

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อคำสั่งของกรมสรรพากรเกี่ยวกับ

การปฏิบัติงาน การรายงาน การตรวจสอบและการรับรองบัญชี

Tax Auditor's Opinions toward the Revenue Department's Regulations on
Work Practice, Reporting, Auditing and Account Guarantee

ธัชชัย จินต์แสวง

คณะบัญชี วิทยาลัยราชพฤกษ์

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีความมุ่งหมายที่จะศึกษาสำรวจความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ความเข้าใจที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีภาษีอากร และสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีต่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร รวมทั้งสำรวจว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละภูมิภาคมีความรู้ ความเข้าใจ ในบทบาทหน้าที่และความเข้าใจที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรแตกต่างกันหรือไม่ ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละภูมิภาค ส่วนใหญ่มีความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ และความเข้าใจที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีภาษีอากรเป็นอย่างดี สำหรับความคิดเห็นที่มีต่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น ส่วนใหญ่เห็นด้วย ยกเว้นการขอยืนยันการออกใบกำกับภาษีซื้อ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเห็นด้วยเพียงระดับปานกลาง (ไม่แน่ใจ) และผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละภูมิภาคมีความรู้ ความเข้าใจในบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรแตกต่างกัน

คำสำคัญ: ผู้สอบบัญชีภาษีอากร, การสอบบัญชี, แนวการสอบบัญชี, กระดาษทำการ

Abstract

This research intends to study and compare tax auditors' understanding on duty, roles, and audit practices. It was found from the research that tax auditors in each region have good understandings in duty and roles and work practices in tax audits. Regarding their opinion on the notice issued by the Director of the Revenue Department about work guidelines of tax auditors, the majority agreed on the said notice except on the issue of the confirming of tax invoices. However, their agreement was in the moderate level. In fact, the tax auditors in each region have different levels in knowledge and understanding in duty and roles of tax auditor and tax audit practices.

Keywords: Tax Auditor, Audit Program, Working Papers

1. บทนำ

สืบเนื่องจากพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และตามประกาศกระทรวงพาณิชย์ ได้ยกเว้นให้งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุนไม่เกินห้าล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท ทุกรายการ ไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ได้กำหนดให้คำผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี ซึ่งตามประกาศนี้ให้ถือว่าเป็นผู้ได้รับอนุญาตจากอธิบดีให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี ให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

จากการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่จำเป็นต้องผ่านการฝึกงานการสอบบัญชีเหมือนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและกรมสรรพากรได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรดำเนินการขอคำยืนยันการออกไปกำกับภาษีซึ่งเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่ นอกเหนือจากการตรวจสอบตามปกติ รวมทั้งได้ออกคู่มือการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 5 ฉบับ อันได้แก่ คู่มือการปฏิบัติงานเรื่องการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี คู่มือการปฏิบัติงานเรื่องการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี คู่มือการปฏิบัติงานเรื่องการจัดทำกระดาษทำการคู่มือการปฏิบัติงานเรื่องการทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร และคำแนะนำในการขอคำยืนยันการออกไปกำกับภาษี ซึ่งผู้วิจัยมีข้อสงสัยว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความสามารถปฏิบัติงานครบถ้วน ถูกต้อง ตามมาตรฐานการสอบบัญชี และข้อบังคับต่าง ๆ ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดขึ้นหรือไม่ และต้องการทราบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรว่ามีความเห็นอย่างไรเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การปฏิบัติงาน และการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดขึ้น จึงเป็นแรงจูงใจให้ผู้ทำการศึกษาได้ศึกษาหัวข้อ “ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อคำสั่งของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน การรายงาน การตรวจสอบ และการรับรองบัญชี” ขึ้นมาทำการศึกษา

2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

2.1 เพื่อสำรวจความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและความเข้าใจที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีในประเด็น การจัดทำแนวทางการสอบบัญชีภาษีอากร การจัดทำกระดาษทำการ การทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี และการขอคำยืนยันการออกไปกำกับภาษี

