม่ค่อยยอมรับในบทบาทนี้ ส่วนประเด็นการตรวจพบการปฏิบัติที่ผิดกฎหมายเกี่ยวกับการบัญชีของบริษัทที่ตรวจสอบและควรให้คำแนะนำเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่สำคัญแก่บริษัทที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยเป็นส่วนใหญ่ ส่วนแนวทางในการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชานั้นผู้ใช้งบการเงินเสนอแนะให้ใช้วิธีการเผยแพร่มาตรฐานการสอบบัญชีทางอินเทอร์เน็ต และการปรับปรุงรายงานการสอบบัญชีให้เป็นภาษาที่ง่ายต่อการเข้าใจซึ่งเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สามารถลดความแตกต่างของความคาดหวังได้

2. ปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ขนิษฐา พิภพลาภอนันต์ (2546) ได้ศึกษาปัญหาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากประชากรทั้งหมด คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้แจ้งที่อยู่ไว้กับกรมสรรพากร จำนวน 395 ราย เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบสอบถาม โดยได้รับกลับมาจำนวน 135 ราย สถิติที่ใช้คือ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ และค่าเฉลี่ยเลขคณิต

ผลการศึกษาพบว่าในระยะแรกที่ได้มีการสรรหาผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีปัญหาในส่วนของความเสี่ยงในการรับงาน การกำหนดค่าธรรมเนียม แบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี การเข้าฝึกอบรม และการได้รับข้อมูลข่าวสารในระดับปานกลาง ส่วน

ด้านมาตรฐานการปฏิบัติงานมีปัญหาในระดับมาก ซึ่งผู้ศึกษาดังกล่าวได้เสนอแนวทางในการแก้ไข ปัญหา โดยให้หน่วยงานของรัฐที่รับผิดชอบควรกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี และแนวปฏิบัติในการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้ชัดเจนมากขึ้น รวมทั้งควรจัดให้มีการอบรมเกี่ยวกับวิธีการเขียน รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี เนื่องจากรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบ บัญชีภาษีอากรมีความแตกต่างกับรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ธนิยา นฤนาทชีวิน, เอมอร กิตติคุณงาม และจิรพันธ์ สุระยศ (2547) ได้ทำการวิจัยเชิงสำรวจถึงปัญหาและข้อเสนอแนะของผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการปฏิบัติงานจริงของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล ผู้ที่เกี่ยวข้องมีทั้งผู้บริหารหรือผู้เป็นส่วนหนึ่งของห้างหุ้นส่วน ขนาดเล็ก ผู้ทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาวิชาชีพ โดยใช้เครื่องมือในการวิจัย คือ แบบสอบถาม ส่งให้กลุ่ม ตัวอย่างจากประชากรทั้ง 4 กลุ่ม จำนวน 225 ราย ได้รับกลับคืนมาจำนวน 160 ราย วิเคราะห์ข้อมูล โดยอาศัยโปรแกรมสถิติสำเร็จรูป SPSS (Statistic Package for Social Sciences) สถิติที่ใช้ คือ ค่า ร้อยละ ผลการวิจัยพบว่า

ด้านคุณสมบัติ การทดสอบ และการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรของผู้สอบบัญชี ภาษีอากร กลุ่มตัวอย่างทุกกลุ่ม ส่วนใหญ่เห็นว่า มีความเหมาะสมต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ด้านสิทธิของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่กำหนดให้สามารถลงลายมือชื่อรับรองการ ตรวจสอบและรับรองงบการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งมีทุน จดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้าน และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาทนั้น กลุ่มตัวอย่างทุกกลุ่ม ส่วนใหญ่เห็นว่า มีความเหมาะสมต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ

นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้รวบรวมข้อเสนอแนะของแต่ละกลุ่มตัวอย่างที่มีต่อคุณสมบัติและ ข้อกำหนดของผู้สอบบัญชีภาษีอากรดังนี้

| ผู้บริหารฯ | ผู้ทำบัญชีฯ | ผู้สอบบัญชีภาษีอากร | เจ้าหน้าที่สรรพากร |
|--|---|---|---|
| - ควรเพิ่มการอบรม ด้านการสอบบัญชีและ มาตรฐานการบัญชี | - ควรเพิ่มการ อบรมด้านการสอบ บัญชีและมาตรฐาน การบัญชี | - ควรเพิ่มการอบรม ด้านการสอบบัญชีและ มาตรฐานการบัญชี - ควรให้มีการฝึก ปฏิบัติงานตรวจสอบ บัญชีและตรวจภาษี | - ควรเพิ่มการ อบรมด้านการสอบ บัญชีและมาตรฐาน การบัญชี |

| ผู้บริหารฯ | ผู้ทำบัญชีฯ | ผู้สอบบัญชีภาษีอากร | เจ้าหน้าที่สรรพากร |
|------------|--|--|--|
| | - ไม่ควรกำหนดให้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตรวจได้เฉพาะห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล ขนาดเล็ก | - ควรกำหนดให้ เฉพาะผู้สอบบัญชีภาษี อากรเท่านั้นที่สามารถ ตรวจสอบงบการเงิน ของห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลขนาดเล็ก - ควรยกเว้นปีแรกที่ไม่ เข้าเงื่อนไขการเป็น ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ขนาดเล็ก | - ควรยกเว้นปีแรก ที่ไม่เข้าเงื่อนไขการ เป็นห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลขนาดเล็ก |

จิตนันทน์ ตียเกษม (2548) ได้ศึกษาเรื่องทัศนคติต่อการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากประชากร คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับการขึ้นทะเบียนแล้วทั้งสิ้น จำนวน 1,546 ราย จากนั้นกำหนดกลุ่มตัวอย่างที่ระดับความเชื่อมั่น 90% ได้กลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 231 ราย เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบสอบถาม ข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์โดยอาศัยโปรแกรมสถิติสำเร็จรูป SPSS/PC สถิติที่ใช้ คือ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ และค่าเฉลี่ยเลขคณิต

ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการกำหนดระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ของกรมสรรพากร แต่กลับพบปัญหาในเรื่องของจำนวนของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นทุกปี ซึ่งได้เสนอแนะให้กรมสรรพากรกำหนดกฎระเบียบเพื่อควบคุมผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้เคร่งครัดยิ่งขึ้น เพื่อป้องกันปัญหาการแข่งงาน และตัดราคาค่าตรวจสอบ อันจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานที่ลดลง รวมถึงต้องการให้ขยายขอบเขตการตรวจสอบงบการเงินให้ครอบคลุมไปถึงบริษัทขนาดเล็กด้วย

นอกจากนี้ยังได้มีการเสนอให้มีการกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ว่าควรมีการเก็บชั่วโมงการฝึกงานสำหรับผู้ที่ต้องการสอบขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรด้วย แต่ท้ายที่สุดของการศึกษาพบว่า แม้การปฏิบัติงานในวิชาชีพนี้จะมีปัญหาและอุปสรรค รวมถึงความเสี่ยงที่สูงเมื่อเทียบกับผลตอบแทนที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ยังมีความต้องการที่จะปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อไป เพราะเป็นการเพิ่มทางเลือกในการประกอบ

วิชาชีพและยังเป็นการสร้างรายได้พิเศษให้กับตนเองอีกทางหนึ่ง และยังคงคาดหวังว่าในอนาคตวิชาชีพนี้จะมีความเข้มแข็งและพร้อมที่จะแข่งขันในระดับสากลต่อไป

3. เปรียบเทียบวิธีการตรวจสอบบัญชีและการตรวจสอบภาษีอากร

หากมองลึกไปถึงวัตถุประสงค์ที่กรมสรรพากรต้องการ คือ เพื่อการจัดเก็บภาษีอากร และต้องการให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองภาษีอากรเพื่อแบ่งเบาภาระหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากร นั้น ก็มีผลการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบภาษีอากร ดังนี้

กิตติโชติ ตัณฑารักษ์ (2546) ได้ศึกษาเปรียบเทียบวิธีการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบภาษีอากร โดยศึกษาเปรียบเทียบวิธีการตรวจสอบตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2540 และมาตรฐานการสอบบัญชีที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่มีผลบังคับใช้

