

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยรวบรวมเนื้อหาแนวคิดและทฤษฎีที่ผู้วิจัยประมวลความรู้ที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม หนังสือและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา “การสอบบัญชีภาษีอากรและส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร”

#### แนวความคิดเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่สร้างรายได้หลักให้กับรัฐ โดยจัดเก็บภาษีอากรเหมาะสมกับลักษณะและพฤติกรรมของผู้เสียภาษีแต่ละประเภทและทรัพยากรที่มีอยู่เพื่อผลลัพธ์สูงสุดคือการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีให้ถูกต้องและมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรที่จัดเก็บแต่ละประเภทกำหนดสถานะผู้มีหน้าที่เสียภาษีและวิธีการเสียภาษีแตกต่างกันแล้วแต่กรณีภาษีที่จัดเก็บจากรายได้นั้น ครอบคลุมผู้มีรายได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล และนิติบุคคลประเภทต่างๆ โดยมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้แตกต่างกันไป ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บจากผู้มีรายได้ที่เป็นบุคคลทั่วไปและหน่วยภาษีที่ได้กำหนดไว้เป็นพิเศษสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจัดเก็บจากนิติบุคคลที่มีรายได้ เป็นต้น

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรจัดเก็บจากเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหลักการจัดเก็บที่สำคัญๆ โดยลำดับดังนี้

#### 1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และหมายความรวมถึงนิติบุคคลอื่นๆ ที่ไม่ได้จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีดังนี้

1.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่

1.1.1 บริษัท จำกัด

1.1.2 บริษัทมหาชน จำกัด

### 1.1.3 ห้างหุ้นส่วนจำกัด

#### 1.1.4 ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

1.2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

1.2.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทสนั้น เข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคแรกแห่งประมวลรัษฎากร)

1.2.2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทสนั้น กระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร)

1.2.3 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทสนั้น กระทำการกิจการอื่นๆรวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่กระทำนั้นเป็นกิจการขนส่งระหว่างประเทศ (มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร)

1.2.4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทสนั้น มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70)

1.2.5 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 76 วรรคสองและมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กั้นไว้จากกำไร หรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย (มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)

1.2.6 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทสนั้น มิได้เข้ามาทำกิจการในประเทศไทยโดยตรง หากแต่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)

1.3 กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้า หรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ และนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

1.4 กิจการร่วมค้า (Joint Venture) ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบุคคลดังต่อไปนี้

#### 1.4.1 บริษัทกับบริษัท

#### 1.4.2 บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

#### 1.4.3 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

#### 1.4.4 บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา

#### 1.4.5 บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

#### 1.4.6 บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญ

#### 1.4.7 บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับนิติบุคคลอื่น

1.5 มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์กรหรือสถานสาธารณกุศล

1.6 นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา ให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

## 2. นิติบุคคลที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

นิติบุคคลอื่นๆ นอกจากที่กล่าวในข้างต้น และเฉพาะที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เช่น กระทรวง ทบวง กรม องค์กรของรัฐบาลหรือสหกรณ์ ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด ยังมีนิติบุคคลอีกบางประเภทที่เข้าลักษณะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร แต่ได้รับการยกเว้นตามบทบัญญัติของกฎหมายต่างๆ ได้แก่

2.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจ หรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

2.2 บริษัทจำกัดที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

2.3 บริษัทจำกัดและนิติบุคคลที่มีสภาพเช่นเดียวกับบริษัทจำกัดซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

2.4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยตามเงื่อนไขที่กำหนดในอนุสัญญา

## 3. ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล คำนวณจากเงินได้ที่ใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีคูณด้วยอัตราภาษีที่กำหนด ดังนั้น เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ได้แก่กำไรสุทธิที่คำนวณตามเงื่อนไขที่กำหนดแต่เพื่อความเป็นธรรมและอุดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้ จึงได้มีการบัญญัติจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้หรือฐานภาษีที่แตกต่างกัน ดังนี้

3.1 กำไรสุทธิ

3.2 ยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย

3.3 เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

3.4 การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

## 4. รอบระยะเวลาบัญชี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิต้องคำนวณกำไรสุทธิจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ ไว้ดังนี้

4.1 รอบระยะเวลาบัญชีโดยทั่วไปตามบทบัญญัติมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร รอบระยะเวลาบัญชี สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องเท่ากับ 12 เดือน โดยจะเริ่มต้น และสิ้นสุดลงเมื่อใดก็ได้

4.2 รอบระยะเวลาบัญชีซึ่งน้อยกว่า 12 เดือน กรณีที่กฎหมายยอมให้รอบระยะเวลา บัญชีน้อยกว่า 12 เดือน ได้มีเฉพาะกรณีดังต่อไปนี้

4.2.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้ แต่รอบระยะเวลาบัญชีต่อไปต้องเท่ากับ 12 เดือน

4.2.2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของ รอบระยะเวลาบัญชีก็ได้ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรจะเห็นสมควรและสั่งอนุญาตซึ่งรอบระยะเวลา บัญชีแรกที่ได้รับอนุญาตให้เปลี่ยนจะน้อยกว่า 12 เดือน

4.2.3 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกันให้ถือเอาวันที่เจ้าพนักงานจดทะเบียน เลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

4.2.4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลนั้นเลิกกันรอบระยะเวลาบัญชีที่ควบเข้ากันจึงเป็นไปตาม (ค) ซึ่งอาจน้อยกว่า 12 เดือน

ในกรณีที่บริษัทเลิกกิจการและยังชำระบัญชีไม่เสร็จหากมีกำไรสุทธิเกิดขึ้นจะต้อง นำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ถือว่าบริษัทยังมีสภาพเป็น นิติบุคคลอยู่ตราบเท่าที่ยังชำระบัญชีไม่เสร็จสิ้น

4.3 รอบระยะเวลาบัญชีมากกว่า 12 เดือน รอบระยะเวลาบัญชีอาจขยายออกไปมากกว่า 12 เดือนก็ได้ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ หากผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการ ไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีได้ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ถ้าได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีภายใน 30 วันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกอธิบดี กรมสรรพากรอาจพิจารณาอนุมัติให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปได้ ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชี รอบนี้อาจเกิน 12 เดือนก็ได้

## 5. กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิโดยคำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบ ระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นใน รอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชานั้นมารวมคำนวณเป็น

รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดี เพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

## 6. เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

6.1 รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย (รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ ดูรายละเอียดในลำดับถัดไป)

6.2 ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) ดังนี้

6.2.1 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจะต้องไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน

ประเภททรัพย์สิน	ร้อยละ
อาคาร	
- อาคารถาวร	5
- อาคารชั่วคราว	100
ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้	5
ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า	
- กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่าหรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้ต่อ ๆ ไป	10
- กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัด	100
	หารด้วยจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน
ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กู้ดวิลล์ เครื่องหมายการค้าสิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น	
- กรณีไม่จำกัดอายุการใช้	10

- กรณีจำกัดอายุการใช้

100 หารด้วยจำนวนปีอายุการใช้

ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ นอกจากที่ดินและสินค้า

20

#### 6.2.2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

โดยเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปโดยเมื่อได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปและอัตราที่จะหักอย่างใดแล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้น ตลอดไปจะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายในกรณีได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้และให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

6.2.3 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ให้คำนวณตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยหักตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินดังกล่าวข้างต้น โดยให้เฉลี่ยเป็นวัน เช่น บริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีปกติตามปีปฏิทินได้ซื้อเครื่องจักรเมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 2545 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรหักได้ร้อยละ 20x31/365 (ปกติทรัพย์สินอย่างอื่นหักได้ร้อยละ 20 ของมูลค่านั้น หมายถึงได้ทรัพย์สินนั้น มาเต็มรอบระยะเวลาบัญชี)

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินอย่างอื่นตามความดังกล่าวข้างต้น ซึ่งมีไครรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งมีอัตรการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในปีแรกเป็นสองเท่าของอัตราที่กำหนดและสำหรับปีถัดไปให้หักตามอัตราสองเท่าดังกล่าว โดยคำนวณจากมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 หารด้วยจำนวน ร้อยละที่กำหนดข้างต้นทั้งนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายของอายุการใช้ของทรัพย์สินดังกล่าวบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยรวมจำนวนมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลืออยู่ทั้งหมดด้วยก็ได้

6.2.4 ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่งให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท

6.2.5 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินไม่ว่าในกรณีใดจะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้ โดยให้คงเหลือมูลค่าของทรัพย์สินนั้นเป็นจำนวนอย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนหรือรถยนต์นั่งที่มีมูลค่าต้นทุนเกิน 1 ล้านบาทให้คงเหลือมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินเท่ากับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท

6.2.6 กรณีทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อนให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามราคามูลค่าต้นทุน คือ ราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมดตามสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อนแต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

6.2.7 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์เครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุนสำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในตารางข้อ 1 ทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนด

6.2.8 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงินอาจเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 100 ของมูลค่าต้นทุนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อ 1 ก็ได้หรือเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุนสำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในข้อ 1 ก็ได้ ทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องมีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามที่กำหนด

6.2.9 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินประเภทอาคารถาวรที่บริษัทที่เป็นสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคซื้อหรือได้รับ โอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในการของกิจการของตนเองให้หักได้อัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าต้นทุนสำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในข้อ 1 ทั้งนี้เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2545

### 6.3 การตีราคาทรัพย์สิน

ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากราคาสินค้าคงเหลือให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติและในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขและอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

### 6.4 การโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทน

ในกรณีโอนทรัพย์สินให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันทีโอนให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

6.5 การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินและหนี้สิน เมื่อมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณหรือราคาเป็น เงินตราไทย ดังนี้

6.5.1 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก ข. ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

6.5.2 กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนดให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันทีรับมาหรือจ่ายไปนั้น

เพื่ออำนวยความสะดวกแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงในวันที่ 31 ธันวาคม ซึ่งเป็นผู้ประกอบการส่วนใหญ่กรมสรรพากรจะออกประกาศอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในกรณีดังกล่าวให้ทราบทั่วกันส่วนผู้มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงในวันอื่นกรมสรรพากรไม่อาจประกาศให้ทราบ ได้จึงเป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการต้องสอบถามจากธนาคารแห่งประเทศไทยหรือสำนักงานสาขาส่วนภูมิภาคของธนาคารแห่งประเทศไทยโดยตรง

#### 6.6 การตีราคาสินค้า

ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าและให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

#### 6.7 การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

#### 6.8 การคำนวณราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ

ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตรา



แลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมาเว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนได้ในอัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

#### 6.9 การจำหน่ายหนี้สูญ

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนด โดยกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หนี้สูญรายใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้วหากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก

หลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ มีดังนี้

#### 1. หนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ต้องเป็นหนี้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1.1 ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการหรือหนี้ที่รวบรวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

1.2 ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความและมีหลักฐานโดยชัดเจนที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

2. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

2.1 ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจนและไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า

2.1.1 ลูกหนี้ถึงแก่ความตายเป็นคนสาบสูญหรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไปและไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

2.1.2 ลูกหนี้เลิกกิจการและมีหนี้ของเจ้าหนี้อื่นที่บุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

2.2 ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเกลี้ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีแพ่งและในกรณีอื่นๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้หรือ

2.3 ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลายและในกรณีอื่นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

3. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีหนึ่งของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

3.1 ได้ดำเนินการตามข้อ 2 (1) แล้ว

3.2 ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้วหรือ

3.3 ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้แล้ว

ในกรณีตาม (2) หรือ (3) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้มีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้เป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

4. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ในกรณีหนึ่งของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 200,000 บาท ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 2 หรือข้อ 3 ถ้าปรากฏว่าได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระความในวรรคหนึ่งให้ใช้บังคับสำหรับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีใช้ธนาคารหรือบริษัทเงินทุนดังกล่าวในกรณีหนึ่งของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท ด้วย

5. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เจ้าหนี้ดังกล่าวได้ปลดหนี้ให้ลูกหนี้ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ใน ข้อ 2 ข้อ 3 หรือ ข้อ 4 "สถาบันการเงิน" หมายความว่า

5.1 ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์

5.2 บริษัทเงินทุนบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทเครดิตฟองซิเออร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์

