

# บทที่ 1

## บทนำ

### ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชนและองค์กรต่างๆ ทั้งภาครัฐและเอกชน การเสียภาษีทางตรงเป็นภาษีที่จัดเก็บจากตัวบุคคลหรือนิติบุคคล โดยตรง ตามหลักแล้วการจัดการเก็บภาษีทางตรงจะส่งผลกระทบต่อรายได้ของบุคคล หรือกำไรของนิติบุคคล ซึ่งการเสียภาษีทางอ้อมนั้นไม่ได้เก็บจากตัวบุคคลหรือนิติบุคคลโดยตรง แต่เป็นการเก็บภาษีผ่านสินค้าและบริการชนิดต่างๆ โดยราคาสินค้าและบริการที่เพิ่มสูงขึ้นจากภาษีทางอ้อม จะส่งผลให้การใช้จ่ายเพื่อบริโภคสินค้าดังกล่าวลดน้อยลง รวมถึงจะส่งผลให้รายได้ที่แท้จริงของบุคคลหรือนิติบุคคล ลดลงตามราคาของสินค้าและบริการที่สูงขึ้น

ปัจจุบันการเสียภาษีเงิน ได้ตามประมวลผลรัษฎากรถือเป็นหนึ่งในหน้าที่ตามกฎหมายของคนไทย เงินรายได้จากการจัดเก็บภาษีของประชาชน จะถูกนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศหลากหลายประการ ได้แก่ การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์และสังคมที่มีคุณภาพส่งเสริมการปฏิรูปการเมืองการปกครองและการกระจายอำนาจปรับปรุงการบริหารงานภาครัฐ มีการปรับโครงสร้างทางเศรษฐกิจให้ขยายตัวอย่างต่อเนื่อง นำไปใช้ดำเนิน โครงการเพื่อขจัดความยากจนและการพัฒนาชนบท ใช้ในการบริหารจัดการทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมและเพื่อการปรับปรุงประสิทธิภาพการใช้พลังงาน เป็นต้น

ปัญหาในการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีนี้มักจะเกิดขึ้นกับทุกธุรกิจไม่ว่าจะเป็นกิจการกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAE) หรือกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for Non-Publicly Accountable Entities: NPAEs) ก็คือความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีกับประมวลรัษฎากร อันเนื่องจากหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชีกับประมวลรัษฎากรที่มีหลักเกณฑ์ปฏิบัติไม่เหมือนกัน จึงทำให้เกิดข้อถกเถียงกัน อยู่เป็นประจำว่า จะต้องทำอย่างไรให้ถูกต้องทั้งมาตรฐานการบัญชีและประมวลรัษฎากร หลักเกณฑ์ที่สำคัญกิจการจะต้องยึดหลักการจัดทำบัญชีจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี แต่เมื่อขึ้นแบบเพื่อเสียภาษีอากร

กิจการจะต้องปรับปรุง (บวกกลับ) ให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากรแต่หากผู้ทำบัญชีขาดความรู้ ความแม่นยำของมาตรฐานการบัญชีกับประมวลรัษฎากร ก็จะทำให้กิจการปรับปรุงไม่ถูกต้อง ปรับปรุงไม่ครบถ้วนอาจจะทำให้กิจการเสียเปรียบปรับเงินเพิ่มได้ สำหรับบริษัทในประเทศไทยที่นำมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้มาใช้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่จะอยู่ในบริษัทตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือบริษัทที่มีขนาดใหญ่ ก็ยังนำมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้มาปฏิบัติน้อยมากเมื่อเปรียบเทียบกับบริษัททั้งหมดในประเทศไทย

ปัญหาด้านการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 มาปฏิบัติ ส่วนมากจะพบว่าผู้ทำบัญชีหรือผู้สอบบัญชี ยังไม่มีความเข้าใจในเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชี เพราะมาตรฐานการบัญชีมีเนื้อหาที่ซับซ้อนและบางส่วนต้องทำความเข้าใจอย่างลึกซึ้ง ความซับซ้อนของมาตรฐานนั้นอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิด การตีความผิด และนำมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชีจึงได้พยายามปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีไทยให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้น เพื่อให้งบการเงินสำหรับประเทศไทยมีความน่าเชื่อถือ และเป็นที่ยอมรับของนานาชาติมากขึ้น และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 12 Income Taxes (Bound volume 2009)) แต่ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้น

จากผลที่สภาวิชาชีพได้ทำการปรับปรุงและแก้ไขมาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ซึ่งบังคับใช้วันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นมา ก็ส่งผลกระทบต่อบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเช่นกัน เนื่องจากที่ผ่านมา หลักเกณฑ์ทางภาษีไม่อนุญาตให้นำประมาณการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มาบันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายจนกว่าจะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจริง แต่หลักการทางบัญชีให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ ทำให้ต้องนำรายการดังกล่าวมาบวกกลับเพื่อคำนวณภาษีที่ต้องจ่ายให้กรมสรรพากร เสมือนหนึ่งเป็นการจ่ายภาษีเงินได้ล่วงหน้า ดังนั้นสภาวิชาชีพจึงควรเปิดบรรยายให้ความรู้แก่สาธารณะชนถึงหลักการและวิธีการที่ถูกต้อง เพื่อให้กิจการได้มีการนำไปปรับใช้กับกิจการของตนเองได้ถูกต้อง

## วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานครในเรื่องภาษีเงินได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12
2. เพื่อศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในเขตกรุงเทพมหานครในเรื่องภาษีเงินได้ ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12
3. เพื่อศึกษาผลกระทบต่อรายงานการเงินของบริษัทเกี่ยวกับการแสดงรายการที่เกี่ยวข้องที่นำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 มาถือปฏิบัติ

## สมมติฐานในการศึกษา

### สมมติฐานที่ 1

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความเข้าใจเนื้อหาแตกต่างกันจึงมีความรู้ต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ แตกต่างกัน

### สมมติฐานที่ 2

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีทัศนคติแตกต่างกันจึงมีความคิดเห็นต่อมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ แตกต่างกัน

### สมมติฐานที่ 3

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความรู้ต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ แตกต่างกัน จึงนำไปปฏิบัติงานแตกต่างกัน

## ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษานี้ ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร โดยกลุ่มประชากรเป้าหมายของการศึกษา คือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ขึ้นทะเบียนกับกรมสรรพากรและมีสิทธิ์ลงลายมือชื่อในเขตกรุงเทพมหานคร

## กรอบแนวคิดการศึกษา

ในการศึกษาเรื่องผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร ผู้ศึกษามีกรอบแนวคิดในการศึกษา และได้มีการกำหนดตัวแปรเพื่อเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการดำเนินการศึกษาและเป็นแนวทางในการค้นหาคำตอบดังนี้

### ตัวแปรอิสระ

1. ด้านความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากร
2. ด้านความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีต่อเนื้อหา
3. ด้านผลที่คาดว่าจะได้รับจากการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 มาปฏิบัติใช้

### ตัวแปรตาม

ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ภาพประกอบที่ 1 กรอบแนวคิดในการศึกษา

## ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อให้ทราบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นต่อมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 และนำไปปฏิบัติในด้านวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้ในอนาคต
2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้
3. ผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการวางแผนภาษีอากรได้
4. เพื่อให้สภาวิชาชีพบัญชีที่ได้ทราบถึงผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากร เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานการบัญชี และอาจลดปัญหาที่อาจเกิดขึ้นกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต่อไป

## นิยามศัพท์เฉพาะ

มาตรฐานการบัญชี	หมายถึง	หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชี ที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐานการบัญชี ที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น
ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	หมายถึง	ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor :TA) ที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่เกิน 5,000,000 บาท และมีรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปีใดไม่เกิน 30,000,000 บาท และมีทรัพย์สินรวมในรอบระยะเวลาบัญชีปีใดไม่เกิน 30,000,000 บาทหรือห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก

กำไรทางบัญชี	หมายถึง	กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ก่อนหักค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้
กำไร (ขาดทุน) ทางภาษี	หมายถึง	กำไร (ขาดทุน) สำหรับงวดซึ่งคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี เพื่อใช้คำนวณภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ (หรือได้รับคืน)
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้	หมายถึง	ผลรวมของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด
ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน	หมายถึง	จำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระหรือสามารถขอคืนได้ ซึ่งเกิดจากกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวด
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	หมายถึง	จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการต้องจ่ายในอนาคต ซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	หมายถึง	จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการสามารถขอคืนได้ ในอนาคตซึ่งเกิดจาก <ul style="list-style-type: none"> <li>ก. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี</li> <li>ข. ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไป</li> <li>ค. เครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไป</li> </ul>
ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน	หมายถึง	มูลค่าของทรัพย์สินหรือหนี้สินทางภาษีอากร

## ผลกระทบ

หมายถึง ผลงานที่คาดว่าจะก่อให้เกิดผลดี หรือ ผลเสีย ในระยะยาวอย่างไร และได้รับประโยชน์อะไรบ้างจากการดำเนินการของ โครงการนี้ที่สามารถแสดงผลประโยชน์ต่อสังคม

## ผลแตกต่างชั่วคราว

หมายถึง ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินกับฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินนั้น ผลแตกต่างชั่วคราวอาจจัดเป็นประเภทใดประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

ก.ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี หมายถึงผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการต้องนำไปรวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน)ทางภาษีสำหรับงวดอนาคตเมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

ข.ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี หมายถึง ผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน)ทางภาษีสำหรับงวดอนาคตเมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

## สรุป

มาตรฐานการบัญชีมีเนื้อหาที่ซับซ้อนและบางส่วนต้องทำความเข้าใจอย่างลึกซึ้ง ความซับซ้อนของมาตรฐานนั้นอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิด การตีความผิด และนำมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง ดังนั้นส่วนมากจะพบว่าผู้ทำบัญชี หรือผู้สอบบัญชี ยังไม่มีความเข้าใจในเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชี สำหรับบริษัทในประเทศไทยที่นำมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้มาใช้ ปฏิบัติงานส่วนใหญ่จะอยู่ในบริษัทตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือบริษัทที่มีขนาดใหญ่ ก็ยังนำมาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้มาใช้ปฏิบัติได้น้อยมาก เมื่อเปรียบเทียบกับบริษัททั้งหมดในประเทศไทย จึงทำให้ผู้ศึกษามีความสนใจในเรื่อง ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องภาษีเงินได้ ที่มีต่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร เพื่อศึกษาประเด็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากรว่ามีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานฉบับที่ 12 มากเพียงใด ในฐานะที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลที่ขึ้นทะเบียนกับกรมสรรพากรโดยตรง เพื่อนำไปเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานในอนาคต