

ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้

ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษี ในเขตกรุงเทพมหานคร

อังคณา ลอยลม

นักศึกษามหาวิทยาลัยศรีปทุม

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อศึกษาผลกระทบที่จะเกิดกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรโดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้ เพื่อศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อศึกษาความคิดเห็นด้านเนื้อหาของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อศึกษาผลกระทบต่อรายงานการเงินของบริษัทเกี่ยวกับการแสดงรายการที่เกี่ยวข้องที่นำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 12 มาถือปฏิบัติ ซึ่งประโยชน์จากการศึกษานี้คือเพื่อให้ทราบผลกระทบปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตราฐานการบัญชีมาปฏิบัติใช้ เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นมา

ผลการศึกษาพบว่าผลกระทบของมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในเขตกรุงเทพมหานครภาพรวมอยู่ในระดับเห็นด้วย โดยด้านความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะได้รับผลกระทบต่อมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้มากที่สุด ผลจากสมมติฐานพบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีระดับการศึกษา ด้านประสบการณ์และการเข้ารับการอบรมแตกต่างกันมีผลกระทบของผู้สอบบัญชีที่มีต่อมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ไม่แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณาทั้ง 3 ด้านพบว่าไม่แตกต่างกัน ดังนั้นควรเน้นการสร้างความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีให้มากที่สุด เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีมีเนื้อหาที่ซับซ้อนและบางส่วนต้องทำความเข้าใจอย่างลึกซึ้ง ความซับซ้อนของมาตรฐานนั้นอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิด การตีความผิด ผู้ทำบัญชีหรือผู้สอบบัญชีอาจนำไปปฏิบัติไม่ถูกต้อง

บทนำ

การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชนและองค์กรต่างๆ ทั้งภาครัฐและเอกชน การเสียภาษีทางตรงเป็นภาษีที่จัดเก็บจากตัวบุคคลหรือนิติบุคคลโดยตรง ตามหลักแล้วการจัดการเก็บภาษีทางตรงจะส่งผลกระทบต่อรายได้ของบุคคล หรือกำไรของนิติบุคคล ซึ่งการเสียภาษีทางอ้อมนั้นไม่ได้เก็บจากตัวบุคคลหรือนิติบุคคลโดยตรงแต่เป็นการเก็บภาษีผ่านสินค้าและบริการชนิดต่างๆ โดยราคาสินค้าและบริการที่เพิ่มสูงขึ้นจากภาษีทางอ้อม จะส่งผลให้การใช้จ่ายเพื่อบริโภคสินค้าดังกล่าวลดน้อยลง รวมถึงจะส่งผลให้รายได้ที่แท้จริงของบุคคลหรือนิติบุคคล ลดลงตามราคาของสินค้าและบริการที่สูงขึ้น

ปัญหาในการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีนี้มักจะเกิดขึ้นกับทุกธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นเป็นกิจการกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ หรือกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ สำหรับบริษัทในประเทศไทยที่นำมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้มาใช้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่จะอยู่ในบริษัทตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือบริษัทที่มีขนาดใหญ่ ก็ยังนำมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้มาใช้ปฏิบัติน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับบริษัททั้งหมดในประเทศไทย

ปัญหาด้านการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 มาปฏิบัติ ส่วนมากจะพบว่าผู้ทำบัญชีหรือผู้สอบบัญชี ยังไม่มีความเข้าใจในเนื้อหาของ

มาตรฐานการบัญชี เพราะมาตรฐานการบัญชีมีเนื้อหาที่ซับซ้อนและบางส่วนต้องทำความเข้าใจอย่างลึกซึ้ง ความซับซ้อนของมาตรฐานนั้นอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิด การตีความผิด และนำมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชีจึงได้พยายามปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีไทยให้ เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ นั้น เพื่อให้งบการเงินสำหรับประเทศไทยมีความน่าเชื่อถือ และเป็นที่ยอมรับของนานาชาติมากขึ้น และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 12 Income Taxes (Bound volume 2009)) แต่ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้น