5.3 บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริหารสินทรัพย์

5.4 นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

6. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ในส่วนที่ได้ปลดหนี้หรือประนอมหนี้ให้ลูกหนี้ตามแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้ที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลายให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 2 ข้อ 3 หรือข้อ 4

7. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นในส่วนของหนี้ที่ได้ปลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลมให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 2 ข้อ 3 และข้อ 4 ทั้งนี้เฉพาะการปลดหนี้ที่ได้กระทำในระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546

"สถาบันการเงิน" หมายความว่า

7.1 ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์

7.2 ธนาคารออมสิน

7.3 บริษัทเงินทุน บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์หรือเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

7.4 สถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม

7.4 บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

7.5 นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

"เจ้าหนี้อื่น" หมายความว่า เจ้าหนี้ที่มีใช้สถาบันการเงินซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้และได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน

"ลูกหนี้" หมายความว่า ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินด้วยและให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย

8. การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เป็นลูกหนี้จัดชั้นสูญและลูกหนี้จัดชั้นสงสัยจะสูญที่ได้กั้นเงินสำรองร้อยละ 100 ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดสำหรับหนี้ในส่วนที่ได้กั้นเงินสำรองไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2540 เป็นต้นไป ให้กระทำได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 2 ข้อ 3 หรือข้อ 4

การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของสถาบันการเงินในส่วนของหนี้ที่เป็นลูกหนี้จัดชั้นสูญและลูกหนี้จัดชั้นสงสัยจะสูญที่ได้กั้นเงินสำรองร้อยละ 100 ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่ง

ประเทศไทยประกาศกำหนดสำหรับหนี้ในส่วนที่ได้กั้นเงินสำรองไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2534 จนถึงรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุด ในวันที่ 31 ธันวาคม 2539 โดย

ในส่วนของหนี้ที่ได้กั้นเงินสำรองไว้แต่ไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นให้จำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ได้โดยไม่ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ 2 ข้อ 3 หรือข้อ 4

"สถาบันการเงิน" หมายความว่า

8.1 ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์

8.2 บริษัทเงินทุน บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

8.3 บริษัทบริหารสินทรัพย์ที่สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์หรือกองทุนเพื่อการฟื้นฟูและพัฒนาาระบบสถาบันการเงินถือหุ้นโดยตรงหรือโดยอ้อมเกินกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงทั้งนี้ การถือหุ้นโดยอ้อมให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

8.4 นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

9. หนี้ของลูกหนี้รายใดที่เข้าลักษณะตามข้อ 1 และได้ดำเนินการตามข้อ 2 ข้อ 3 ข้อ 4 ข้อ 5 ข้อ 6 ข้อ 7 หรือข้อ 8 ครบถ้วนแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้จำหน่ายเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชี นั้น เว้นแต่กรณีตามข้อ 3(2) และ(3) ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องขอเฉลี่ยหนี้หรือคำขอรับชำระหนี้และกรณีตามข้อ 6 ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ศาลได้มีคำสั่งเห็นชอบแผนฟื้นฟูกิจการของลูกหนี้แล้วแต่กรณี

10. การคำนวณเงินปันผลเป็นรายได้

สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยกองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อการส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรมและเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยกองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรมและเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

1. บริษัทจดทะเบียน

2. บริษัทจำกัด นอกจาก ข้อ 1 ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัด ผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด ผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนที่มีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าวหรือได้โอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิได้ และเงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี (2) มิให้ถือว่าเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามความในวรรคสอง

11. ดอกเบี้ยกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าวและถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนให้นำบทบัญญัติของข้อ 10 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

12. เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าวและถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนให้นำบทบัญญัติของข้อ 10 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

13. มูลนิธิหรือสมาคม มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดยเสน่หาแล้วแต่กรณีมารวมคำนวณเป็นรายได้

14. ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีขาย ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับหรือพึงได้รับและภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งได้รับคืนจากการขอคืนไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้

**เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี(รายจ่ายต้องห้าม)**

1. เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

1.1 เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันซึ่งเอาประกันต่อออกแล้วถือเป็นรายจ่ายได้

ในรอบระยะเวลาบัญชีถ้ากิจการจำเป็นต้องใช้เงินตามจำนวนที่เอาประกัน สำหรับกรรมกรรมประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วนเงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่เกินเงินสำรอง

ที่ตั้งไว้ถือเป็นรายจ่ายได้(ส่วนที่ไม่เกินถือเป็นรายจ่ายไม่ได้) เมื่อกรมธรรม์ประกันชีวิตสิ้นสุดลง โดยการเลิกสัญญากรมธรรม์เงินสำรองที่ตั้งไว้สำหรับกรมธรรม์รายที่เลิกต้องโอนกลับไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกกรมธรรม์นั้น

1.2 เงินสำรองจากเบี้ยประกันเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้วถือเป็นรายจ่ายได้เงินสำรองที่กันไว้นี้ จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

1.3 เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อนี้สูญหรือหนี้สูญจะสูญสำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ได้กันไว้ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

เงินสำรองส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่งและได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใดต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ตั้งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น

2. เงินกองทุนเว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 183 (พ.ศ.2533)

3. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวการให้โดยเสน่หาหรือการกุศลเว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิและรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิซึ่งมีหลักเกณฑ์ตามประกาศกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 44) ดังนี้

3.1 รายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ได้แก่รายจ่ายที่จ่ายให้หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

3.1.1 การส่งเสริมอนุรักษ์และรักษาพันธุ์สัตว์ป่าสงวนและสัตว์คุ้มครองตามกฎหมายว่าด้วยการสงวนคุ้มครองสัตว์ป่า

3.1.2 การคุ้มครองและดูแลรักษาอุทยานแห่งชาติตามกฎหมายว่าด้วยอุทยานแห่งชาติ

3.1.3 การคุ้มครองและรักษาป่าสงวนแห่งชาติตามกฎหมายว่าด้วยป่าสงวนแห่งชาติ

3.1.4 การส่งเสริมคุ้มครองและรักษาและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ

3.1.5 การควบคุมป้องกันแก้ไขตลอดจนการลดและขจัดอันตรายอันเกิดจากการแพร่กระจายของมลพิษหรือภาวะมลพิษและของเสียอันตรายตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อม

3.1.6 กองทุนสิ่งแวดล้อมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ

3.1.7 การบูรณะโบราณสถาน โบราณวัตถุและศิลปวัตถุ ตามกฎหมายว่าด้วยโบราณสถาน โบราณวัตถุ ศิลปวัตถุและพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติ

3.1.8 การก่อสร้างถนนและไดโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ส่วนราชการและองค์การของรัฐบาลโดยไม่มีค่าตอบแทน ทั้งนี้เฉพาะส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลผู้รับโอนได้ให้ประชาชนใช้ประโยชน์ในถนนดังกล่าว

ทั้งนี้ รายจ่ายตามข้อ 3.1.1 ถึง 3.1.8 ต้องเป็นการจ่ายให้แก่กิจการตามโครงการพระราชดำริของทางราชการหรือองค์การของรัฐบาลหรือองค์การกุศลสาธารณะที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

3.2 รายจ่ายเพื่อการศึกษา ได้แก่ รายจ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินที่จ่ายให้แก่หรือเพื่อกิจการ ดังต่อไปนี้

3.2.1 สถานศึกษา หอสมุดหรือห้องสมุดหรือสถาบันวิจัย ทั้งนี้เฉพาะของทางราชการ

3.2.2 การให้ทุนการศึกษาแก่นักเรียน นิสิต นักศึกษาเป็นการทั่วไป

3.2.3 กระทรวง ทบวง กรม เทศบาล สุขาภิบาลหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น เพื่อสร้างสถานศึกษา หอสมุด หรือห้องสมุดของทางราชการ

3.2.4 สถานศึกษาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นและสถานศึกษาที่เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

3.3 รายจ่ายเพื่อการกีฬา ได้แก่ รายจ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

3.3.1 การกีฬาแห่งประเทศไทย

3.3.2 คณะกรรมการกีฬาจังหวัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการกีฬาแห่งประเทศไทย เพื่อส่งเสริมกีฬาในจังหวัด

3.3.3 กรมพลศึกษาเพื่อการจัดการแข่งขันกีฬานักเรียน

3.3.4 สมาคมกีฬาสมัครเล่นที่ได้รับอนุญาตจากกีฬาแห่งประเทศไทย

3.4 ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง  
ดังนั้น ค่ารับรองที่จะหักเป็นรายจ่ายได้จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่  
143 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 222 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในปี พ.ศ. 2542  
เป็นต้นไป)

3.4.1 ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตาม  
ธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไปและบุคคลซึ่งได้รับรองหรือรับบริการต้องมีใช้ลูกจ้างของ  
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเว้นแต่ลูกจ้างดังกล่าว จะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการ  
นั้นด้วย

3.4.2 ค่ารับรองหรือค่าบริการต้อง

(1) เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะ  
อำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าดูมหรสพ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬาเป็น  
ต้น หรือ

(2) เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการไม่เกินคนละ  
2,000 บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

(3) จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวน  
เท่าที่ต้องจ่ายแต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนเงินยอดขายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมา  
รวมหรือคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชีหรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับ  
ชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า ทั้งนี้รายจ่ายที่จะนำมาหัก  
ได้จะต้องมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาท

(4) ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือ  
ผู้จัดการหรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือคำสั่งจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการ  
นั้นด้วย และต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงินสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการ  
เว้นแต่ในกรณีที่ผู้รับเงินไม่มีหน้าที่ต้องออกใบรับตามประมวลรัษฎากร

3.5 รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยาย  
ออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สินแต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

3.6 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระและภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  
ที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเว้นแต่ภาษีซื้อที่ต้องหำนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม  
(ภาษีซื้อจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือที่มีลักษณะทำนองเดียวกันตามอธิบดีกำหนด) หรือภาษีซื้ออื่น



ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 243) พ.ศ.2543 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 42)

- 3.7 การถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- 3.8 เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเงินสมควร
- 3.9 รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเอง โดยไม่มีการจ่ายจริงหรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้
- 3.10 ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง
- 3.11 ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆหรือเงินกองทุนของตนเอง
- 3.12 ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ หรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน สำหรับการนำผลขาดทุนสุทธิมาหักนี้ กรมสรรพากรได้วางแนวทางได้ดังนี้ "สถาบันการเงิน" หมายความว่า
  - 3.12.1 ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้คำนวณขึ้นตามเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่ง ประมวลรัษฎากร
  - 3.12.2 เป็นผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งย้อนหลังขึ้นไปได้ไม่เกินห้าปีนับจากปีปัจจุบัน
  - 3.12.3 ให้นำผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อนนำไปหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อนหากปรากฏว่าเมื่อหักกลบลบกันแล้วยังมีผลขาดทุนสุทธิอยู่ก็การมีสิทธิจะนำผล ขาดทุนสุทธินั้นไปหักจากกำไรปีต่อๆ ไปได้อีกแต่ต้องไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชีหากเกินห้ารอบระยะเวลาบัญชีย่อมหมดสิทธิที่จะยกไปหักอีกต่อไป
- 3.13 รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ
- 3.14 รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ
- 3.15 ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร
- 3.16 ค่าของทรัพย์สินหรือสิทธิที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ
- 3.17 ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลงทั้งนี้ ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ
- 3.18 รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ
- 3.19 รายจ่ายใดๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

3.20 รายการที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (3.1) ถึง (3.19) ซึ่งจะกำหนดโดย พระราชกฤษฎีกาปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 315) พ.ศ.2540 กำหนดว่ารายการต่อไปนี้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (ใช้บังคับสำหรับทรัพย์สินที่ได้มาหรือที่ได้ทำสัญญาเช่าเป็นหนังสือตั้งแต่วันที่ 29 พฤษภาคม 2539 เป็นต้นไป)

3.20.1 มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิศัตถาภิมิสรพสามิตเฉพาะส่วนที่เกินคันละหนึ่งล้านบาท ทั้งนี้ ไม่รวมถึงกรณีที่

(1) ผู้ประกอบธุรกิจซื้อขายหรือให้เช่าซื้อรถยนต์มีรถยนต์ประเภทดังกล่าวได้เพื่อเป็นสินค้าหรือ

(2) ผู้ประกอบธุรกิจให้เช่ารถยนต์มีรถยนต์ประเภทดังกล่าวไว้เพื่อการให้เช่าเฉพาะมูลค่าที่เหลือหลังจากหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

3.20.2 ค่าเช่าทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิศัตถาภิมิสรพสามิตเฉพาะค่าเช่าส่วนที่เกินคันละสามหมื่นหกพันบาทต่อเดือน ในกรณีที่เช่าเป็นรายเดือนหรือรายปีหรือค่าเช่าส่วนที่เกินคันละหนึ่งพันสองร้อยบาทต่อวัน ในกรณีที่เช่าเป็นรายวันเศษของเดือนให้คิดเป็นวันหากเช่าไม่ถึงหนึ่งวันให้คำนวณค่าเช่าตามส่วนของระยะเวลาที่เช่า ทั้งนี้ โดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

## อัตรากาษิมิและการคำนวณกาษิมิ

### 1. อัตรากาษิมิ

1.1 กาษิมิจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลร้อยละ 30

1.2 กาษิมิจากกำไรสุทธิเฉพาะกรณีที่ได้จากการประกอบกิจการวิเทศนคิจ

ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการประกอบกิจการวิเทศนคิจของธนาคารพาณิชย์ ลงวันที่ 16 กันยายน 2535 ร้อยละ 10

2. การคำนวณกาษิมิเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียกาษิมิเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิและต้องคำนวณกาษิมิเงินได้นิติบุคคลและยื่นแบบแสดงรายการและชำระกาษิมิปีละ 2 ครั้ง ดังนี้

2.1 การคำนวณเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ได้มีบัญญัติไว้ในมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรดังนี้

2.1.1 ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นอกจากที่กล่าวใน (2) ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะ

ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้วให้คำนวณและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

2.1.2 ในกรณีบริษัทจดทะเบียนธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีนี้ให้ถือเป็นเครดิตในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีคือเอาไปหักออกจากภาษีที่ต้องเสียจากกำไรสุทธิของทั้งรอบระยะเวลาบัญชีและในกรณีที่ภาษีที่เสียไว้ครั้งรอบระยะเวลาบัญชีสูงกว่าภาษีที่จะต้องเสียทั้งรอบระยะเวลาบัญชีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็มีสิทธิขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินได้

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรอบระยะเวลาบัญชีแรกหรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่า 12 เดือน ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

2.2 การคำนวณเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้คำนวณกำไรสุทธิตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยนำกำไรสุทธิดังกล่าวคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจะได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ ถ้าคำนวณกำไรสุทธิออกมาแล้วปรากฏว่าไม่มีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ บริษัทไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถ้าการจัดทำบัญชีของบริษัทได้จัดทำขึ้นตามหลักบัญชีโดยไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขในประมวลรัษฎากรเมื่อ จะคำนวณภาษีบริษัทจะต้องปรับปรุงกำไรสุทธิดังกล่าวให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรแล้ว จึงคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

### การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีดังนี้

1.1 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบ จะต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษี (ถ้ามี) ตามแบบ ภ.ง.ด.51 ภายใน 2 เดือนนับจากวันสุดท้ายของทุก 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

1.2 การเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษี (ถ้ามี) ตามแบบ ภ.ง.ด.50 ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

### แนวคิดการสอบบัญชีภาษีอากร

สืบเนื่องจากพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ในมาตรา 11 วรรคสี่ กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์มีอำนาจออกกฎกระทรวง ยกเว้นให้งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาทและรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาททุกรายการไม่เกินที่กำหนดหรือเรียกว่าห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กไม่ต้องจัดให้งบการเงินที่มีรอบปีบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 30 ธันวาคม 2545 เป็นต้นไปได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกต่อไป แต่ตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้นิติบุคคลที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้พร้อมบัญชีงบดุล บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย โดยบัญชีดังกล่าวจะต้องมีผู้ตรวจสอบรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตตแห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กรมสรรพากรต้องดำเนินการสรรหาคณะมาทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีแทนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงเป็นที่มาของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

### การปฏิบัติงานสอบบัญชีภาษีอากร

1. หลักการและเป้าหมายของการสอบบัญชีภาษีอากรการสอบบัญชีภาษีอากรเป็นกระบวนการของการรวบรวมและประเมินหลักฐานการสอบบัญชีโดยมีหลักการและเป้าหมายของการสอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1.1 ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานแห่งวิชาชีพและข้อกำหนดของอธิบดีกรมสรรพากร

1.2 ปฏิบัติงานให้ครบถ้วนตามหน้าที่และความรับผิดชอบในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

1.3 ปฏิบัติงานสอดคล้องกับความต้องการและความคาดหวังของผู้เสียภาษี

2. มาตรฐานแห่งวิชาชีพและข้อกำหนดของอธิบดีกรมสรรพากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่ได้กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 122/2545 ในเรื่องต่อไปนี้

จัดทำและจัดเก็บแนวการสอบบัญชี จัดทำและจัดเก็บกระดาษทำการเน้นการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีกระทบยอดกำไรทางบัญชีเป็นกำไรทางภาษีเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการตรวจสอบ

3. หน้าที่และความรับผิดชอบในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยมีหน้าที่รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีจากผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากรอย่างตรงไปตรงมาหากกิจการไม่ยินยอมปรับปรุงให้ถูกต้องหรือมีข้อยกเว้นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องรายงานข้อยกเว้น รวมถึงการแจ้งรายชื่อกิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งแจ้งล่วงหน้าตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดภายในวันที่ 30 มิถุนายนของทุกปี กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นลูกค้า ซึ่งได้แจ้งไว้แล้วให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรแจ้งการเปลี่ยนแปลงตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการเปลี่ยนแปลง ทั้งนี้ต้องแจ้งก่อนวันที่ลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบและรับรองบัญชี

4. ความต้องการและความคาดหวังของผู้เสียภาษีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร และผู้สอบบัญชีภาษีอากรปฏิบัติหน้าที่ โดยคำนึงถึงเรื่องต่อไป

- 4.1 การตรวจสอบและรับรองบัญชีให้มีประสิทธิภาพและลดค่าใช้จ่าย
- 4.2 การบริหารและลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบและรับรองบัญชี
- 4.3 การเพิ่มคุณค่าจากการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้แก่ผู้เสียภาษี

### รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

เมื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรตรวจสอบงบการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะจัดทำรายงานตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อสรุปผลการตรวจสอบและรายงานตรวจพบข้อประเด็นปัญหาต่างๆ

#### 1. วัตถุประสงค์ของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

1.1 ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรรายงานข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในประเด็นต่างๆ ซึ่งรวมถึงข้อยกเว้นหรือข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ ซึ่งได้ข้อสรุปแล้วในแต่ละเรื่องที่เห็นว่ามีสาระสำคัญ

1.2 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่ได้รายงานโดยการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เช่นเดียวกับรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เนื่องจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามแนวทางและวิธีการตรวจสอบที่กรมสรรพากรกำหนดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545 เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์และการปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545

## 2. ขอบเขตการใช้รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

2.1 ใช้เฉพาะการตรวจสอบการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็กเท่านั้น

2.2 ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็ก หมายถึง ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท รายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท

3. แบบของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545 ได้กำหนดแนวทางการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

4. ความแตกต่างระหว่างรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีกับรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

## แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 200 เรื่องวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชีได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีดังนี้ “การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่” ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงิน คือ การแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ข้อมูลจากงบการเงินควรมีความถูกต้องและเชื่อถือได้จึงจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจจึงก่อให้เกิดวิชาชีพสอบบัญชีขึ้นมาเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลในงบการเงินได้

1.1 ประเภทของการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบและสำนักงานสอบบัญชี

1.2 การตรวจสอบงบการเงิน

1.3 สถานการณ์แวดล้อมที่มีต่องบการเงิน

## วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี

การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ ดังนั้นวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงิน คือ การแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงินผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

## ความแตกต่างระหว่างการสอบบัญชีกับการบัญชี

ผู้ใช้งบการเงินและสาธารณชนทั่วไปมักสับสนระหว่าง “การสอบบัญชี” กับ “การบัญชี” ซึ่งทั้งสองคำมีความหมายแตกต่างกัน ดังนี้

1. การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการของการรวบรวมและการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับการสารสนเทศเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนด
2. การบัญชี หมายถึง กระบวนการจดบันทึก การจัดประเภทและการสรุปเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในลักษณะอย่างมีเหตุผลเพื่อให้สารสนเทศทางการเงินสำหรับการตัดสินใจของผู้ใช้ภายในและภายนอก เช่น ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุนและสาธารณชนทั่วไป เป็นต้น

## กระบวนการของการสอบบัญชี

การสอบบัญชีเป็นกระบวนการของการรวบรวม และประเมินหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานสอบบัญชีได้ กระบวนการสอบบัญชีแบ่งออกได้เป็น 3 ขั้นตอน ดังนี้

### 1. การวางแผนงานตรวจสอบ ประกอบด้วย

1.1 การพิจารณารับงานสอบบัญชี 2) การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ 3) การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น 4) การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ 5) การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง 6) การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม 7) การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม และการจัดทำแนวการสอบบัญชี

2. การปฏิบัติตามตรวจสอบ ประกอบด้วย การทดสอบการควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ได้แก่ วงจรรายได้ วงจรรายจ่าย วงจรการผลิต วงจรการลงทุน วงจรการจัดหาเงิน การตรวจสอบที่สำคัญเพิ่มเติม

### 3. การเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี

การประเมินผลการหลักฐานการสอบบัญชี การเสนอรายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทบัญชี การออกรายงานการสอบบัญชี

## ประเภทของการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบและสำนักงานสอบบัญชี

1. ประเภทของการตรวจสอบจำแนกเป็น 3 ประเภทพื้นฐาน ดังนี้

การตรวจสอบงบการเงิน (Financial Statement Audit) หมายถึง การตรวจสอบข้อมูลทางบัญชีและรายงานทางการเงิน เช่น งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสดและหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อประเมินว่าข้อมูลดังกล่าวมีความสมบูรณ์เชื่อถือได้และเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้

การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Audit) หมายถึง การสอบทานขั้นตอนวิธีการปฏิบัติงานและภาระหน้าที่ต่างๆ ในองค์กร Organization's Processes and Functions เพื่อให้มั่นใจว่าลำดับขั้นตอนในการปฏิบัติงาน และภาระหน้าที่ในแต่ละหน่วยงานได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพตามขั้นตอนที่กำหนดไว้อย่างเหมาะสม ซึ่งจะส่งผลให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและผลของงานนั้นได้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ นั่นคือ การปฏิบัติงานนั้นมีประสิทธิผล

การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ Compliance Audit หมายถึง การตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานในองค์กรเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับของหน่วยงาน กำกับดูแลและกฎระเบียบนโยบายขององค์กร

## 2. ประเภทของผู้ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบในแวดวงธุรกิจ ดังนี้

2.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants :CPA)

2.2 ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor :TA)

## 3. การตรวจสอบงบการเงิน

การจัดทำงบการเงินเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินเพื่อแสดงความเห็นต่อความถูกต้องตามควรงบการเงินนั้น โดยปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานที่สำคัญ ได้แก่ มารยาทของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีสามารถให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเท่านั้นต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยมีความรับผิดชอบต่องบการเงิน ผู้บริหารและผู้สอบบัญชี มีความรับผิดชอบที่เกี่ยวกับงบการเงิน ดังนี้

### 3.1 ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน

กิจการเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 กำหนดให้ผู้บริหารเป็นผู้มีอำนาจกระทำการแทนกิจการ ดังนั้น ผู้บริหารจึงมีหน้าที่จัดทำบัญชี รวมทั้งต้องจัดทำงบการเงินโดยมีรายการย่อตามที่กฎหมายกำหนดและงบการเงินนั้นต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (มาตรา 11) และยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชี

3.2 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินแสดงความเห็นต่องบการเงินตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 (มาตรา 11)



## สถานการณ์แวดล้อมที่มีต่องบการเงิน

มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดว่า ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้ วิจารณ์ในการสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึง สถานการณ์แวดล้อมหรือเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ ซึ่งเป็นเหตุการณ์ให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในที่จะกล่าวถึงสถานการณ์ที่สำคัญ 2 อย่างคือ