ผลการศึกษาพบว่า การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าจัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีหรือไม่ ส่วนการตรวจสอบภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานของรัฐที่มีหน้าที่กำกับดูแลการเสียภาษีนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นมาตรการป้องปรามให้ผู้เสียภาษีสำนึกต่อหน้าที่ในการเสียภาษีให้ถูกต้องตามเงื่อนไข เงื่อนไขเวลา ตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้นจึงส่งผลให้การวางแผน การกำหนดขอบเขต การกำหนดขั้นตอนกระบวนการในการปฏิบัติงาน การจัดทำกระดาษทำการและรูปแบบการรายงานที่นำเสนอภายใต้ความรับผิดชอบในผลงาน มีลักษณะที่แตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัด อย่างไรก็ตามยังมีส่วนที่มีความคล้ายคลึงกันคือเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพ และเทคนิคการตรวจสอบ

ผู้ศึกษาได้สรุปว่า งานสอบบัญชีสามารถสนับสนุนงานตรวจสอบภาษีอากรได้เป็นอย่างดี และจะทำให้งานตรวจสอบภาษีอากรมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานเพื่อบรรลุเป้าหมายการตรวจสอบและการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐ ส่วนผลการตรวจสอบภาษีอากรหากเจ้าของกิจการได้มีการเปิดเผยข้อผิดพลาดจากผลการตรวจสอบภาษีอากรให้ผู้สอบบัญชีได้รับทราบ ก็จะเป็นผลดีต่อกิจการและงานสอบบัญชีเช่นเดียวกัน

จากงานศึกษาและงานวิจัยทั้งหมดที่อ้างอิงนั้น พบว่าสังคมมีความคาดหวังต่อผู้สอบบัญชีหลายด้าน แต่ในทางกลับกัน ผู้สอบบัญชีภาษีอากรยังพบกับปัญหาในการปฏิบัติงานจริง อีกหลายส่วน รวมถึงวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบบัญชีกับการตรวจสอบภาษีอากรนั้นมีทั้งความแตกต่างกันและคาบเกี่ยวกันบางส่วน ดังนั้น ในการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต

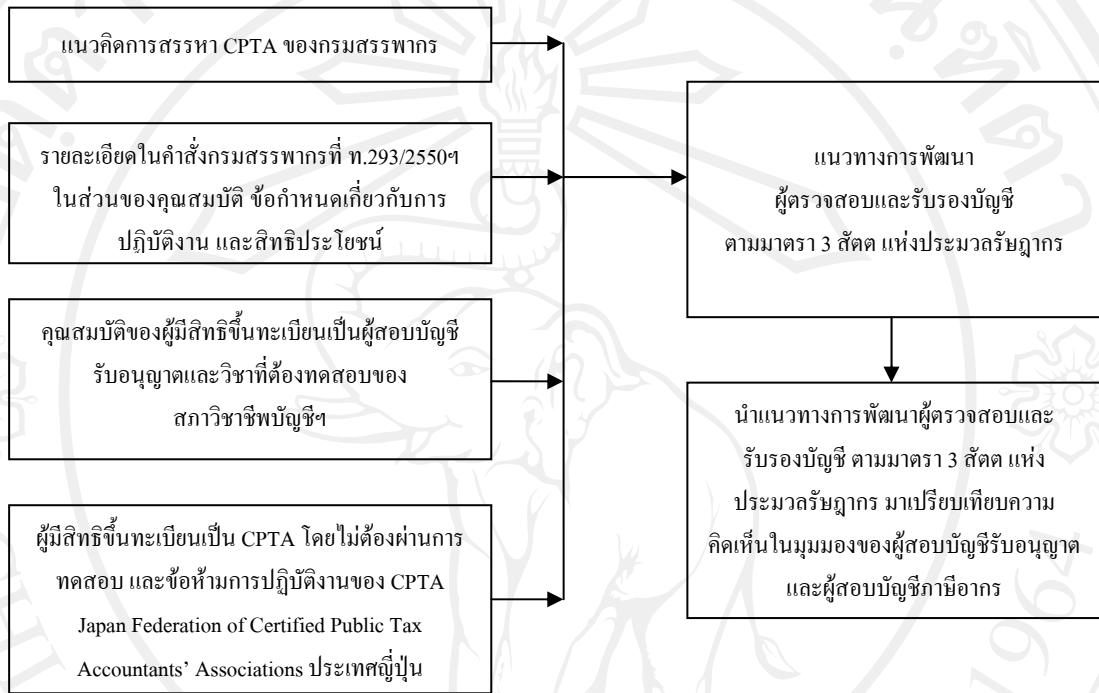
แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องกระทำอย่างระมัดระวังและรอบคอบ เพื่อให้สามารถเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ

กรอบแนวคิด

ในการหาแนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษาได้จำแนกข้อกำหนดและเงื่อนไขการปฏิบัติงานออกเป็น 5 ส่วน คือ คุณสมบัติด้านการศึกษา วิชาที่ควรกำหนดให้มีการทดสอบ บุคคลที่สามารถเป็น CPTA ได้โดยไม่ต้องผ่านการสอบ แต่ต้องผ่านการอบรมและทดสอบเบื้องต้นก่อนการปฏิบัติงาน นิติบุคคลที่ต้องถูกตรวจสอบทางภาษีอากร เงื่อนไขการลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องทางภาษีอากรของ CPTA ซึ่งอ้างอิงมาจากแนวคิดในการสรรหาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรของกรมสรรพากร โดยผนวกเงื่อนไขหรือข้อกำหนดบางส่วนที่ใกล้เคียงกันจากรายละเอียดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.293/2550 เรื่อง หลักเกณฑ์การพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2550 การสรรหาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และการสรรหา CPTA ของ Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations ประเทศญี่ปุ่น จากนั้นทำการศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของคะแนนความคิดเห็นในแต่ละประเด็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีรายละเอียดดังนี้ (ดังแสดงในภาพที่ 1)

1. คุณสมบัติด้านการศึกษาของ CPTA ได้กรอบแนวคิดมาจากคุณสมบัติของผู้มีสิทธิขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และข้อกำหนดในการสรรหา CPTA ของกรมสรรพากร
2. วิชาที่ควรกำหนดให้มีการทดสอบเพื่อเป็น CPTA ได้กรอบแนวคิดมาจากวิชาที่ต้องทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ข้อกำหนดในการสรรหา CPTA ของกรมสรรพากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.293/2550ฯ
3. บุคคลที่สามารถเป็น CPTA ได้โดยไม่ต้องผ่านการสอบ แต่ต้องผ่านการอบรมและทดสอบเบื้องต้นก่อนการปฏิบัติงาน ได้กรอบแนวคิดมาจากข้อกำหนดในการสรรหา CPTA ของกรมสรรพากร และ Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations ประเทศญี่ปุ่น
4. นิติบุคคลที่ต้องถูกตรวจสอบทางภาษีอากรโดย CPTA ได้กรอบแนวคิดมาจากข้อกำหนดในการสรรหา CPTA ของกรมสรรพากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.293/2550ฯ

5. **เงื่อนไขการลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องทางภาษีอากรของ CPTA** ได้กรอบแนวคิดมาจากข้อกำหนดในการปฏิบัติงานของ CPTA โดยกรมสรรพากร และ Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations ประเทศญี่ปุ่น



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการศึกษา

จากภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการศึกษาครั้งนี้ นำแนวคิดในการสรรหาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร หรือ CPTA ของกรมสรรพากร มาผนวกกับเงื่อนไขหรือข้อกำหนดบางส่วนที่ใกล้เคียงกันในรายละเอียดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.293/2550 เรื่อง หลักเกณฑ์การพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2550 และ คุณสมบัติของผู้มีสิทธิขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและวิชาที่ต้องทดสอบตามข้อกำหนดการสรรหาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และผู้มีสิทธิขึ้นทะเบียนเป็น CPTA โดยไม่ต้องผ่านการทดสอบและข้อห้ามการปฏิบัติงานของ CPTA ตามข้อกำหนดของ Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations ประเทศญี่ปุ่น เพื่อให้ได้แนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร จากนั้นได้สอบถามความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรเพื่อเปรียบเทียบความคิดเห็นต่อแนวทางดังกล่าว