2.2 เพื่อสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีต่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเด็นคู่มือการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี คู่มือการจัดทำกระดาษทำการ คู่มือการทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร คู่มือการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี และคู่มือการขอคำยืนยันการออกไปกำกับภาษีที่กรมสรรพากรกำหนดให้เป็นแนวทางปฏิบัติที่มีความเหมาะสมมากที่สุดเพียงใด

2.3 เพื่อสำรวจว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละภูมิภาคมีความรู้ ความเข้าใจ ในบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและความเข้าใจที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีแตกต่างกันหรือไม่

3. วิธีดำเนินการวิจัย

3.1 กลุ่มประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการวิจัยนี้ คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรทั่วประเทศ ซึ่งมีสิทธิลงลายมือชื่อและเปิดเผยที่ตั้งประกอบการ จำนวน 2,312 คน (กรมสรรพากร, 2553) การเลือกกลุ่มตัวอย่างใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) แล้วทำการเลือกตัวอย่างแบบเชิงสุ่ม (Random Sampling) โดยวิธีจับฉลากไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของจำนวนผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละภูมิภาค

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยในครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งประกอบด้วย 5 ส่วน ส่วนที่ 1 เป็นคำถามเกี่ยวกับประชากรศาสตร์ ส่วนที่ 2 ความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนที่ 3 ความเข้าใจที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นที่มีต่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติงาน ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะ รวม 62 ข้อ เป็นลักษณะคำถามที่ใช้มาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ (1 = สำคัญน้อยที่สุด และ 5 = สำคัญมากที่สุด) ตามวิธีของ Likert แบบสอบถามที่สร้างขึ้นได้ทดลองแจก จำนวน 40 ชุด เพื่อทำการทดสอบความเชื่อถือได้ของแบบสอบถาม โดยใช้วิธีการวัดความสอดคล้องภายใน ตามสูตรของ Cronbach Alpha Formula ได้ค่าสัมประสิทธิ์ความเชื่อถือได้ (Alpha) เท่ากับ 0.9411 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้

3.3 การวิเคราะห์ทางสถิติ

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Exploratory Research) โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม (Questionnaire) และนำผลที่ได้มาทำการประมวลผล และวิเคราะห์เพื่อหาข้อสรุปการใช้สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูลแบ่งเป็นสถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยนำเสนอข้อมูลในรูปของตารางแจกแจงความถี่ (Frequency) ด้วยจำนวนร้อยละ (Percentage) และค่าเฉลี่ย (Mean) และสถิติวิเคราะห์เชิงอนุมาน (Inferential Statistics) เพื่อวิเคราะห์หาความแปรปรวนของค่าเฉลี่ยโดยวิธีวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-way Analysis of Variance)

4. ผลการศึกษาและอภิปรายผล

การศึกษาเรื่องความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อคำสั่งของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการปฏิบัติงานการรายงาน การตรวจสอบและการรับรองบัญชี โดยการใช้แบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีภาษีอากร 6 ภูมิภาค จำนวน 622 คน และมีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาภายในระยะเวลาที่ผู้ศึกษากำหนด จำนวน 411 คน เป็นเพศชาย 118 คน คิดเป็นร้อยละ 28.7 เพศหญิง 293 คน คิดเป็นร้อยละ 71.3 ส่วนใหญ่สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 59.1 รองลงมาสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท คิดเป็นร้อยละ 38.9 ในบรรดาผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรอย่างเดียว 335 คน คิดเป็นร้อยละ 81.5 และเป็นทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร 76 คน คิดเป็นร้อยละ 18.5 การปฏิบัติงานผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีงานอื่นเป็นงานหลักและทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นงานรอง คิดเป็นร้อยละ 38.2 และมีบางส่วนไม่ได้ปฏิบัติงาน

ในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากร คิดเป็นร้อยละ 33.1 รายได้เฉลี่ยต่ำกว่า 300,000 บาทต่อปี จำนวน 264 คน คิดเป็น ร้อยละ 64.20

4.1 ความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับความเข้าใจบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีทั้งหมด 6 ข้อ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องการจัดจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนที่จะลงนามตรวจสอบและรับรองบัญชีภายใน 30 มิถุนายนของทุกปี การตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ปรับปรุงกำไรสุทธิ / ขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิ / ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร และการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องปีละ 12 ชั่วโมง อยู่ในระดับมากที่สุด นอกนั้นมีความเข้าใจอยู่ในระดับมาก สำหรับเรื่องจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเด็น ความเป็นอิสระ เทียบธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ประเด็นความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ประเด็นจรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี และประเด็นจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ พบว่า มีความเข้าใจอยู่ในระดับมาก

4.2 ความเข้าใจที่มีต่องานสอบบัญชี

ความเข้าใจที่มีต่องานสอบบัญชีซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับความเข้าใจในการจัดทำแนวการสอบบัญชี ความเข้าใจในการจัดทำกระดาษทำการ ความเข้าใจในการทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร ความเข้าใจในการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี และความเข้าใจในการขอเขียนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ มีทั้งหมด 5 หมวด 24 ข้อ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่มีความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวอยู่ในระดับเข้าใจมาก ยกเว้นการประเมินระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบในหมวดความเข้าใจในการจัดทำแนวการสอบบัญชี และการขอเขียนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อจำนวน 20 ลำดับ ซึ่งอยู่ในหมวด ความเข้าใจในการขอเขียนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเข้าใจอยู่ในระดับปานกลาง สำหรับการได้รับหนังสือตอบรับการเขียนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ ซึ่งอยู่ในหมวด ความเข้าใจในการขอเขียนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับตอบกลับมาอยู่ในระดับปานกลางเท่านั้น

4.3 ความคิดเห็นที่มีต่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ความคิดเห็นที่มีต่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการจัดทำแนวการสอบบัญชี ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการจัดทำกระดาษทำการ ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี และความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการขอเขียนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ ทั้งหมด 5 หมวด 26 ข้อ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่เห็นด้วยกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในระดับมาก ยกเว้นประเด็นการเขียนยันการออกไปกำกับภาษี ให้เขียนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อฉบับที่มีมูลค่าสูงสุด 20 ลำดับแรกของรายงานภาษีซื้อ และจะต้องไม่เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการรายเดียวกัน ในหมวดคู่มือการปฏิบัติงานการทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร ประเด็นข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องขอเขียนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ และประเด็นการขอเขียนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อควรใช้วิธีการแบบตอบทุกกรณี ในหมวดความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการขอเขียนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อนั้น ทั้ง 3 ประเด็น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเข้าใจอยู่ในระดับปานกลางเท่านั้น

4.4 การสำรวจว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละภูมิภาคมีความรู้ ความเข้าใจในบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ภาษีอากรและความเข้าใจที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีแตกต่างกันหรือไม่ ผลการวิจัยพบว่า

4.4.1 ความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับความเข้าใจ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีทั้งหมด 6 ข้อ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในแต่ละภูมิภาคมีความเข้าใจ เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่แตกต่างกัน ยกเว้นเรื่องเกี่ยวกับการปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.122/2545 ยังมีความเข้าใจที่แตกต่างกัน สำหรับความเข้าใจเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากร นั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเข้าใจที่แตกต่างกันในประเด็นความเป็นอิสระ เทียบธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต และ ประเด็นจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ

4.4.2 ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับ ความเข้าใจในการจัดทำแนวการสอบบัญชี ความเข้าใจในการจัดทำกระดาษทำการ ความเข้าใจในการทดสอบ รายการทางบัญชีและภาษีอากร ความเข้าใจในการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี และความเข้าใจ ในการขอยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ มีทั้งหมด 5 หมวด 24 ข้อ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในแต่ละภูมิภาคมี ความเข้าใจต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ยกเว้นประเด็นความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจของกิจการที่ ตรวจสอบ ในหมวดความเข้าใจในการจัดทำแนวการสอบบัญชี ประเด็นความเข้าใจเกี่ยวกับกระดาษทำการของ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ประเด็นกระดาษทำการที่จัดทำขึ้นได้รวบรวมข้อมูลพื้นฐานของกิจการที่ตรวจสอบ และ ประเด็นกระดาษทำการที่ได้จัดทำขึ้นแสดงถึงข้อบกพร่องหรือสิ่งผิดปกติ การวินิจฉัยและข้อสรุปเกี่ยวกับข้อบกพร่อง หรือสิ่งผิดปกติที่ตรวจพบคำชี้แจงของผู้บริหารของกิจการในเรื่องดังกล่าว และข้อเสนอแนะที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้ให้แก่กิจการ ซึ่งทั้ง 3 ประเด็นดังกล่าวอยู่ในหมวดความเข้าใจในการจัดทำกระดาษทำการ และประเด็นการได้รับ หนังสือตอบรับการยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ ในหมวดความเข้าใจในการขอยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรยังมีความเข้าใจที่แตกต่างกัน

4.4.3 ความคิดเห็นที่มีต่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบ บัญชี ภาษีอากรซึ่งเป็นคำถามเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการจัดทำแนวการสอบบัญชี ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือ การจัดทำกระดาษทำการ ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร ความคิดเห็นเกี่ยวกับ คู่มือการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี และความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการขอยืนยันการออกไปกำกับ ภาษีซื้อ ทั้งหมด 5 หมวด 26 ข้อ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรทั้ง 6 ภาคเห็นด้วยกับประกาศอธิบดีในคู่มือการจัดทำ แนวการสอบบัญชี แต่ยังมีประเด็นที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันเกี่ยวกับประกาศของอธิบดี ดังกล่าว ดังนี้ 1) ประเด็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำกระดาษทำการ ประเด็นกระดาษทำการต้องแสดงให้เห็น ว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามแนวทางการสอบบัญชีที่ได้ กำหนดในหมวดคู่มือการจัดทำกระดาษทำการ 2) ประเด็นที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องทำการทดสอบระบบบัญชีของ กิจการ เพื่อให้แน่ใจว่าการบันทึกบัญชีของกิจการเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และนโยบายการบัญชีที่ กิจการเลือกใช้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ในหมวดคู่มือการทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร 3) ประเด็น แนวความคิดที่ว่ากรรายงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นการรายงานสิ่งที่ตรวจพบไม่ใช่เป็นการรายงานแบบแสดง ความเห็นประเด็นแบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากร (รายงาน 5 ข้อ) ในหมวดคู่มือ การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี 4) ประเด็นข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องขอยืนยัน

การออกใบกำกับภาษีซื้อ ประเด็นการขอคืนการออกใบกำกับภาษีซื้อควรใช้วิธีการแบบตอบทุกกรณี ประเด็น
ข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องขอคืนการออกใบกำกับภาษีซื้อฉบับที่มีมูลค่าสูงสุด 20 ลำดับแรกของ
รายงานภาษีซื้อ โดยจะต้องไม่เป็นใบกำกับภาษีซื้อที่ออกโดยผู้ประกอบการรายเดียวกัน ในหมวดคู่มือการขอคืน
การออกใบกำกับภาษีซื้อ

5. สรุป

5.1 ความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเข้าใจ
เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นอย่างดี โดยเฉพาะประเด็นการแจ้งจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วน
ที่จะลงนามตรวจสอบและรับรองบัญชีภายใน 30 มิถุนายนของทุกปี ประเด็นการตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้สอบ
บัญชีภาษีอากรได้ปรับปรุงกำไรสุทธิ / ขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิ / ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร ประเด็น
การที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องปีละ 12 ชั่วโมง และจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี
อากรอยู่ในระดับมากที่สุด จากการสำรวจพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละภูมิภาคมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับ
บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่แตกต่างกันยกเว้นในประเด็นการปฏิบัติตามคำสั่ง ท.ป.122/2545
ความเป็นอิสระ เทียบธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต และจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมวิชาชีพ มีผู้สอบบัญชีภาษีอากรบางภูมิภาค
มีความเข้าใจที่แตกต่างกัน