1. การทุจริตและข้อผิดพลาด
2. กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ การสอบบัญชีเป็นกระบวนการ ของการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสมเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถ แสดงความเห็นอย่างสมเหตุสมผลต่อความถูกต้องตามควรของงบการเงินการตรวจสอบอาจจำแนก เป็น 3 ประเภทคือ

2.1 การตรวจสอบงบการเงิน

2.2 การตรวจสอบการดำเนินงาน

2.3 การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ผู้ตรวจสอบ ซึ่งเป็นที่รู้จักกันทั่วไป ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีภาษีอากร เจ้าหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดิน และเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร

สำนักงานสอบบัญชีอาจให้บริการในหลายรูปแบบ ซึ่งรวมถึง

1. บริการให้ความเชื่อมั่น
2. บริการที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น ระดับชั้นภายในสำนักงานสอบบัญชีโดยทั่วไปมี 5 ระดับ คือ

2.1 หุ่นส่วน

2.2 ผู้จัดการ

2.3 ผู้ควบคุมงาน

2.4 ผู้ตรวจสอบอาวุโส

2.5 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีหลักการพื้นฐานที่สำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน ได้แก่

2.5.1 จรรยาบรรณ หรือ มรรยาทของผู้สอบบัญชี

2.5.2 มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

2.5.3 การใช้วิจารณ์ในการสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้สอบ

บัญชีสามารถให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้บริการอย่างมีเหตุผลเท่านั้น เนื่องจากการตรวจสอบงบการเงิน มีข้อจำกัดหลายประการ

ผู้สอบบัญชีใช้วิจารณ์ในการสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยคำนึงถึง สถานการณ์แวดล้อมที่มีผลต่องบการเงิน 2 เรื่อง คือ

1. การทุจริตและข้อผิดพลาด
2. กฎหมายและข้อบังคับกับกิจการที่ตรวจสอบ

### แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี

แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี ได้จำแนกบริการของผู้สอบบัญชีเป็น 2 ประเภทใหญ่ การสอบบัญชี (Auditing) การตรวจมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ วัตถุประสงค์เดียวกันนี้สามารถนำไปใช้ได้กับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินหรือข้อมูลอื่นที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์ที่เหมาะสม ดังนั้นการสอบบัญชีจึงแบ่งเป็น 2 ประเภทคือ

1. การตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป
2. การตรวจสอบอื่น เช่น การตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับอนาคต เป็นต้น

### บริการเกี่ยวเนื่อง (Related Services) ประกอบด้วย

1. การสอบทาน
2. การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน
3. การรวบรวมข้อมูล

### บริการเกี่ยวเนื่องของผู้สอบบัญชี

1. การสอบทานงบการเงิน

ผู้ใช้อข้อมูลต้องการงบการเงินของกิจการเป็นระยะ ๆ เพื่อใช้ในการตัดสินใจได้อย่างทันเวลาแต่งบการเงินประจำปี ไม่อาจตอบสนองความต้องการดังกล่าวได้ กิจการจึงจัดทำงบการเงินระหว่างกาล รายงานทางการเงินที่นำเสนอสำหรับงวดระหว่างกาล ซึ่งสั้นกว่างวดปี เช่น งบการเงินรายไตรมาส งบการเงินสำหรับงวดหกเดือน เป็นต้น

2. การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน

ผู้สอบบัญชีอาจได้รับการร้องขอจากลูกค้าให้ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินแต่ละรายการหรือส่วนประกอบของงบการเงินหรืองบการเงินฉบับสมบูรณ์ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งของลูกค้าตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันระหว่างลูกค้าผู้สอบบัญชี บริการเกี่ยวเนื่องดังกล่าว เรียกว่า การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน (Engagement to Perform Agreed-Upon Procedures regarding Financial Information)

### 3. การรวบรวมข้อมูลทางการเงิน

ลูกค้าอาจร้องขอให้ผู้สอบบัญชีรวบรวม จัดประเภทและสรุปข้อมูลทางการเงิน ซึ่งอาจรวมถึงการจัดทำงบการเงิน เช่น สรุปยอดขายที่ขายได้ในแต่ละสาขา หรือจัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร หรือจัดทำงบกระแสเงินสด เป็นต้น

#### พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มีทั้งหมด 78 มาตรา จัดแบ่งเป็น 9 หมวดและบทเฉพาะกาล ([www.fap.or.th](http://www.fap.or.th), 2014) สรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

1. กำหนดคำนิยามของ “วิชาชีพบัญชี” โดยหมายความว่า วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ทั้งนี้ ในภายหน้าหากเห็นว่ามีบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านใดที่มีความสำคัญ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์อาจออกกฎกระทรวงกำหนดบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านนั้นเพิ่มเติมขึ้นในคำนิยามวิชาชีพบัญชีก็ได้ เช่น การตรวจสอบภายใน เป็นต้น

ในเบื้องต้นพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้ วิชาชีพด้านการทำบัญชี และด้านการสอบบัญชี เป็นวิชาชีพควบคุม โดยผู้ประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชีต้องเป็นสมาชิกหรือขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี จึงจะสามารถประกอบวิชาชีพทำบัญชีได้ และผู้ประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีต้องเป็นสมาชิกและได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี จึงจะสามารถประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีได้ สำหรับวิชาชีพบัญชีที่เหลืออีก 4 ด้าน ได้แก่ วิชาชีพด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร และด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี นั้น กฎหมายยังไม่ได้กำหนดให้เป็นวิชาชีพควบคุม ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ทั้ง 4 ด้าน ดังกล่าว จึงสามารถประกอบวิชาชีพบัญชีได้ โดยไม่จำเป็นต้องเป็นสมาชิกหรือขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีแต่อย่างใด แต่ในภายหน้าหากการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านใดด้านหนึ่ง (นอกจากด้านการทำบัญชีและด้านการสอบบัญชี) มีผลกระทบต่อประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชนหรือเพื่อประโยชน์ที่จะให้มีการคุ้มครองประชาชนและพัฒนาหรือจัดระเบียบการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านใด คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีจะเสนอแนะให้มีการออกพระราชกฤษฎีกากำหนดให้การประกอบวิชาชีพบัญชีด้านนั้นต้องได้รับใบอนุญาตหรือขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีก็ได้

2. สภาวิชาชีพบัญชีมีฐานะเป็นนิติบุคคล มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชีและมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- 2.1 ส่งเสริมการศึกษา การอบรม และการวิจัยเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
  - 2.2 ส่งเสริมความสามัคคีและผดุงเกียรติของสมาชิก จัดสวัสดิการและการสงเคราะห์ระหว่างสมาชิก
  - 2.3 กำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี
  - 2.4 กำหนดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
  - 2.5 รับขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้ หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
  - 2.6 รับรองปริญญาหรือประกาศนียบัตรในวิชาการบัญชีของสถาบันการศึกษาต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการรับสมัครเป็นสมาชิก
  - 2.7 รับรองความรู้ความชำนาญในการประกอบวิชาชีพบัญชี
  - 2.8 รับรองหลักสูตรการฝึกอบรมเป็นผู้ชำนาญการและการศึกษาต่อเนื่องในด้านต่างๆ ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
  - 2.9 ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิกและผู้ขึ้นทะเบียน อันเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี
  - 2.10 ช่วยเหลือ แนะนำ เผยแพร่และให้บริการวิชาการแก่ประชาชนเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี
  - 2.11 ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี
  - 2.12 เป็นตัวแทนของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
  - 2.13 ให้คำปรึกษาและเสนอแนะต่อรัฐบาลเกี่ยวกับนโยบายและปัญหาของวิชาชีพบัญชี
  - 2.14 ดำเนินการอื่นเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชี ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547
3. โครงสร้างองค์กรในการกำกับดูแลวิชาชีพบัญชี พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดให้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแลการพัฒนาความรู้ส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพบัญชีให้มีคุณภาพและควบคุมจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
  4. สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี แบ่ง 4 ประเภท ดังนี้
    - 4.1 สมาชิกสามัญ ต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปี และสำเร็จการศึกษาในระดับไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีหรือเทียบเท่าทางการบัญชี หรือสาขาอื่นตามที่สภาวิชาชีพกำหนด
    - 4.2 สมาชิกวิสามัญ
      - 4.2.1 กรณีเป็นผู้มีสัญชาติไทย ต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 20 ปี และสำเร็จการศึกษาในระดับ

ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีหรือเทียบเท่าทางบริหารธุรกิจ พาณิชยศาสตร์ เศรษฐศาสตร์ หรือสาขาอื่น ที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีพิจารณาเห็นว่ามี ความเกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพบัญชี

4.2.2 กรณีเป็นผู้ไม่มีสัญชาติไทย ต้องเป็นบุคคลซึ่งมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอม ให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้น ได้อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปี และสำเร็จการศึกษา ในระดับไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี

4.3 สมาชิกสมทบ ต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย อายุไม่ต่ำกว่า 18 ปี และสำเร็จการศึกษา ในระดับที่ต่ำกว่าปริญญาตรี แต่ไม่ต่ำกว่าประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ทางการบัญชีหรือ ด้านอื่นที่มีการสอนวิชาการบัญชีเป็นหลักบริหารธุรกิจ (สาขาวิชาการบัญชี) หรืออนุปริญญา ทางการบัญชี หรืออยู่ระหว่างการศึกษาระดับปริญญาตรีทางการบัญชี

4.4 สมาชิกกิตติมศักดิ์ คือ ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้รับเชิญเป็นสมาชิกตามมติของคณะกรรมการ สภาวิชาชีพบัญชี และสมาชิกสามัญ สมาชิกวิสามัญ และสมาชิกสมทบจะต้องไม่มีลักษณะต้องห้าม ตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี เช่น

4.4.1 ไม่เป็นผู้ประพฤติผิดจรรยาบรรณอันนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่ง วิชาชีพบัญชี

4.4.2 ไม่เคยต้องโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกในคดีที่เป็นการประพฤติ ผิดจรรยาบรรณอันนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี

4.4.3 ไม่เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถหรือไม่เป็นโรคที่ คณะกรรมการ โดยการศึกษาหรือกับคณะแพทย์ไม่น้อยกว่า 3 คน เห็นว่าจะเป็นอุปสรรคต่อการประกอบ วิชาชีพ

### สิทธิและหน้าที่ของสมาชิกสามัญมีดังต่อไปนี้

1. แสดงความคิดเห็นในการประชุมใหญ่
2. ออกเสียงลงคะแนนในการประชุมใหญ่
3. เลือกตั้ง รับเลือกตั้ง หรือรับแต่งตั้ง เป็นกรรมการหรือดำรงตำแหน่งอื่นอันเกี่ยวกับ กิจการของสภาวิชาชีพบัญชี
4. สมาชิกสามัญไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยคนเข้าชื่อเสนอร่างข้อบังคับต่อสภาวิชาชีพบัญชีได้
5. สมาชิกสามัญไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยคนเข้าชื่อกันทำหนังสือร้องขอให้นายกสภาวิชาชีพ บัญชีเรียกประชุมใหญ่วิสามัญได้
6. ชำระค่าบำรุงสมาชิกหรือค่าธรรมเนียม

7. ผดุงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชีและปฏิบัติตนตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547

8. สิทธิและหน้าที่อื่นตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

สมาชิกสามัญ สมาชิกสมทบ และสมาชิกกิตติมศักดิ์ มีสิทธิและหน้าที่ตาม (1) (6) (7) และ (8)

ผู้ประสงค์จะสมัครเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีต้องยื่น ใบสมัครตามแบบที่นายกสภาวิชาชีพบัญชีกำหนด ณ ที่ทำการของสภาวิชาชีพบัญชีหรือสถานที่อื่นที่นายกสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดหรือส่งใบสมัครทางไปรษณีย์โดยขอรับแบบฟอร์มใบสมัครหรือพิมพ์แบบฟอร์มใบสมัครจาก [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th) พร้อมทั้งหลักฐานตามที่กำหนด และชำระค่าธรรมเนียมสมาชิก ดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงอัตราค่าบำรุงสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

สมาชิก	ค่าบำรุงสมาชิก		
	รายปี	รายสามปี	รายห้าปี
สามัญ	500	1,500	2,500
วิสามัญ	500	1,500	2,500
สมทบ	300	900	1,500

การคิดค่าบำรุงดังกล่าว มีรอบระยะเวลาตั้งแต่วันที่ เป็นสมาชิกจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม ของปีนั้น สมาชิกภาพเริ่มนับแต่วันที่นายทะเบียนออกบัตรประจำตัวสมาชิกให้ ทั้งนี้ บัตรประจำตัวสมาชิกมีอายุเท่ากับรอบระยะเวลาการชำระค่าบำรุงสมาชิก โดยสมาชิกสามัญ สมาชิกวิสามัญ และสมาชิกสมทบสามารถขอต่ออายุได้ล่วงหน้าภายในสามเดือนก่อนบัตรหมดอายุแต่จะล่าช้าเกินเดือนมกราคมของปีถัดไปไม่ได้เว้นแต่จะมีหนังสือชี้แจงต่อคณะกรรมการถึงเหตุจำเป็นหรือมีเหตุอันสมควรอื่นใดซึ่งมิได้มีเจตนาจะไม่ชำระค่าบำรุงสมาชิก

5. มาตรฐานการบัญชีกำหนดโดย “คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี” ซึ่งประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งจากผู้มีความรู้ความชำนาญ และประสบการณ์เกี่ยวกับการบัญชี มีจำนวนไม่น้อยกว่า 7 คน แต่ไม่เกิน 11 คน และผู้แทนจากกรมการประกันภัย ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินและผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ร่วมเป็นกรรมการ โดยกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 3 ปี

แนวทางในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการฯมีดังนี้

1. มาตรฐานการบัญชีต้องจัดทำเป็นภาษาไทย

2. มาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีกำหนดและปรับปรุงจะใช้บังคับได้ก็ต่อเมื่อได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว

3. หากคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ได้รับแจ้งจากผู้ทำบัญชี ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน กรมการประกันภัย กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือหน่วยงานอื่นใด ว่ามีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดไว้ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสียหาย หรือการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว ทำให้เกิดความเสียหายต่อเศรษฐกิจของประเทศหรือเป็นอุปสรรคต่อการประกอบกิจการ คณะกรรมการฯต้องดำเนินการตรวจสอบและรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้องและกำหนดปรับปรุงหรือพัฒนามาตรฐานการบัญชีโดยเร็วที่สุด

6. วิชาชีพบัญชีควบคุม ในเบื้องต้นพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้มีการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี 2 ด้านก่อน คือ ด้านการสอบบัญชีและด้านการทำบัญชี แต่ในภายหน้าหากมีความจำเป็นอาจมีการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดให้การประกอบวิชาชีพด้านนั้นๆ ต้องมีการควบคุมเพิ่มขึ้นได้

#### 6.1 วิชาชีพด้านการสอบบัญชี

ผู้ที่จะประกอบวิชาชีพสอบบัญชีต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กฎหมายกำหนดและต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ใบอนุญาตผู้สอบบัญชีไม่มีอายุแต่ต้องชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเป็นรายปี ปีละ 1,000 บาท ทั้งนี้ใบอนุญาตผู้สอบบัญชีอาจสิ้นผลได้ในหลายกรณี เช่น ขาดจากสมาชิกสภาฯ ขาดคุณสมบัติ ถูกเพิกถอนใบอนุญาต ไม่ชำระค่าธรรมเนียม ไม่เข้ารับการอบรมตามหลักเกณฑ์ที่สภาฯกำหนด เป็นต้น

#### 6.2 วิชาชีพด้านการทำบัญชี

ผู้ที่จะประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชีจะต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีหรือขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีอย่างใดอย่างหนึ่งก่อนจึงจะสามารถประกอบวิชาชีพได้และต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ค่าธรรมเนียมการขึ้นทะเบียนผู้ทำบัญชีปีละ 500 หรือ 300 บาท แล้วแต่คุณวุฒิการศึกษาเช่นเดียวกับการเป็นสมาชิก สำหรับผู้ทำบัญชีที่ไม่มีคุณวุฒิด้านบัญชีโดยตรงแต่เป็นผู้ทำบัญชีตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติ

การบัญชี พ.ศ. 2543 ที่แจ้งการทำบัญชีต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ซึ่งจะสามารถทำบัญชีให้แก่ธุรกิจได้จนถึงวันที่ 9 สิงหาคม 2551 ก็ต้องไปขอขึ้นทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี และกรณีผู้ทำบัญชีกลุ่มนี้มีคุณสมบัติที่จะเป็นสมาชิกวิสามัญได้ก็สามารถเลือกการเป็นสมาชิกแทนการขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีก็ได้ แต่หากไม่ศึกษาต่อเพื่อให้มีคุณสมบัติทางบัญชีโดยตรง ไม่ว่าจะป็นสมาชิกวิสามัญหรือขึ้นทะเบียนก็จะทำบัญชีได้จนถึงวันที่ 9 สิงหาคม 2551 เท่านั้น

ในการประกอบวิชาชีพการทำบัญชีนั้น ผู้ทำบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามทั้งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยเมื่อจะเริ่มทำบัญชีต้องไปเป็นสมาชิกหรือขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีก่อน แล้วภายใน 60 วันนับแต่วันเริ่มทำบัญชีต้องไปแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการทำบัญชีที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าซึ่งจะได้รับหมายเลขรหัสผู้ทำบัญชีต่อไป

## 7. จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

### 7.1 ข้อกำหนดในเรื่องจรรยาบรรณ

7.1.1 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และต้องปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้

7.1.2 สภาวิชาชีพบัญชี เป็นผู้จัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็นภาษาไทย และอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่อง

- (1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต
- (2) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- (3) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
- (4) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคล

ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

7.1.3 การกระทำได้ดังต่อไปนี้ ถือว่าเป็นการประพฤติดิจจรรยาบรรณ

- (1) ไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- (2) ไม่ปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้

(3) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายงานผลการสอบบัญชีโดยระบุข้อความใดอันแสดงว่าตนไม่รับผิดชอบในผลการตรวจสอบ หรือแสดงความไม่ชัดเจนในผลการตรวจสอบเพราะเหตุที่ตนมิได้ปฏิบัติหน้าที่โดยครบถ้วนที่พึงคาดหวังได้หรือ โดยครบถ้วนตามมาตรฐานการสอบบัญชี



7.2 โทษของการประพฤติผิดจรรยาบรรณ ได้กำหนดตามลำดับชั้นจากโทษเบาถึงโทษหนัก ดังต่อไปนี้

7.2.1 ตักเตือนเป็นหนังสือ

7.2.2 ภาคทัณฑ์

7.2.3 พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชี ด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกิน 3 ปี

7.2.4 เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี

7.3 สิทธิการกล่าวหา เมื่อมีผู้กล่าวหาหรือปรากฏต่อคณะกรรมการจรรยาบรรณ ว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณ คณะกรรมการจรรยาบรรณจะดำเนินการสอบสวนพิจารณาโดยเร็ว ทั้งนี้ สิทธิการกล่าวหาดังกล่าวจะสิ้นสุดลงเมื่อพ้นระยะเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่ผู้ได้รับความเสียหายหรือผู้กล่าวหารู้เรื่อง การประพฤติผิดจรรยาบรรณและรู้ตัวผู้ประพฤติผิดจรรยาบรรณ ทั้งนี้ ต้องไม่เกิน 3 ปีนับแต่วันที่ มีการประพฤติผิดจรรยาบรรณนั้น

7.4 ผู้กล่าวหาหรือผู้ซึ่งถูกคณะกรรมการจรรยาบรรณสั่งลงโทษมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งต่อคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีผ่านทางกรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำสั่ง ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนด และการอุทธรณ์คำสั่งไม่เป็นการทุเลาการปฏิบัติตามคำสั่งลงโทษ เว้นแต่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีจะสั่งเป็นอย่างอื่น ทั้งนี้ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถือเป็นที่สุด

8. นิติบุคคลที่ประกอบกิจการให้บริการด้านวิชาชีพควบคุม

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดหลักการใหม่ขึ้น กล่าวคือ กำหนดให้นิติบุคคลไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีหรือด้านการทำบัญชีต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

8.1 นิติบุคคลต้องจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีตามเงื่อนไข ดังนี้

8.1.1 นิติบุคคลที่ให้บริการการสอบบัญชี หรือการทำบัญชีอยู่ก่อนวันที่

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 ใช้บังคับให้ยื่นจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี ภายใน 1 ปี นับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ คือ ภายในวันที่ 22 ตุลาคม 2548 แต่หากให้บริการภายหลังจากวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ให้ยื่นขอจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีภายใน 30 วัน หลังจากการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์แล้วเสร็จ โดย

สภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดค่าจดทะเบียนนิติบุคคลไว้รายละ 2,000 บาท และต้องยื่นขอต่ออายุทุก 3 ปี นับจากวันจดทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี โดยดำเนินการต่ออายุภายใน 3 เดือนก่อน ใบทะเบียนหมดอายุ

8.1.2 นิติบุคคลนั้นต้องจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามตามประเภท จำนวน หลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

8.2 ในกรณีผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม นิติบุคคลซึ่งผู้สอบบัญชานั้นสังกัดอยู่ ต้องร่วมรับผิดชอบด้วยอย่างลูกหนี้ร่วม และหากยังไม่สามารถชำระค่าเสียหายได้ครบจำนวน ให้หุ้นส่วนหรือกรรมการผู้มีอำนาจผูกพันนิติบุคคลนั้น ต้องร่วมรับผิดชอบจำนวนเงินแต่พิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนรู้เห็นหรือยินยอมในการกระทำผิดที่ต้องรับผิดชอบ

## 9. วิธีการเสนอและการพิจารณาร่างข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชี

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการออกข้อบังคับในเรื่องต่างๆ อยู่หลายมาตรา ด้วยเจตนารมณ์ต้องการให้องค์กรวิชาชีพเป็นผู้กำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพด้วยตนเอง โดยร่างข้อบังคับทุกเรื่องต้องผ่านการอนุมัติของสภาวิชาชีพบัญชี เว้นแต่บางเรื่องที่เห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญหรือมีผลกระทบต่อคนจำนวนมาก พระราชบัญญัตินี้ จึงกำหนดให้ข้อบังคับนั้น เมื่อผ่านการอนุมัติของสภาวิชาชีพบัญชีแล้วก็ต้องได้รับความเห็นชอบจากหน่วยงานกำกับ คือ คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพก่อน เมื่อนายกสภาวิชาชีพบัญชีลงนามและประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

## 10. การกำกับดูแลโดยภาครัฐ

ถึงแม้ว่าพระราชบัญญัติจะกำหนดให้มีสภาวิชาชีพบัญชีเป็นศูนย์รวมในการกำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีแล้ว แต่ก็ยังมีความจำเป็นที่จะต้องมีภาครัฐเข้าไปกำกับดูแลองค์กรวิชาชีพอีกชั้นหนึ่งเพื่อรักษาความเป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยมีคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีทำหน้าที่กำกับด้านนโยบายจำนวน 14 คน ประกอบด้วยหน่วยงานทั้งภาครัฐและเอกชนและผู้ทรงคุณวุฒิด้านบัญชีและกฎหมาย ทำหน้าที่กำกับดูแลการทำงานของสภาวิชาชีพบัญชีเฉพาะเรื่องที่สำคัญและมีผลกระทบต่อสาธารณชน โดยเรื่องที่ต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี

## 11. บทกำหนดโทษ

บทกำหนดโทษตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 นี้ มีทั้งโทษฐานประพฤติดิจจรยาบรรณตามที่ได้กล่าวมาแล้วในข้อ 7 และโทษทางอาญาซึ่งมีทั้งโทษปรับและจำคุก นอกจากนี้กรณีที่เป็นความผิดต่อเนื่องจะมีโทษปรับรายวัน จนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้อง เช่น

11.1 ผู้ใดฝ่าฝืนประกอบวิชาชีพบัญชีด้านนั้นๆ โดยมีได้รับใบอนุญาต หรือขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี ปรับไม่เกิน 60,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

11.2 นิติบุคคลที่ประกอบวิชาชีพควบคุมไม่จดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีตามเงื่อนไขที่กำหนดหรือฝ่าฝืนหรือไม่จัดให้มีหลักประกันตามที่กฎกระทรวงกำหนด หรือผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลในการให้บริการการสอบบัญชีไม่ใช่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 300,000 บาท และปรับอีกไม่เกินวันละ 10,000 บาท จนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้อง