จากผลที่สภาวิชาชีพได้ทำการปรับปรุงและแก้ไขมาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ซึ่งบังคับใช้วันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นมา ก็ส่งผลกระทบต่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเช่นกัน เนื่องจากที่ผ่านมา หลักเกณฑ์ทางภาษีไม่อนุญาตให้นำประมาณการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มาบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายจนกว่าจะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจริง แต่หลักการทางบัญชีให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ ทำให้ต้องนำรายการดังกล่าวมาบวกกลับเพื่อคำนวณภาษี

ที่ต้องจ่ายให้กรมสรรพากร เสมือนหนึ่งเป็นการจ่ายภาษีเงินได้ล่วงหน้า ดังนั้นสภาวิชาชีพจึงควรเปิดบรรยายให้ความรู้แก่สาธารณะชะงัดหลักการและวิธีการที่ถูกต้อง เพื่อให้กิจการได้มีการนำไปปรับใช้กับกิจการของตนเองได้ถูกต้อง

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในเขตกรุงเทพมหานครในเรื่องภาษีเงินได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12
2. เพื่อศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในเขตกรุงเทพมหานครในเรื่องภาษีเงินได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12
3. เพื่อศึกษาผลกระทบต่อรายงานการเงินของบริษัทเกี่ยวกับการแสดงรายการที่เกี่ยวข้องที่นำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 12 มาถือปฏิบัติ

สมมติฐานของการศึกษา

สมมติฐานที่ 1

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเข้าใจเนื้อหาแตกต่างกันจึงมีความรู้ต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ต่างกัน

สมมติฐานที่ 2

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีทัศนคติแตกต่างกันจึงมีความคิดเห็นต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ต่างกัน

สมมติฐานที่ 3

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความรู้ต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ต่างกัน จึงนำไปปฏิบัติงานแตกต่างกัน

ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไป เพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ประเด็นหลักของการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้อยู่ที่การรับรู้ผลกระทบทางภาษีทั้งในงวดปัจจุบันและอนาคต

ก. การได้รับประโยชน์ในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และการจ่ายชำระในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินของกิจการ

ข. รายการและเหตุการณ์อื่นของงวดปัจจุบันที่รับรู้ในงบการเงินของกิจการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องบันทึกผลกระทบทางภาษีของรายการและเหตุการณ์อื่น ในลักษณะเดียวกันกับที่บันทึกรายการและเหตุการณ์อื่นนั้น ดังนั้นหากกิจการรับรู้รายการและเหตุการณ์อื่น ในกำไรหรือขาดทุนกิจการก็จะต้องรับรู้ผลกระทบทางภาษีที่เกี่ยวข้องในกำไรหรือขาดทุนด้วยเช่นกัน ส่วนรายการที่รับรู้ตรงไปยังสวนของเจ้าของ กิจการต้องบันทึกรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้น ในสวนของเจ้าของโดยตรงเช่นกัน ในทำนองเดียวกันการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่เกิด

จากการรวมธุรกิจจะส่งผลต่อมูลค่าของค่านิยมหรือจำนวนผลกำไรที่รับรู้จากการตอรองราคาซื้อธุรกิจ

2.1 การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้และสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน

เมื่อกิจการนำขาดทุนทางภาษีไปใช้เพื่อลดภาษีเงินได้ปัจจุบันของงวดก่อน กิจการควรรับรู้ประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงวดที่ขาดทุนทางภาษีนั้นเกิดขึ้น เนื่องจากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนว่ากิจการจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ดังกล่าว และผลประโยชน์นั้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

2.2 การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี

กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีทุกรายการ ยกเว้นกรณีที่หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นเกิดจากการรับรู้ค่านิยมเมื่อเริ่มแรกหรือการรับรู้เมื่อเริ่มแรกซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากรายการ ไม่ใช่การรวมธุรกิจและไม่ส่งผลกระทบต่อกำไรทางบัญชีและกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี ณ วันที่เกิดรายการนั้น

2.3 การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก

ผลแตกต่างชั่วคราวอาจเกิดขึ้นจากการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินเมื่อเริ่มแรก เช่น ในกรณีกิจการไม่สามารถนำต้นทุนของสินทรัพย์บางส่วนหรือทั้งหมดไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี เป็นต้น วิธีการทางบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวดังกล่าวขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการที่ทำให้ต้องรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก ดังต่อไปนี้