5.2 ความเข้าใจที่มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่มีความเข้าใจต่องานสอบ
บัญชีอยู่ในระดับมาก ยกเว้นการประเมินระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบ และการขอคืนการออก
ใบกำกับภาษีซื้อ จำนวน 20 ลำดับ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเข้าใจอยู่ในระดับปานกลาง จากการสำรวจพบว่า
ผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละภูมิภาคมีความรู้ความเข้าใจที่มีต่องานสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ยกเว้น 4 ประเด็นต่อไปนี้
มีผู้สอบบัญชีบางภูมิภาคมีความเข้าใจที่แตกต่างกัน ได้แก่

5.2.1 ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจของกิจการที่ตรวจสอบ

5.2.2 ความเข้าใจเกี่ยวกับกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

5.2.3 กระดาษทำการที่จัดทำขึ้นได้รวบรวมข้อมูลพื้นฐานของกิจการที่ตรวจสอบมากน้อยเพียงใด

5.2.4 กระดาษทำการที่จัดทำขึ้นแสดงถึงข้อบกพร่องหรือสิ่งผิดปกติ การวินิจฉัยและข้อสรุปเกี่ยวกับ

ข้อบกพร่องหรือสิ่งผิดปกติ การวินิจฉัยและข้อสรุปเกี่ยวกับข้อบกพร่องหรือสิ่งผิดปกติที่ตรวจพบคำชี้แจงของ
ผู้บริหารของกิจการในเรื่องดังกล่าว และข้อเสนอแนะที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ให้แก่กิจการมากน้อยเพียงใด

**5.3 ความคิดเห็นที่มีต่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี
ภาษีอากร** ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่มีความเห็นสอดคล้องกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับแนวทาง
การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรอยู่ในระดับมาก ยกเว้นประเด็นการขอคืนการออกใบกำกับภาษี ให้ยื่น
การออกใบกำกับภาษีซื้อฉบับที่มีมูลค่าสูงสุด 20 ลำดับแรกของรายงานภาษีซื้อ และจะต้องไม่เป็นใบกำกับภาษีที่
ออกโดยผู้ประกอบการรายเดียวกัน ประเด็นข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องขอคืนการออกใบกำกับภาษี
ซื้อ และประเด็นการขอคืนการออกใบกำกับภาษีซื้อควรใช้วิธีการแบบตอบทุกกรณี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความ
เข้าใจอยู่ในระดับปานกลางเท่านั้น จากการสำรวจพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรแต่ละภูมิภาคมีความรู้ความเข้าใจที่มี
ต่องานสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ยกเว้น 8 ประเด็นต่อไปนี้มีผู้สอบบัญชีบางภูมิภาคมีความเข้าใจที่แตกต่างกัน ได้แก่

5.3.1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการจัดทำกระดาษทำการ ในประเด็นผู้สอบบัญชีภาษีต้องจัดทำกระดาษทำการ

5.3.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการจัดทำกระดาษทำการ ในประเด็นกระดาษทำการต้องแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามแนวทางการสอบบัญชีที่ได้กำหนดขึ้นโดยถูกต้องและครบถ้วน

5.3.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร ในประเด็นความเห็นด้วยกับข้อกำหนดที่ “ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องการทำการทดสอบระบบบัญชีของกิจการ เพื่อให้แน่ใจว่าการบันทึกบัญชีของกิจการเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

5.3.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ในประเด็นความเห็นด้วยกับแนวความคิดที่ว่ากรรายงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นการรายงานสิ่งที่ตรวจพบไม่ใช่เป็นการรายงานแสดงความเห็น

5.3.5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ในประเด็นความเห็นด้วยกับแบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหรือไม่ (รายงาน 5 ข้อ)

5.3.6 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการขอยืนยันการออกใบกำกับภาษีซื้อ ในประเด็นความเห็นด้วยกับข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องขอยืนยันการออกใบกำกับภาษีซื้อ

5.3.7 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการขอยืนยันการออกใบกำกับภาษีซื้อ ในประเด็นความเห็นด้วยกับที่กล่าวว่าการขอยืนยันการออกใบกำกับภาษีซื้อควรใช้วิธีการแบบตอบทุกกรณี

5.3.8 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคู่มือการขอยืนยันการออกใบกำกับภาษีซื้อ ในประเด็นความเห็นด้วยกับข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องขอยืนยันการออกใบกำกับภาษีซื้อฉบับที่มีมูลค่าสูงสุด 20 ลำดับแรกของรายงานภาษีซื้อ โดยจะต้องไม่เป็นใบกำกับภาษีซื้อที่ออกโดยผู้ประกอบการรายเดียวกัน

6. กิตติกรรมประกาศ

ในการศึกษาวิจัย เรื่อง “ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อคำสั่งของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน การรายงาน การตรวจสอบและการรับรองบัญชี” สำเร็จลงได้ด้วยความกรุณาของวิทยาลัยราชพฤกษ์ ที่ได้มอบทุนการวิจัยประจำปี 2552 และคณะกรรมการวิจัยทุกท่านที่ได้กรุณาให้คำปรึกษา แนะนำ ตลอดจนตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ของผลงานการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ทำให้การจัดทำงานวิจัยครั้งนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

7. เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร. “การอบรมปฐมนิเทศแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร รุ่นที่ 4 วันที่ 25 สิงหาคม 2546. กรุงเทพมหานคร: สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร, 2546.

_____. “คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.98/2544 เรื่อง กำหนดคุณสมบัติ การทดสอบ การขอขึ้นทะเบียนการออกใบอนุญาต การอบรม การต่ออายุ และการขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร”. 12 มีนาคม 2544.

กรมสรรพากร. “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงาน และการรายงาน การตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร”. 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545.

_____. “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.147/2548 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงาน และการรายงาน การตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร” 4 มีนาคม 2548.

_____. “ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบ เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร” 12 มีนาคม พ.ศ. 2544.

_____. “ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติงาน การตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร” 30 ธันวาคม พ.ศ. 2548.

ขนิษฐา ภิกพลากอนันต์. (2545). *ปัญหาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร*. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชี มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

จารุมน ศรีสันต์. (2550). *ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่างานวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

จิตตนันท์ ตียเกษม. (2548). *ทัศนคติต่อการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร*. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชี มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

ทัศนีย์ เพ็ญสุภา. (2541). *รายงานการศึกษาบทบาทเจ้าหน้าที่ส่งเสริมการเกษตรในการสนับสนุนปฏิบัติงานของ เกษตรกรจัดการบริหารส่วนตำบลในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ*.

ธनिया นฤนาทชีวิน และคณะ. (2547). *การศึกษาปัญหาและข้อเสนอแนะของผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการปฏิบัติงานจริง ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร: เขตกรุงเทพมหานคร*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ. (2550). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.

“พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543”. (2543, 12 พฤษภาคม). ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 117 ตอนที่ 41 ก.

สุชา จันทรเอม และ สุรางค์ จันทรเอม. (2524). *จิตวิทยาสังคม*. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ ไทยวัฒนาพานิช จำกัด.

เอนก รัตน์รองใต้. (2549). *ความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่ส่งเสริมการเกษตรต่อการถ่ายโอนภารกิจกรมส่งเสริม การเกษตรในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดหนองคาย*. หนองคาย: รายงานการวิจัย, สำนักงานเกษตรจังหวัดหนองคาย.