### คุณสมบัติของผู้ขอเข้ารับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

กรมสรรพากร ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ขอเข้ารับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1. สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนรับรอง เทียบเท่าไม่ต่ำกว่าปริญญาดังกล่าว [ผู้ยื่นคำขอเข้าทดสอบจะต้องได้รับอนุมัติจากสภามหาวิทยาลัย ไม่เกินวันที่วันสุดท้ายของการรับสมัครในแต่ละครั้ง]

2. มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์

3. มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้

4. ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

5. ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีเกี่ยวกับภาษีอากรหรือคดีอื่นที่อธิบดีเห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งความเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

6. ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ

7. ไม่เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือถูกเพิกถอน ใบอนุญาต

8. ต้องผ่านการทดสอบตามที่อธิบดีกำหนด

### สิทธิของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีได้เฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยมีทุน สินทรัพย์และรายได้ทุกรายการไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ตามกฎกระทรวง ดังนี้

1. พუნห้าล้านบาท
2. สินทรัพย์รวมสามสิบล้านบาท
3. รายได้รวมสามสิบล้านบาท

กรณีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ และรายได้ ตามเงื่อนไขข้างต้นมีการแจ้งเลิกกิจการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่มีสิทธิตรวจสอบและรับรองงบการเงินที่แจ้งเลิก

### การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีมาตรฐานการปฏิบัติงาน

1. จัดทำแนวทางการสอบบัญชีและต้องเก็บไว้เป็นหลักฐานสำหรับงานที่รับตรวจสอบ เพื่อให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ
2. จัดทำกระดาษทำการ เพื่อบันทึกและสรุปการตรวจสอบพร้อมข้อเสนอแนะที่ตรวจพบและต้องเก็บไว้เป็นหลักฐาน
3. ทดสอบความถูกต้องของงบการเงิน บัญชี และเอกสารประกอบการลงบัญชี
4. ทดสอบการบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
5. ตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากร
6. ตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิ เพื่อเสียภาษีอากร
7. ตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษ
8. เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และต้องแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ในกรณีที่พบว่าห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กมีพฤติการณ์ในการทำเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือบันทึกบัญชี โดยเห็นว่าน่าจะไม่ตรงกับความเป็นจริงอันอาจเป็นเหตุให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กนั้นมิต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรเสีย (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.122/2545ฯ)

### การทดสอบรายการตามแบบแจ้งข้อความฯ

การทดสอบรายการตามแบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ ในแบบ ภ.ง.ด.50 จะต้องทำการทดสอบ 5 ข้อ ดังนี้

1. ทดสอบว่ามีการขายสินค้า บริการ หรือทรัพย์สิน ให้กู้ยืมเงิน หรือให้เช่าทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีแต่ต่ำกว่าราคาตลาด อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้งหรือไม่

2. ทดสอบว่ามีการซื้อทรัพย์สิน รวมทั้งรายจ่ายเพื่อซื้อทรัพย์สินดังกล่าว และค่าบริการ ในราคาที่เกิดขึ้นปกติ อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้งหรือไม่
3. ทดสอบว่ามีการตั้งเจ้าหนี้หรือลูกหนี้โดยไม่มีตัวตน หรือมีตัวตน แต่มีจำนวนเกินความเป็นจริงอันถือเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้งหรือไม่
4. ทดสอบว่ามีผลขาดทุนสุทธิติดต่อกันเกินกว่า 3 รอบระยะเวลาบัญชี แต่มีการขยายกิจการหรือไม่
5. ทดสอบว่ามีการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งถูกต้องครบถ้วนแล้วหรือไม่ (แบบ ภ.ง.ด.50 หน้า 7)

### การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องจัดทำรายงานฯ ที่มีข้อความตามแบบที่อธิบดีกำหนดและสรุปผลการตรวจในแต่ละรายเพื่อแนบกับงบการเงิน 5 ข้อ ดังนี้

1. รายงานว่างบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของห้างหุ้นส่วนตรงกับสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือไม่ อย่างไร
2. รายงานว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือ มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการเงินหรือไม่ อย่างไร
3. รายงานว่าเอกสารประกอบการลงบัญชีเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดขึ้นจริงถูกต้องเชื่อถือได้และเกี่ยวข้องกับกิจการหรือไม่ อย่างไร
4. รายงานว่ากิจการได้ปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ อย่างไร
5. รายงานในกรณีอื่นๆ ที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งมีได้กำหนดไว้ตาม 1.- 4. ข้างต้น (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545ฯ)

### คู่มือการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี

วัตถุประสงค์แนวทางการปฏิบัติงาน เรื่อง “การจัดทำแนวทางการสอบบัญชี” ที่กำหนดขึ้นนี้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรใช้เป็นแนวทางประกอบการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ.2545

## แนวทางการสอบบัญชี

การจัดทำแนวทางการสอบบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนการตรวจสอบ ดังนั้นในการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงต้องจัดทำแผนงานการสอบบัญชีโดยรวม ซึ่งจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจของกิจการที่ตรวจสอบอย่างเพียงพออยู่ในระดับที่ช่วยให้สามารถเข้าใจในเหตุการณ์ รายการ และวิธีปฏิบัติงาน ตลอดจนข้อมูลอื่น ๆ ที่มีความสำคัญต่อการจัดทำงบการเงิน โดยจะต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีเป็นลายลักษณ์อักษรและเก็บไว้เป็นหลักฐานตามที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545ฯ

### ประโยชน์ของแนวทางการสอบบัญชี

1. แนวทางการสอบบัญชีใช้เป็นคำสั่งงานแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องระบุถึงวิธีการตรวจสอบที่จะใช้เกณฑ์ในการเลือกการมาทดสอบ วิธีการเลือกตัวอย่างและขนาดของตัวอย่าง เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ โดยให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีภาษีอากรปฏิบัติตามตรวจสอบตามวิธีที่ระบุไว้ในแนวทางการสอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่ต้องการ
2. แนวทางการสอบบัญชีใช้ในการควบคุมและบันทึกการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้บรรลุ

### วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

1. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบแต่ละเรื่อง และวิธีตรวจสอบที่จะใช้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนดไว้
2. ดัชนีกระดาษทำการอ้างอิง ที่อ้างอิงถึงงานตรวจสอบในกระดาษทำการอื่นที่เกี่ยวข้อง
3. ระยะเวลาที่ประมาณว่าจะใช้ในการตรวจสอบและระยะเวลาที่ใช้ไปจริง
4. ผู้ตรวจสอบและผู้สอบทาน พร้อมทั้งวันที่ตรวจสอบหรือสอบทานแล้วเสร็จในแต่ละเรื่อง

### การจัดทำแนวทางการสอบบัญชี

1. ข้อพิจารณาในการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี ในการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องพิจารณาถึงเรื่องต่าง ๆ ดังนี้
  - 1.1 วัตถุประสงค์ ขอบเขต และจังหวะเวลาในการตรวจสอบและรับรองบัญชี
    - 1.1.1 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบและรับรองบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้มาซึ่งหลักฐานประกอบรายการที่ปรากฏในงบการเงินเพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบว่า

ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

1.1.2 ขอบเขตของการตรวจสอบและรับรองบัญชี การตรวจสอบอาจมีขอบเขตของงานที่แตกต่างกันไปตามลักษณะของการรับงาน และธุรกิจที่ตรวจสอบ แต่ทั้งนี้จะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545ฯ

1.1.3 จังหวะเวลาในการตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนดจังหวะเวลาในการเข้าตรวจสอบ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งอาจขึ้นอยู่กับลักษณะและประเภทของธุรกิจที่ตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะใช้ เป็นต้น

1.2 ลักษณะและประเภทของธุรกิจที่ตรวจสอบ และปัญหาเฉพาะเรื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่ ซึ่งได้แก่ ลักษณะของธุรกิจ ลักษณะการเป็นเจ้าของหรือรูปแบบของกิจการ การบริหารงาน วิธีการปฏิบัติงานของกิจการที่ตรวจสอบ และปัญหาเฉพาะเรื่องของกิจการ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถระบุและเข้าใจเหตุการณ์ รายการ วิธีปฏิบัติงาน และความเสี่ยงที่งบการเงินและบัญชีไม่ได้แสดงอย่างถูกต้อง เป็นจริงตามควร ตลอดจนความเสี่ยงที่กิจการอาจเสียภาษีอากร ไม่ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรเห็นว่าอาจมีผลกระทบต่องบการเงินต่อการเสียภาษีอากรของกิจการ หรือต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี

1.3 ประสบการณ์จากการตรวจสอบกิจการนั้น และ/หรือ กิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกัน ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องใช้ประสบการณ์จากการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีกิจการในปีก่อน (กรณีที่ได้ปฏิบัติงานให้กับกิจการ) หรือจากการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีกิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกัน มาใช้ในการพิจารณาจัดทำแนวทางการสอบบัญชี

1.4 ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ โดยจะต้องเข้าใจเกี่ยวกับประเภทของรายการที่สำคัญ การเกิดขึ้นของรายการและการบันทึกรายการ และเอกสารที่เกี่ยวข้อง รวมถึงวิธีการควบคุมภายในที่สำคัญ ซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในอาจได้มาจาก

1.4.1 ประสบการณ์การตรวจสอบที่ผ่านมาเกี่ยวกับกิจการ

1.4.2 การสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคลากรอื่นในระดับต่าง ๆ ของกิจการ

1.4.3 การศึกษาแผนภูมิระบบบัญชีของกิจการ (ถ้ามี)

1.4.4 การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานและการดำเนินงานของกิจการ

## 1.5 การประเมินความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญ

1.5.1 ความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็ระบบบัญชี ระบบการควบคุมภายใน ประสบการณ์จากการตรวจสอบกิจการนั้น หรือกิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันมาประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุมภายในและความเสี่ยงในการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่คาดว่าจะเกิดขึ้น รวมถึงการกำหนดเรื่องสำคัญที่ตรวจสอบ โอกาสที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือโอกาสในการเกิดการทุจริต

1.5.2 ความมีสาระสำคัญผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ และประเมินว่าระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดนั้นยังคงมีความเหมาะสมหรือไม่ โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนดระดับความมีสาระสำคัญที่ตนยอมรับได้ เพื่อตรวจสอบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเชิงปริมาณ การประเมินความมีสาระสำคัญจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถตัดสินใจได้ว่าควรตรวจสอบรายการใดใช้วิธีการเลือกตัวอย่างอย่างไร และต้องใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือไม่ รวมถึงสามารถเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่คาดว่าจะลดความเสี่ยงได้

1.6 ข้อมูลที่แสดงอยู่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องศึกษาถึงข้อมูลที่แสดงอยู่ในงบการเงิน ซึ่งหมายความรวมถึง แบบของงบการเงิน การจัดรายการและข้อมูลในงบการเงิน ทั้งนี้เพื่อพิจารณารายการที่เป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่จะตรวจสอบ ซึ่งได้แก่ รายการสินทรัพย์หนี้สิน ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน รายได้และค่าใช้จ่ายตลอดจนข้อมูลอื่นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น นโยบายทางบัญชี ภาระผูกพัน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เป็นต้น

1.7 สาระสำคัญด้านภาษีอากรของกิจการตามประมวลรัษฎากร ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของกิจการเพื่อให้ทราบว่า กิจการจะต้องเสียภาษีอากรประเภทใดบ้าง รวมถึงหน้าที่ที่กิจการจะต้องปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเพื่อกำหนดวิธีการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

## 2. เนื้อหาสำคัญที่ต้องกำหนดไว้ในแนวทางการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีเป็นลายลักษณ์อักษรและให้มีรายละเอียดเพียงพอ ซึ่งต้องประกอบด้วยเนื้อหาสำคัญ ดังนี้

2.1 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนด วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบในแต่ละเรื่องเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานประกอบรายการที่ทำการตรวจสอบว่าถูกต้องครบถ้วนเป็นจริงและตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร



2.2 ขอบเขตในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบในแต่ละเรื่องไว้ว่าจะทำการตรวจสอบเพียงใดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ สำหรับขนาดตัวอย่าง และวิธีการเลือกตัวอย่างที่จะทำการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะแจ้งไว้ในแนวทางการสอบบัญชีนี้หรือจะแจ้งไว้ในกระดาษทำการที่ทำการตรวจสอบรายการนั้น ๆ ก็ได้