1. ในการรวมธุรกิจ กิจการต้องรับรู้หนี้สินหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งจำนวนดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อจำนวนค่านิยมหรือจำนวนของมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถูกซื้อส่วนที่สูงกว่าต้นทุนในการรวมธุรกิจ

2. หากรายการที่เกิดขึ้นมีผลกระทบต่อกำไรทางบัญชีหรือกำไรทางภาษี กิจการจะต้องรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี รวมทั้งต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายหรือรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนด้วย

2.4 ผลแตกต่างชั่วคราวที่หักภาษี

กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่หักภาษีทุกรายการ โดยรับรู้เท่ากับจำนวนที่เป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวนั้นมาหักภาษีได้ ทั้งนี้กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอ

การตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้เริ่มแรกของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดจากรายการที่ไม่ใช่การรวมธุรกิจและณ วันที่เกิดรายการ รายการนั้นไม่มีผลกระทบต่อกำไรทางบัญชี และกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี

2.5 ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ชำระหรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ

กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับขาดทุนทางภาษีหรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ชำระเท่าที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนวกิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอที่จะนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ชำระหรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ชำระดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ใด

2.6 การวัดมูลค่า

กิจการต้องวัดมูลค่าหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและงวดก่อนตามจำนวนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระแก่ (หรือได้รับคืนจาก) หน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่บังคับใช้อยู่หรือที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ภายใน สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน

กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ด้วยอัตราภาษีสำหรับงวดที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือในงวดที่กิจการคาดว่าจะจ่ายชำระหนี้สินภาษี โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่มีผลบังคับใช้อยู่ หรือที่คาดได้ค่อนข้าง

แนวกว่าจะมีผลบังคับใช้ ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน

3. ความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

การจำแนกประเภทภาษีอากร โดยพิจารณาจากลักษณะการรับภาระภาษีอากรนี้ แบ่งภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

ประเภทที่ 1 ภาษีทางตรง คือ ผู้เสียภาษี ผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประเภทที่ 2 ภาษีทางอ้อม คือ ผู้เสียภาษี ผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ง่าย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร จัดเก็บจากเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้โดยตรง และมีหลักการจัดเก็บที่สำคัญๆ โดยลำดับดังนี้

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2550) ได้ทำการศึกษาเรื่องผลกระทบของการนำนโยบายการบัญชี ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมาถือปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในช่วงปี 2538 – 2549 โดยปัจจัยที่นำมาศึกษาครั้งนี้ คือ ผลการศึกษาบริษัทที่นำ

นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมาถือปฏิบัติกับการจัดทำงบการเงินส่วนใหญ่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับบริษัทที่ไม่นำนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมาถือปฏิบัติ นั้น เป็นเพราะผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่าตามบัญชี ของสินทรัพย์และหนี้สิน ในรายงานทางการเงินกับฐานภาษีมีจำนวนแตกต่างที่ไม่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน การที่จะนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 มาใช้เป็นมาตรฐานการบัญชีไทยอย่างเต็มรูปแบบนั้น สภาวิชาชีพบัญชีควรรับฟังความคิดเห็นจากบริษัทมหาชนที่จะต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 มาถือปฏิบัติ เพื่อศึกษาผลกระทบ ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 เรื่องภาษีเงินได้ อย่างรอบคอบ รวมทั้งเปิดรับฟังความคิดเห็นเป็นการทั่วไป เพื่อให้สภาวิชาชีพบัญชีได้มีโอกาสรับทราบปัญหา และอุปสรรคในการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 มาใช้ เพื่อนำความเห็นไปประกอบการพิจารณา กำหนดมาตรฐานการบัญชี หากพบว่าข้อกำหนดใดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 ยังไม่เหมาะสมหรือยังไม่สามารถปฏิบัติได้ในประเทศไทย ควรจะอนุญาตให้กิจการใช้วิธีเจ้าหนี้ภาษีเงินได้เป็นทางเลือกได้ ไปอีกระยะหนึ่ง เพื่อให้การทำบัญชีของประเทศไทยมีความยืดหยุ่นเหมาะสมกับสถานะของประเทศ เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 นั้นเป็นมาตรฐานการบัญชีที่มีความยุ่งยากและมีประเด็นทางเทคนิคมาก

สุวัฒน์ มณีกนกสกุล (2553) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ประเด็นปัญหาการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้มาใช้ปฏิบัติ โดย

ปัจจัยที่นำมาศึกษาครั้งนี้คือ ผลการวิจัยปัญหาที่สำคัญต่อการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ มาใช้ปฏิบัติในมุมมองของผู้จัดการฝ่ายบัญชีนั้นประกอบด้วย 1) มาตรฐานมีความซ้ำซ้อน 2) ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐาน 3) ค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมข้อมูลและปรับระบบบัญชี 4) ผลกระทบต่องบการเงิน โดยปัญหาที่มีระดับความสำคัญสูงสุดในมุมมองของผู้จัดการฝ่ายบัญชีนั้นคือ มาตรฐานการบัญชีมีความซับซ้อนทำให้ยากต่อความเข้าใจ และปัญหาดังกล่าวข้างต้นสอดคล้องกับงานวิจัยและบทความอื่นๆ ที่เคยกล่าวไว้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้และมาตรฐานการบัญชีอื่น

วิธีการศึกษา

ผู้ศึกษาทำหนังสือขอความอนุเคราะห์พร้อมกับแนบแบบสอบถามและทำการจัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ หรือ Email (Mailed Questionnaire) ให้แก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 1302 คน จากสูตร Taro Yamane ได้จำนวน 306 คน ส่งแบบสอบถามจำนวน 310 คน

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา

การศึกษาในครั้งนี้ผู้ศึกษาใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการศึกษา โดยมีขั้นตอนในการสร้างแบบสอบถามดังนี้

1. ศึกษาค้นคว้าเอกสาร ตำรา งานวิจัย และทฤษฎีที่เกี่ยวข้องคุณภาพงบการเงินเพื่อเป็นพื้นฐาน

2. ศึกษาวัตถุประสงค์และกรอบแนวคิดในการวิจัย

3. นิยามตัวแปรเพื่อพัฒนาเครื่องมือ พร้อมทั้งพัฒนาจากการบูรณาการเพื่อสร้างกรอบแนวคิด แล้วพัฒนาแบบสอบถาม

4. นำแบบสอบถามที่ได้ในขั้นต้น ไปให้อาจารย์ที่ปรึกษาเพื่อสอบถามความถูกต้องของเนื้อหาและความเหมาะสมของแบบสอบถาม แล้วนำกลับมาปรับปรุงตามข้อเสนอแนะ

5. นำแบบสอบถามที่ได้ปรับปรุง เสนอให้ผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความเชี่ยวชาญ ความรู้ และมีประสบการณ์จำนวน 3 ท่าน เพื่อตรวจสอบแบบสอบถามเบื้องต้น (Pretest) ในเรื่อง ความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) ความถูกต้อง ครบถ้วน ความชัดเจนของภาษา และความเหมาะสมของแบบสอบถาม นำความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญทั้งหมดหาค่าดัชนีความสอดคล้อง (Index of Item Objective Congruence : IOC)

6. ได้แบบสอบถามชุดสมบูรณ์ที่ผ่านการตรวจสอบคุณภาพด้านความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา ด้านความเชื่อมั่น ความยากง่าย และค่าอำนาจจำแนกที่หาค่าความเชื่อมั่นแล้ว เพื่อนำไปใช้ในการเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างของการศึกษา

วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้นำข้อมูลในส่วนของการเก็บข้อมูลแบบสอบถาม ผู้วิจัยใช้สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูลนี้ ดังนี้

1. นำข้อมูลในแบบสอบถามตอนที่ 1 มาวิเคราะห์ข้อมูลและหาค่าร้อยละ

2. นำข้อคำถามเกี่ยวกับความต้องการในการพัฒนาการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีลักษณะเป็นแบบมาตราส่วน 5 ระดับ มาวิเคราะห์ข้อมูล ในแต่ละข้อคำถาม ดังนี้ ข้อคำถามดังกล่าวเป็นคำถามปลายปิด แบบ Likers Scale ให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นเป็น 5 ระดับ ประกอบด้วย เห็นด้วยอย่างยิ่ง เห็นด้วย ไม่แน่ใจ ไม่เห็นด้วย และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง เพื่อประเมินความคิดเห็นในด้านต่างๆ

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

1. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลขั้นต้น โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อทราบลักษณะโดยทั่วไปของตัวแปรที่เก็บรวบรวมได้ สำหรับสถิติเชิงพรรณนาจะนำเสนอข้อมูลที่ศึกษาด้วยค่าสูงสุด (maximum) ค่าต่ำสุด (minimum) ค่าเฉลี่ย (mean) ค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐาน (standard deviation)

2. สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) ทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของตัวแปรอิสระที่มีค่า้อยกว่า 2 ค่าขึ้นไป ได้แก่ เพศ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน การรับการอบรม การนำมาตรฐานฉบับที่ 12 มาถือปฏิบัติ ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ด้วยการวิเคราะห์การผันแปรทางเดียว (One way analysis of variance)

สรุปผลข้อมูล

ข้อมูลปัจจัยส่วนบุคคล

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 88.6 ส่วนใหญ่อายุ 31-35 ปี คิดเป็นร้อยละ 39.0 ระดับการศึกษาปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 75.2 ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชี 6-10 ปี คิดเป็นร้อยละ 51.1 เข้ารับการอบรม 1-2 ครั้ง/ปี คิดเป็นร้อยละ 54.5 ทราบว่า สภาวิชาชีพได้บังคับใช้มาตรฐานการบัญชี เรื่องภาษีเงินได้ เริ่มตั้งแต่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นมา คิดเป็นร้อยละ 89.4

ผลกระทบของมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร

ผลกระทบของมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร ภาพรวมมีค่าเฉลี่ย 3.71 ซึ่งอยู่ในระดับเห็นด้วย เมื่อพิจารณารายด้านพบว่า ด้านความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีค่าเฉลี่ย 4.00 รองลงมา ด้านความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีต่อเนื้อหา มีค่าเฉลี่ย 3.89 และด้านผลที่คาดว่าจะได้รับจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 มาใช้ปฏิบัติ มีค่าเฉลี่ย 3.23

ภาษีมีค่าเฉลี่ย 4.18 ภาษีเงินได้ หมายถึง ภาษีทั้งหลายของกิจการทั้งภายในประเทศและต่างประเทศที่คำนวณจากกำไรทางภาษี รวมทั้ง ภาษีหัก ณ ที่จ่าย มีค่าเฉลี่ย 4.13 ผลขาดทุนทางภาษี (ผลขาดทุนที่จะนำไปหักในการคำนวณกำไรทางภาษีในงวดอนาคตได้) ต้องนำไปปรับรู้

เป็นสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีทั้งจำนวนในงวดบัญชีที่เกิดผลขาดทุน มีค่าเฉลี่ย 4.09 ท่านเข้าใจการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลใน งบการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง ภาษีเงินได้ มีค่าเฉลี่ย 4.06 การบันทึกบัญชีตาม มาตรฐานเรื่องภาษีเงินได้ ท่านเข้าใจการ กำหนดหาภาษีเงินได้ รอการตัดบัญชีในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด มีค่าเฉลี่ย 4.04 การใช้วิธีการปฏิบัติในการบันทึกบัญชีภาษีเงินได้ นิติบุคคล ใช้วิธีการรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ เท่ากับจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามหลักเกณฑ์ของ กรมสรรพากรเป็นหลัก มีค่าเฉลี่ย 4.00 งบแสดง ฐานะการเงินให้แยกแสดงรายการสินทรัพย์และ หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีออกจากกัน โดย ให้นำไปรวมแสดงร่วมกับรายการสินทรัพย์อื่น และหนี้สินอื่น มีค่าเฉลี่ย 3.84 และท่านมีความรู้ ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี เรื่องภาษีเงิน ได้มากน้อยเพียงใด มีค่าเฉลี่ย 2.94

ด้านความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีต่อเนื้อหา มีค่าเฉลี่ย 3.89 ซึ่งอยู่ในระดับ เห็นด้วย เมื่อพิจารณารายข้อพบว่า

การนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 มา ใช้จะทำให้การจัดทำและนำเสนองบการเงินมีความสอดคล้องกับแนวคิดและหลักการบัญชีที่กำหนดในแม่บทการบัญชีมากขึ้น มีค่าเฉลี่ย 4.12 รองลงมา การเปิดเผยข้อมูลส่วนประกอบของ ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ และรายได้ภาษีเงินได้กิจการ ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนประกอบของ ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ และรายได้ภาษีเงินได้แยก จากกัน มีค่าเฉลี่ย 4.04 สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอ การตัดบัญชีกิจการต้องรับรู้รายการสินทรัพย์ภาษี

เงินได้รอการตัดบัญชีจากจำนวนภาษีที่จ่ายจริงสูงกว่าภาษีเงินได้ที่ต้องจ่ายตามแบบแสดงรายการ มีค่าเฉลี่ย 4.01 การวัดมูลค่าเริ่มแรกกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยจำนวนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจะต้องจ่ายหน่วยงานจัดเก็บ โดยใช้อัตราภาษีและกฎหมายภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้ มีค่าเฉลี่ย 3.99 ผู้ตอบแบบสอบถามเข้าใจมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามผลกระทบทางภาษีที่เกิดขึ้นภายหลังตามลักษณะที่กิจการคาดว่าจะได้ประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือการจ่ายจากมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินได้เป็นอย่างดี มีค่าเฉลี่ย 3.81 และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 มีเนื้อหาที่ผู้ศึกษาสามารถทำความเข้าใจได้ไม่ยากเกินไป มีค่าเฉลี่ย 3.34

ด้านผลกระทบที่คาดว่าจะได้รับจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 มาใช้ปฏิบัติ มีค่าเฉลี่ย 3.23 ซึ่งอยู่ในระดับไม่แน่ใจ เมื่อพิจารณารายข้อพบว่า

การนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 มาถือปฏิบัติจะทำให้งบการเงินแสดงผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินที่ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด มีค่าเฉลี่ย 4.13 รองลงมา การรับรู้รายการภาษีเงินได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 มีความจำเป็นเพราะจะทำให้มีการเปิดเผยรายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้อย่างครบถ้วน มีค่าเฉลี่ย 4.09 การนำมาตรฐานการบัญชีมาปฏิบัตินั้น บางกิจการอาจมีระบบบัญชีหรือระบบข้อมูลของกิจการยังไม่พร้อมในการนำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ มีค่าเฉลี่ย 4.01 การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 จะทำให้เกิดความ

ยุ่งยากเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดทำงบการเงิน มีค่าเฉลี่ย 3.57 การรับรู้รายการภาษีเงินได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 ไม่มีความจำเป็นเนื่องจากการรับรู้รายการภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นรายการปรับปรุงทางบัญชีซึ่งอาจจะไม่เกิดขึ้นจริงในอนาคต มีค่าเฉลี่ย 3.38 การที่กิจการนำวิธีการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานส่งผลให้งบการเงินของกิจการเปลี่ยนแปลงไป มีค่าเฉลี่ย 3.01 ในการปฏิบัติงานตรวจสอบท่านสามารถนำมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้ไปปฏิบัติงานได้มากน้อยเพียงใด มีค่าเฉลี่ย 2.64 และการนำมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้ มาปฏิบัติใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2556 ท่านได้รับผลกระทบในระดับใด มีค่าเฉลี่ย 1.02

การอภิปรายผล

จากผลการศึกษา พบว่า ผลกระทบของมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในเขตกรุงเทพมหานคร ภาพรวมมีค่าเฉลี่ย 3.71 ซึ่งอยู่ในระดับเห็นด้วย เมื่อพิจารณารายด้าน ได้แก่ด้านความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมา ด้านความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีต่อเนื้อหา และด้านผลที่คาดว่าจะได้รับจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 มาใช้ปฏิบัติ

จากการศึกษาพบว่าสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุวัฒน์ มณีกนกสกุล (2553) ได้ทำการศึกษาเรื่องประเด็นปัญหาการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้มาใช้ปฏิบัติ ผลการวิจัยพบว่าปัญหาที่สำคัญต่อการนำ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ มาใช้ปฏิบัติในมุมมองของผู้จัดการฝ่ายบัญชีนั้น ประกอบด้วย มาตรฐานมีความซับซ้อน ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐาน ค่าใช้จ่ายในการจัดเตรียมข้อมูลและปรับระบบบัญชี ผลกระทบต่องบการเงิน โดยปัญหาที่มีระดับความสำคัญสูงสุดในมุมมองของผู้จัดการฝ่ายบัญชีนั้นคือ มาตรฐานการบัญชีมีความซับซ้อนทำให้ยากต่อความเข้าใจ และปัญหาดังกล่าวข้างต้นสอดคล้องกับงานวิจัยและบทความอื่นๆ ที่เคยกล่าวไว้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้และมาตรฐานการบัญชีอื่น

จากการศึกษาพบว่าสอดคล้องกับงานวิจัยของ วรศักดิ์ ทูมมานนท์ (2550) ได้ทำการศึกษาเรื่องผลกระทบของการนำนโยบายการบัญชีภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมาถือปฏิบัติของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในช่วงปี 2538 – 2549 โดยทำการศึกษาจากรายงานของผู้สอบบัญชีและหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ

ข้อเสนอแนะที่ค้นพบในการศึกษา

จากการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ด้านความรู้ความเข้าใจ ด้านความคิดเห็นต่อเนื้อหา ด้านผลที่คาดว่าจะได้รับจากการนำมาตรฐานการบัญชีมาปฏิบัติใช้ ผู้ตอบแบบแสดงความคิดเห็นกับปัญหาที่อาจจะเกิด

ขึ้นอยู่กับระดับเห็นด้วย ภาพรวมมีค่าเฉลี่ย 3.71 โดยด้านความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะมีผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้มากที่สุด ดังนั้น ควรเน้นการสร้างความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีให้มากที่สุด เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีมีเนื้อหาที่ซับซ้อน ควรจัดให้มีการอบรมเพื่อที่จะลดผลกระทบของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนมากจะไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ แต่จะมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีตามประมวลรัษฎากรมากกว่า

ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

1. ควรมีการศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตอื่นเปรียบเทียบกับในเขตกรุงเทพมหานคร

2. ควรมีการศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่มีผลต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บรรณานุกรม

กรรณิการ์ ผิวคำ. (2550). การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 เรื่องการบัญชีเกี่ยวกับ

ภาษีเงินได้ กรณีศึกษา บจก.เอบีซี. การศึกษาค้นคว้า
อิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาบริหารธุรกิจ,
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

นาตยา สุนทรเจริญ. (2550). **เปรียบเทียบบ
การเงินก่อนและหลังการปฏิบัติตาม
มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 56 เรื่องการ
บัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ กรณีศึกษา
บริษัททำอากาศยานไทยจำกัด (มหาชน).**
การศึกษาค้นคว้าอิสระบริหารธุรกิจ
มหาบัณฑิต สาขาบริหารธุรกิจ, บัณฑิต
วิทยาลัย, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

ประภัสสร แสงสีทอง. (2551). **ความรู้และ
ความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีต่อมาตรฐาน
การบัญชีฉบับที่ 56 เรื่องการบัญชี
เกี่ยวกับภาษีเงินได้. วิทยานิพนธ์,
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.**

เรววรรณ พลเจริญ. (2550). **ความแตกต่างของ
การรับรู้รายได้ ตามมาตรฐานการบัญชี
กับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร ในการ
คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติ
บุคคล. การศึกษาค้นคว้าอิสระ
บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต,
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.**

วรศักดิ์ ทุมมานนท์. (2550). **ผลกระทบของการ
นำนโยบายการบัญชีภาษีเงินได้รอกการ
ตัดบัญชีมาถือปฏิบัติของบริษัทจด**

**ทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง
ประเทศไทยในช่วงปี 2538 – 2549.**
วารสารวิชาชีพบัญชี 3 (7): 27-47.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2552).
**มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษี
เงินได้** สืบค้นเมื่อ 2 กรกฎาคม 2556 จาก
:[http://www.fap.or.th/index.php?lay=sh
ow&ac=article&Ntype=10&Id=539609
025](http://www.fap.or.th/index.php?lay=show&ac=article&Ntype=10&Id=539609025)

สุวัฒน์ มณีกนกสกุล.(2553) **ประเด็นปัญหาการ
นำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง
ภาษีเงินได้มาใช้ปฏิบัติ.การศึกษาค้นคว้า
อิสระคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี,
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.**