2.3 จังหวะเวลาในการตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนดช่วงเวลาที่เหมาะสมของการเข้าตรวจสอบในแต่ละเรื่องเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งการกำหนดจังหวะเวลาดังกล่าวอาจขึ้นอยู่กับลักษณะและประเภทของธุรกิจที่ตรวจสอบ รวมถึงวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรใช้

2.4 วิธีการตรวจสอบแต่ละเรื่องเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องใช้ดุลยพินิจในเชิงวิชาชีพในการเลือกวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ให้เหมาะสมแก่กรณี เช่น 1) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ 2) การตรวจนับ 3) การขอยืนยันข้อมูลจากบุคคลภายนอก 4) การสังเกตการณ์ 5) การตรวจสอบเอกสารหลักฐาน 6) การตรวจสอบการคำนวณ 7) การสอบถาม

แต่อย่างไรก็ตามวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลือกใช้ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของแต่ละกิจการ จะต้องรวมถึง การขอข้อมูลจากธนาคาร การขอยืนยันยอดลูกหนี้ เจ้าหนี้ การขอยืนยันการออกใบกำกับภาษี การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ และการตรวจสอบเอกสารสิทธิต่างๆ เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยไม่สามารถใช้วิธีการดังกล่าวได้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้วิธีอื่นที่ให้ความเชื่อมั่นเช่นเดียวกัน และอยู่ในวิสัยที่สามารถกระทำได้

2.5 ดัชนีกระดาษทำการที่อ้างอิง เวลาที่ประมาณว่าจะใช้ในการตรวจสอบและเวลาที่ใช้ไปจริงในภายหลัง นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานต้องลงลายมือชื่อพร้อมทั้งวันที่ที่ตรวจสอบเสร็จในแต่ละเรื่องด้วย

### การทบทวนแนวทางการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องทบทวนแนวทางการสอบบัญชีตามความจำเป็นในระหว่างการตรวจสอบ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงหรือได้รับผลที่ไม่คาดหมายจากการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องบันทึกเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงแนวทางการสอบบัญชีไว้ด้วย แนวทางการสอบบัญชีถือเป็นส่วนหนึ่งของกระดาษทำการและเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องนำมาส่งมอบและชี้แจงเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีต่อเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบการปฏิบัติงานของกรมสรรพากร

## การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

คู่มือการปฏิบัติงาน เรื่อง “การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี” ที่กำหนดขึ้นนี้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรใช้เป็นแนวทางประกอบการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 122/2545 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ.2545 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.147/2548 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ.2548

## การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กแตกต่างจากรายงานการสอบบัญชีสำหรับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ แต่การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กจะเป็นการรายงานถึงสิ่งที่ตรวจพบจากการตรวจสอบ และรายงานในแบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งแบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีดังกล่าวไม่สามารถแก้ไข ดัดแปลง หรือตัดข้อความใด ๆ ได้ กรณีมีรายละเอียดมากให้ใช้ใบแนบเพิ่มเติมได้

## การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กเป็นการรายงานข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบงบการเงินของห้างฯ ตามแนวทางและวิธีการตรวจสอบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องรายงานเกี่ยวกับสิ่งที่ตรวจพบ

## แนวทางการพิจารณาความมีสาระสำคัญในการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ในชั้นวางแผน การพิจารณาความมีสาระสำคัญผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์หลักในการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่กำหนดให้ตรวจสอบว่าห้างฯ เสียภาษีถูกต้องหรือไม่ ดังนั้น ในการตรวจสอบรายการบัญชีรายการใดก็ตามที่อาจทำให้ห้างฯ เสียภาษีผิดอย่างมีสาระสำคัญ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็ต้องพิจารณาว่ารายการบัญชีนั้นมีสาระสำคัญ โดยจะต้องพิจารณาความมีสาระสำคัญ ทั้งทางด้านจำนวนเงิน(เชิงปริมาณ) และลักษณะ(เชิงคุณภาพ) ซึ่งในทางปฏิบัติผู้สอบบัญชีภาษีอากรควร ศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตนทำการตรวจสอบเพื่อที่จะระบุได้ว่ารายการบัญชีใดที่อาจทำให้ห่างๆ เสียภาษีผิดอย่างมีสาระสำคัญและวางแผนเพื่อทดสอบรายการบัญชีดังกล่าวเป็นอย่างน้อย

ในชั้นรายงาน การพิจารณาความมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องพิจารณาว่าสิ่งที่ตรวจพบนั้นมีสาระสำคัญที่ต้องนำมารายงานเป็นข้อยกเว้นไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีหรือไม่ โดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์ ดังนี้

1. กรณีตรวจสอบแล้วพบข้อผิดพลาด และรายการที่พบดังกล่าวมีลักษณะเป็นพฤติกรรม ดังนั้นไม่ว่าห่างๆ จะทำการปรับปรุงหรือไม่ ก็ต้องรายงานพฤติกรรมดังกล่าวไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

2. กรณีตรวจสอบแล้วพบข้อผิดพลาด แต่รายการที่พบดังกล่าวไม่มีลักษณะเป็นพฤติกรรม และห่างๆ ไม่ทำการปรับปรุง พิจารณาได้ ดังนี้

2.1 กรณีข้อผิดพลาดที่พบเป็นรายการที่อยู่ในบัญชีที่มีสาระสำคัญอาจพิจารณาว่า เป็นไปได้ที่จะมีข้อผิดพลาดเช่นนี้อีก ก็น่าจะสรุปว่าสำคัญเว้นเสียแต่ว่าได้ตรวจสอบรายการใน บัญชีดังกล่าวทั้งหมดหรือส่วนใหญ่แล้ว ซึ่งในกรณีนี้การพิจารณาสาระสำคัญจะพิจารณาจำนวนเงินที่พบคิดว่าจะทำให้เสียภาษีผิดไปอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่

2.2 กรณีข้อผิดพลาดที่พบเป็นรายการที่อยู่ในบัญชีที่ไม่มีสาระสำคัญ (จำนวนเงินน้อย) อาจพิจารณาว่าไม่สำคัญก็ได้ เนื่องจากบัญชีดังกล่าวไม่อาจทำให้ห่างๆ เสียภาษีผิดอย่างมีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตามเนื่องจากการตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องทดสอบความถูกต้องตามหลักการ บัญชีด้วย ดังนั้นในกรณีที่ตรวจสอบแล้วพบว่ารายการบัญชีใดที่ทำให้งบการเงินอาจผิดหลักบัญชี อย่างมีสาระสำคัญแต่ไม่กระทบต่อการเสียภาษีของห่างๆ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็ต้องรายงาน เป็นข้อยกเว้นไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีด้วย

## งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดทำบัญชี สำนักงานบัญชี และผู้ตรวจสอบบัญชี ประกอบด้วยปัจจัยดังต่อไปนี้

สงกรานต์ ไกยวงษ์ (2553) ได้ทำการศึกษา ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของ นักวิชาชีพบัญชีไทยในบริบทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบภาษีอากร นักวิชาชีพบัญชีมี บทบาทสำคัญต่อภาคธุรกิจในฐานะผู้จัดทำบัญชี ผู้ตรวจสอบและรับรองงบการเงินให้กับภาคธุรกิจ ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มีการกำหนดหน้าที่คุณสมบัติและประเภทของนักวิชาชีพ

บัญชีในแต่ละสายงาน และเนื่องจากเป็นวิชาชีพที่มีผลกระทบต่อสังคมและเศรษฐกิจจึงมีหน่วยงานกำกับดูแลนักวิชาชีพบัญชีในหลายด้านอาทิเช่น สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ และกรมสรรพากร เป็นต้น ซึ่งหน่วยงานกำกับดูแลเหล่านี้ดำเนินการกำหนดคุณวุฒิ คุณสมบัติ และเกณฑ์การทดสอบความรู้ความสามารถเพื่อให้สอดคล้องกับสภาวิชาการบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accounting commission : IFAC) และตามมาตรฐานสากลที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (International Accounting Education Standard for Professional Accountants: IES) ซึ่งมีการกำหนดทักษะความเป็นมืออาชีพ (Professional Skills) ทั้ง 5 ด้านของนักวิชาชีพบัญชีไว้ งานวิจัยมีขอบเขตการศึกษาวิจัยของผู้ประกอบวิชาชีพ 2 ด้าน ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้มีหน้าที่ในการตรวจสอบและรับรองงบการเงินให้กับบริษัทจำกัดและบริษัทจดทะเบียนเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุนทั้งในและต่างประเทศในการใช้สารสนเทศทางการเงินเพื่อใช้ในการตัดสินใจซึ่งมีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและตลาดทุนและผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้มีหน้าที่ตรวจสอบและรับรองการเสียภาษีของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ดังนั้นงานวิจัยดังกล่าว จึงมีวัตถุประสงค์ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยในบริบทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ทำการสำรวจความคิดเห็นจากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 800 คน จากประชากรของนักวิชาชีพดังกล่าวในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล โดยใช้แบบสอบถามระดับความคิดเห็น 5 ระดับ Likert Scale และคำถามปลายเปิดผลจากการศึกษาวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญใน 4 ปัจจัย ได้แก่ ปัจจัยความรู้ด้านภาษีอากร ปัจจัยด้านความหลากหลายในธุรกิจที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบ ปัจจัยด้านความรู้จากการเข้าอบรมพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง และปัจจัยด้านการเข้าร่วมกิจกรรมกับหน่วยงานวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง และจากการทดสอบสมมติฐานความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพกับทักษะความเป็นมืออาชีพโดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยแบบเส้นตรง พบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรประกอบด้วย 1) ปัจจัยความรู้ทางด้านภาษีอากร 2) ปัจจัยความรู้ด้านการตรวจสอบ 3) ปัจจัยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ 4) ปัจจัยจำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ 5) ปัจจัยระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี 6) ปัจจัยการเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง และ 7) ปัจจัยการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง และผลวิจัยจากข้อเสนอแนะและความคิดเห็นพบว่ามีความต้องการที่จะให้มีการกำหนดประสบการณ์การทำงานเป็นคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และต้องการให้หน่วยงานกำกับดูแลกำหนดมาตรฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องและมีบทบาทในการพัฒนานักวิชาชีพให้มากขึ้น นอกจากนี้ข้อเสนอแนะ

ที่ได้จากแบบสอบถามที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพได้แก่ การสร้างความร่วมมือระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีการเสนอให้เพิ่มหลักเกณฑ์ในการเข้ารับรองเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยเฉพาะประสบการณ์หรือระยะเวลาในการทำงานในวิชาชีพเพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในงานให้ทัดเทียมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเสริมความรู้ทางด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อใช้งานตรวจสอบเน้นหลักสูตรการอบรมในรูปแบบของ workshop การอบรมในรูปแบบของ e-learning และยังมีข้อเสนอแนะให้มีการจัดตั้งมาตรฐานในการรับงาน โดยเฉพาะในเรื่องของค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีภาษีอากรการ นอกจากนี้ยังมีข้อเสนอแนะให้สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์เป็นแหล่งข้อมูลข่าวสารให้แก่สมาชิกโดยไม่คิดมูลค่า ผลงานวิจัยนี้สามารถนำไปใช้เพื่อเป็นประโยชน์แก่การพัฒนานักวิชาชีพบัญชีอื่นๆ นอกเหนือจากวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากร และงานวิจัยในอนาคตจะได้มีการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับนักวิชาชีพบัญชีในสายงานอื่นๆ เพื่อแสดงภาพรวมของทักษะความเป็นมืออาชีพในวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

นริรัตน์ ไบบัว (2553) ได้ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อทราบถึงปัญหา ความสำคัญของปัญหา ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับอนุญาตจากกรมสรรพากร จำนวน 346 ราย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย การวิจัยพบว่า ปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ด้านเอกสารของผู้ประกอบการที่ส่งให้ตรวจสอบ อยู่ในระดับปานกลาง โดยเรื่องที่มีความสำคัญมากที่สุดคือเรื่องความไม่ครบถ้วนของเอกสารที่ส่งให้ตรวจสอบ ด้านการตรวจสอบและรายงานการตรวจสอบอยู่ในระดับปานกลาง โดยเรื่องที่มีความสำคัญมากที่สุดคือ เรื่องไม่ได้ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ด้านค่าตอบแทน อยู่ในระดับปานกลาง โดยเรื่องที่มีความสำคัญมากที่สุดคือ เรื่องอัตราค่าตอบแทนที่ได้รับไม่เป็นที่น่าพอใจ ด้านอื่นๆ อยู่ในระดับปานกลาง โดยเรื่องที่มีความสำคัญมากที่สุดคือ เรื่องการไม่มีความรู้ด้านบัญชีและภาษีของผู้ประกอบการ ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านประชากรศาสตร์ ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อ การตรวจสอบและปฏิบัติงาน พบว่าปัจจัยที่แตกต่างกันและทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างกันได้แก่ อายุ ระดับการศึกษา ระยะเวลาในการทำงานเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร การติดต่อกับลูกค้าและจำนวนลูกค้า ส่วนปัจจัยที่แตกต่างกันแต่ไม่ทำให้ผลการวิเคราะห์แตกต่างกันได้แก่ เพศ สถานภาพ รายได้ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร พื้นที่การให้บริการ ประเภทกิจการของลูกค้า ระยะเวลาในการตรวจสอบลูกค้า 1 ราย ทุนจดทะเบียนและรายได้ของลูกค้า

มาริษา ทิพย์อักษร (2553) ได้ศึกษาปัญหาของผู้ทำบัญชีในกรุงเทพมหานคร ผลการวิจัยพบว่า 1) ปัญหาของผู้ทำบัญชีในการปฏิบัติงานอยู่ในระดับปัญหาปานกลาง เรียงตามลำดับ คือ ในด้านความรับผิดชอบในการทำบัญชี ปัญหาด้านการอบรมพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ด้านภาษีอากร

ด้านลูกค้า ด้านมาตรฐานการบัญชีและด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ 2) ข้อมูลเกี่ยวกับข้อกำหนดของผู้ทำบัญชีต่อปัญหาธุรกิจการค้า อยู่ในระดับปานกลางเรียงตามลำดับ คือ ในด้านความรู้ความสามารถและความรับผิดชอบต่องานในหน้าที่ ด้านความสามารถพิเศษ ด้านบุคลิกภาพ ด้านทักษะการสื่อสารและการต่อรองและด้านการมีมนุษยสัมพันธ์และการมีส่วนร่วมในวงการศึกษา 3) ข้อเสนอแนะแนวทางการดำเนินการของผู้ทำบัญชีต่อวิชาชีพ ด้านลูกค้า ควรจัดเตรียมเอกสารทางบัญชีให้ถูกต้อง ด้านภาษี ควรปรับปรุงงานด้านภาษีให้ทันต่อเหตุการณ์และศึกษาแนวโน้มของภาษีไม่ให้มีช่องว่าง เพิ่มระยะเวลาในการจัดทำภาษีอากรให้มากขึ้น ด้านมาตรฐานการบัญชี ควรปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันให้ทันกับเหตุการณ์ ควรปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ ด้านเพื่อนร่วมงานผู้ทำบัญชีควรศึกษาข้อมูลต่างๆ เพื่อเติมโดยเฉพาะด้านภาษีอากรจากแหล่งภาษีอากรจากแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือได้และทำความเข้าใจกับลูกค้าเรื่องด้านภาษีอากรให้ชัดเจน ควรถ่ายทอดความรู้ที่มีให้เพื่อนร่วมงานรับทราบ ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศควรเพิ่มอุปกรณ์ให้มากขึ้น และควรมีความทันสมัย รวมทั้งควบคุมรักษาการบำรุงอุปกรณ์ด้านคอมพิวเตอร์มากขึ้น ควรมีการอัปเดตโปรแกรมให้ทันสมัยขึ้น ด้านความรับผิดชอบ ควรมีความรับผิดชอบต่อหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายให้มากขึ้นไม่ทิ้งงานที่รับผิดชอบกลางคัน

นางสาวสุณี รัชยา (2554) ได้ศึกษาปัจจัยทางการตลาดที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยทางการตลาดที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานบัญชีได้จัดทำเกี่ยวกับข้อสอบถามประชากรกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาคือ ผู้ทำบัญชี บริษัทในนิคมอุตสาหกรรมลาดกระบัง จำนวน 100 คน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการศึกษา ผลการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง อายุตั้งแต่ 31-40 ปี จบการศึกษาระดับปริญญาตรี ปัจจัยทางการตลาดที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานบัญชีรูปแบบใหม่ในด้านการตลาดและบริการ ด้านราคา ด้านเจ้าหน้าที่ผู้ให้บริการ ด้านกระบวนการให้บริการและด้านองค์ประกอบทางกายภาพอยู่ในระดับมาก ปัจจัยด้านช่องทางบริการ ด้านโฆษณา ประชาสัมพันธ์ เป็นปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานบัญชีอยู่ในระดับปานกลาง บทสรุปคือ สำนักงานบัญชี ต้องมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ รักษาความลับ มีความซื่อสัตย์ มีความยุติธรรม มีคุณธรรม จริยธรรม และธรรมาภิบาลของนักบัญชี เรียนรู้และเปิดรับการใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่มาช่วยในการปฏิบัติงาน,หาโอกาสพูดคุยกับคนในวิชาชีพเดียวกัน เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดและเข้าใจวิธีการทำงานของผู้อื่น รวมทั้งหมั่นศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการบัญชีและภาษีอากรที่เกี่ยวข้องอยู่เสมอ โดยมีข้อเสนอแนะจากผลการศึกษา ปัจจัยด้านสินค้าและบริการ

สำนักงานบัญชีต้องสามารถจัดทางการเงินเป็นภาษาอังกฤษได้ การให้บริการรับ-ส่งเอกสาร และกิจกรรมต่างๆที่บริษัท ควรจัดให้มีการ โฆษณาตามสื่อต่างๆ ด้วย

จักรพงษ์ รัตน์ (2547) ได้ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการวิจัยพบว่าปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญคือ การขาดความรู้ความสามารถและความชำนาญงานในการตรวจสอบบัญชีโดยส่งผลกระทบต่อคุณภาพในงานสอบบัญชีและได้แบ่งปัญหาออกเป็น 4 ด้านคือ ด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายในและด้านการเรียนรู้และการพัฒนา ระดับปัญหาด้านการเงินอยู่ในระดับปานกลาง โดยมีปัญหาที่สำคัญคือปัญหาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ระดับปัญหาด้านลูกค้าอยู่ในระดับปานกลาง โดยมีปัญหาที่สำคัญคือปัญหาความรู้ความสามารถด้านบัญชีของพนักงานบริษัทลูกค้า ระดับปัญหาด้านกระบวนการภายในอยู่ในระดับปานกลาง โดยมีปัญหาสำคัญคือปัญหาการสอบทานงานตามหลักการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและระดับปัญหาด้านการเรียนรู้และการพัฒนาอยู่ในระดับน้อยและปัญหาที่สำคัญคือ ปัญหาการพัฒนาความรู้และฝึกอบรมพนักงานสอบบัญชี สรุปผลการวิจัยได้ว่าประเภทสำนักงานสอบบัญชีมีผลต่อความรู้ความสามารถและความชำนาญในด้านการสอบบัญชี การปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี ต้องคำนึงถึงมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและมรรยาทวิชาชีพเป็นสำคัญจึงจะทำให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินมีความน่าเชื่อถือและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

นางสาวอันธิกา สังข์เกื้อ (2554) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการตัดสินใจเลือกใช้บริการ สำนักงานสอบบัญชีของบริษัทจำกัดในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการวิจัยพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ เห็นว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการตัดสินใจเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีมากที่สุด 4 อันดับ ได้แก่ ปัจจัยด้านความสะดวกสบายในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ปัจจัยด้านการทำงานร่วมกันของสำนักงานสอบบัญชีและบริษัท ปัจจัยด้านการพัฒนาความรู้ของผู้สอบบัญชีและปัจจัยด้านความคุ้มค่าของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชี จึงควรพัฒนาปรับปรุงและนำประโยชน์เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันต่อไป

สุปราณี หารยาจักรตรี (2553) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการผู้สอบบัญชีภาษีอากร งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อที่ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการผู้สอบบัญชีภาษีอากร ปัจจัยที่นำมาใช้ในการศึกษาเกิดจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 400 คน และได้รับแบบสอบถามคืนจากผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 97 ชุด หรือคิดเป็นร้อยละ 24.25 ผลการวิจัยพบว่า 1) ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี

ภาวียอกรมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาวียอกร ในลักษณะที่มีความสัมพันธ์กันในเชิงบวก 2) คุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาวียอกรมีผลกระทบต่อความพึงพอใจของผู้ให้บริการงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาวียอกร ในลักษณะที่มีความสัมพันธ์กันเชิงบวก และ 3) ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีภาวียอกร มีผลกระทบต่อความพึงพอใจของผู้ให้บริการงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาวียอกร ในลักษณะที่มีความสัมพันธ์กันเชิงบวก นอกจากนี้ประโยชน์ของการวิจัยและข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคตได้นำเสนอในบทความวิจัยนี้ด้วยงานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อที่ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความพึงพอใจของผู้ให้บริการผู้สอบบัญชีภาวียอกร ปัจจัยที่นำมาใช้ในการศึกษาเกิดจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาวียอกร และคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาวียอกร โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่ส่งให้ผู้สอบบัญชีภาวียอกร จำนวน 400 คน และได้รับแบบสอบถามคืนจากผู้สอบบัญชีภาวียอกร จำนวน 97 ชุด หรือคิดเป็นร้อยละ 24.25 ผลการวิจัยพบว่า 1) ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีภาวียอกรมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาวียอกร ในลักษณะที่มีความสัมพันธ์กันเชิงบวก 2) คุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาวียอกรมีผลกระทบต่อความพึงพอใจของผู้ให้บริการงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาวียอกร ในลักษณะที่มีความสัมพันธ์กันเชิงบวกและ 3) ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีภาวียอกร มีผลกระทบต่อความพึงพอใจของผู้ให้บริการงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาวียอกร ในลักษณะที่มีความสัมพันธ์กันเชิงบวก นอกจากนี้ประโยชน์ของการวิจัยและข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคตได้นำเสนอในบทความวิจัยนี้ด้วย

## งานวิจัยต่างประเทศ

Abbot and Parker (2000) บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบในกิจการที่มีการกำกับดูแลกิจการที่เป็นสิ่งที่อยู่ในความสนใจเพิ่มขึ้นของสาธารณะ คณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นอิสระและมีความกระตือรือร้นมีความต้องการคุณภาพของงานตรวจสอบที่สูงเพราะการคำนึงถึงการสูญเสียทางการเงินและชื่อเสียงจากคดีฟ้องร้องผู้สอบบัญชีที่มีความชำนาญในอุตสาหกรรมของลูกค้าน่าจะถูกคาดหวังต่อคุณภาพของงานที่ให้ได้ในระดับที่สูงกว่าผู้ที่ไม่มีความชำนาญ ดังนั้นจึงตั้งสมมติฐานว่ากิจการที่มีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีทั้งความเป็นอิสระและความกระตือรือร้นจะเลือกผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระจากฝ่ายบริการและมีความกระตือรือร้นจะเลือกผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมนั้นๆ



Hermanson., et al. (1994) คุณลักษณะของสำนักงานสอบบัญชีที่สำคัญในการเลือกของ ลูกค้า 4 ลักษณะคือ ความมีชื่อเสียง ลักษณะส่วนบุคคล ประสบการณ์ในอุตสาหกรรมและค่าสอบบัญชี ซึ่งเป็นปัจจัยที่สำคัญต่อกระบวนการเลือกผู้สอบบัญชี การวิจัยนี้ทำขึ้นเพื่อระบุการเปลี่ยนแปลง ที่สำคัญของสำนักงานสอบบัญชีต่อการเลือกสำนักงานสอบบัญชีของลูกค้าและการระบุถึง ความแตกต่างที่สำคัญของปัจจัยที่ใช้ของกิจการขนาดใหญ่และขนาดเล็ก รวบรวมข้อมูลโดยการส่งแบบสอบถามไปยังกิจการขนาดใหญ่ 125 ชุดและขนาดเล็ก 120 ชุดที่เป็นลูกค้าของสำนักงานบัญชี ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่าความมีชื่อเสียงในกระบวนการพิจารณาเลือกสำนักงานสอบบัญชีเป็น คุณลักษณะที่มีความสำคัญโดยไม่คำนึงถึงขนาดของกิจการลูกค้า นอกจากนี้ค่าสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น มีความสำคัญอย่างมากต่อกิจการขนาดเล็ก แต่ไม่มีความสำคัญกับกิจการขนาดใหญ่เมื่อเทียบกับ ความมีชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี