

แนวทางปรับปรุงการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต  
แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณี ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร  
[Certified Public Tax Accountant (CPTA)]

นางสาวสาธินี เลิศเมธากุล

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

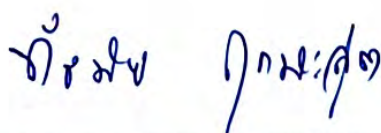
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2564

หัวข้อเอกัตศึกษา	แนวทางปรับปรุงการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณี ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร [Certified Public Tax Accountant (CPTA)]
โดย	นางสาวสาธินี เลิศเมธากุล
รหัสประจำตัว	638 00380 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์ทัชฌาย์ ฤกษ์ะสุด
ปีการศึกษา	2564

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ศาสตราจารย์ทัชฌาย์ ฤกษ์ะสุด)

## บทคัดย่อ

เอกัตศึกษานับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวทางการตรวจสอบและรับรองบัญชีของประเทศไทยในปัจจุบัน วิเคราะห์ปัญหาของการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีและปัญหาอื่นที่ส่งผลต่อความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนการยื่นแบบแสดงรายการ และศึกษาแนวทางการตรวจสอบและรับรองบัญชีของประเทศญี่ปุ่น โดยใช้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) เพื่อให้ทราบถึงแนวคิดที่สำคัญ และข้อดีของแนวทางดังกล่าว นำไปสู่การเสนอแนวทางปรับปรุงการตรวจสอบและรับรองบัญชีของประเทศไทย เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่า การตรวจสอบและรับรองบัญชีของประเทศไทยไม่สามารถรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ ทำให้ต้องมีการตรวจสอบความถูกต้องของการเสียภาษีซ้ำโดยกรมสรรพากร มีสาเหตุมาจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ ผู้ประกอบการขาดความรู้ความเข้าใจและมีทัศนคติที่ไม่ดีต่อการเสียภาษี และผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศญี่ปุ่นมีการรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียตั้งแต่ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการ โดยกำหนดให้มีวิชาชีพผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) ทำหน้าที่ให้คำปรึกษาด้านภาษี คำนวณภาษีและจัดเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษี หรือการคืนภาษี รวมถึงเป็นตัวแทนในการเสียภาษีและเข้าชี้แจงข้อเท็จจริงต่อกรมสรรพากรกรณีถูกตรวจสอบ โดยปฏิบัติงานเป็นอิสระจากกรมสรรพากร

ผู้เขียนจึงเสนอแนะว่าควรมีการปรับปรุงการตรวจสอบและรับรองบัญชีของประเทศไทยให้เป็นการรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียตั้งแต่ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการตามแนวทางของประเทศญี่ปุ่น จะทำให้การคำนวณภาษีของกิจการที่ผ่านการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA นั้นถูกต้อง ครบถ้วน มากยิ่งขึ้น เนื่องจากเป็นการตรวจสอบในสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ส่งผลให้แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีของกิจการนั้นถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญตั้งแต่ตอนชำระภาษี ซึ่งจะให้ความเชื่อมั่นต่อกรมสรรพากรและช่วยลดขั้นตอนในการตรวจสอบซ้ำของกรมสรรพากรได้

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเรื่องแนวทางปรับปรุงการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณี ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร [Certified Public Tax Accountant (CPTA)] นี้สำเร็จลุล่วงด้วยผู้เขียนได้รับความเมตตาและการสนับสนุนจากบุคคลหลายฝ่าย จึงขอขอบพระคุณทุกท่านมา ณ ที่นี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณศาสตราจารย์ทชัมย์ ฤกษ์สุด ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา แม้ว่าท่านจะมีภาระหน้าที่ต่าง ๆ ที่ต้องจัดการมากมาย แต่ท่านได้สละเวลาอันมีค่าเพื่อให้คำแนะนำแนวทางในการวิเคราะห์และนำเสนอ ตลอดจนช่วยตรวจทานและแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ เพื่อให้เอกัตศึกษานี้สำเร็จโดยสมบูรณ์ ผู้เขียนรู้สึกซาบซึ้งใจในความกรุณาของท่านอาจารย์และขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูง

ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่านของหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยที่ได้ให้ความรู้ความเข้าใจทั้งเนื้อหาด้ว กฎหมายและธุรกิจ ตลอดจนการประมวลความรู้เพื่อนำไปประยุกต์ใช้ในการดำเนินชีวิต รวมถึงให้คำแนะนำและข้อมูลอันเป็นประโยชน์แก่ผู้เขียนในการทำเอกัตศึกษานี้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมาย เศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่านที่ได้ให้ความช่วยเหลือ อำนวยความสะดวก ประสานงาน และให้คำแนะนำต่าง ๆ แก่ผู้เขียนด้วยความกรุณาโดยตลอด

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณเพื่อนนิสิตหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมายเศรษฐกิจ รุ่นที่ 23 ที่ให้ความช่วยเหลือ แนะนำ และแบ่งปันความรู้ตลอดระยะเวลา การศึกษา รวมถึงบุคคลทุก ๆ ท่านที่ผู้เขียนมิได้เอ่ยนาม ณ ที่นี้ ที่มีส่วนช่วยและคอยให้กำลังใจ ให้ผู้เขียนจัดทำเอกัตศึกษานี้จนเสร็จสมบูรณ์ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานี้จะเป็น ประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจ ทั้งนี้หากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้และขออภัยมา ณ ที่นี้

สาธินี เลิศเมธากุล

## สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ .....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง .....	ฉ
สารบัญรูปภาพ.....	ญ
บทที่ 1 บทนำ .....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.3 ขอบเขตของการศึกษา.....	3
1.4 สมมติฐานของการศึกษา.....	3
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย .....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	4
บทที่ 2 หลักภาษีอากร แนวทางการตรวจสอบภาษีอากร และแนวคิดอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง.....	5
2.1 กฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิ .....	6
2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ : วิธีประเมินตนเอง (Self assessment).....	8
2.3 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี.....	9
2.4 หลักการบริหารจัดเก็บภาษีแนวใหม่โดยใช้หลักบริหารความเสี่ยง (Compliance Risk Management).....	11
2.5 แนวความคิดในการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี.....	12
2.6 การตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีเงินได้ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร (ภ.ง.ด. 50).....	13
2.6.1 ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี.....	13

2.6.1.1 หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) .....	14
2.6.1.2 หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA).....	22
2.6.2 ผู้ประกอบการ.....	24
2.6.3 ผู้ทำบัญชี.....	27
2.6.4 ที่ปรึกษาภาษี (Tax Consultant หรือ Tax Advisor).....	29
2.7 การตรวจสอบภาษีเงินได้หลังการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) โดยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี กรมสรรพากร .....	29
<b>บทที่ 3 แนวทางการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีเงินได้ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้โดยผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร [Certified Public Tax Accountants (CPTA)] ของประเทศญี่ปุ่น .....</b>	<b>33</b>
3.1 การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) .....	34
3.2 คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA).....	36
3.3 การทดสอบความรู้ (Zeirishi Examination).....	38
3.3.1 คุณสมบัติของผู้ที่มีสิทธิเข้ารับการทดสอบความรู้ .....	38
3.3.2 วิชาที่ทำการทดสอบ.....	39
3.3.3 ลักษณะต้องห้ามในการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA).....	40
3.3.4 การเพิกถอนใบอนุญาต .....	41
3.3.5 การสิ้นผลใบอนุญาต .....	41
3.4 หน่วยงานกำกับดูแล.....	41
3.5 ผลการจัดเก็บภาษีโดยใช้ระบบการจัดเก็บภาษีแบบประเมินตนเอง .....	42
<b>บทที่ 4 การวิเคราะห์ปัญหาของการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีเงินได้ของประเทศไทย</b>	
<b>แนวทางแก้ไขปัญหาและผลที่คาดว่าจะได้รับ .....</b>	<b>46</b>
4.1 ประเด็นเรื่องการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีที่กิจการจะต้องชำระ .....	47
4.2 ประเด็นเรื่องผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ.....	52

4.3 ประเด็นเรื่องผู้ประกอบการขาดความรู้ความเข้าใจและมีทัศนคติที่ไม่ดีต่อการเสียภาษี.....	56
4.4 ประเด็นเรื่องผู้ทำบัญชีซึ่งเป็นผู้คำนวณภาษี ไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ..	57
<b>บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....</b>	<b>60</b>
5.1 บทสรุป.....	60
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	62
<b>บรรณานุกรม.....</b>	<b>63</b>
<b>ภาคผนวก .....</b>	<b>68</b>
ภาคผนวก ก. แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (แบบภ.ง.ด.50).....	69
ภาคผนวก ข. CERTIFIED PUBLIC TAX ACCOUNTANT ACT (Zeirishi Act 1951) (Article 1 – Article 47).....	78

## สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 1	บทบาทและความรับผิดชอบของกลุ่มบุคคลในงานสอบบัญชี.....	17
ตารางที่ 2	สถานะของการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทในประเทศญี่ปุ่น....	43
ตารางที่ 3	ข้อมูลภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากบริษัทในประเทศญี่ปุ่น.....	44



## สารบัญรูปร่าง

	หน้า
รูปที่ 1	มาตรฐานการให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความ ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง..... 15
รูปที่ 2	บทบาทและความรับผิดชอบของกลุ่มบุคคลในงานที่ให้ความเชื่อมั่น..... 16
รูปที่ 3	ประกาศที่ออกโดยคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชีและความสัมพันธ์ ของแต่ละประกาศและความสัมพันธ์ที่มีต่อคู่มือประมวลจรรยาบรรณที่ออกโดย คณะกรรมการจรรยาบรรณ..... 49

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

เงินงบประมาณมีความสำคัญอย่างมากต่อการบริหารจัดการภายในประเทศในหลาย ๆ ด้าน ได้แก่ การบริหารงานทั่วไปของรัฐบาล การศึกษา การสาธารณสุข รวมถึงการพัฒนาเศรษฐกิจ ที่มาของเงินงบประมาณมาจากการจัดสรรรายได้ของรัฐบาล ในปีงบประมาณ 2563 รายได้ของรัฐบาลส่วนใหญ่มาจากการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรประมาณ 1.83 ล้านล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 64.04 ของรายได้รัฐบาลทั้งหมด ในจำนวนนั้นคือภาษีเงินได้นิติบุคคลประมาณ 6 แสนล้านบาท<sup>1</sup> หรือคิดเป็นร้อยละ 33 ของภาษีที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เก็บจากนิติบุคคลมีหลายฐานด้วยกัน เช่น ฐานกำไรสุทธิ ฐานรายรับ ก่อนหักรายจ่าย ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศ เป็นต้น ซึ่งแตกต่างกันไปตามลักษณะของนิติบุคคล แต่ละประเภท สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิ ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีคือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นการเสียภาษีโดยใช้วิธีประเมินตนเอง (Self Assessment) ซึ่งกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่คำนวณภาษีด้วยตัวเอง รวมถึงยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีต่อเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่จะทำการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นมา หากตรวจสอบแล้วพบว่าภาษีที่ชำระไม่ถูกต้อง ครบถ้วน เจ้าหน้าที่จะประเมินภาษีให้ถูกต้อง ส่วนบทลงโทษของการกระทำดังกล่าวคือเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และความผิดทางอาญา

วิธีประเมินตนเองนำมาใช้กับการเสียภาษีเงินได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เนื่องจากผู้เสียภาษีมีจำนวนมากและเพิ่มขึ้นทุก ๆ เดือน ในเดือนมิถุนายน 2564 มีธุรกิจจัดตั้งใหม่ จำนวน 6,093 ราย<sup>2</sup> (เดือนพฤษภาคม 2564 จำนวน 5,568 ราย<sup>3</sup> และเดือนมิถุนายน 2563 จำนวน 5,731

<sup>1</sup> สำนักงานพัฒนารัฐบาลดิจิทัล (องค์การมหาชน), ผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร ในปี 2563 เทียบปี 2562 [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา: <https://govspending.data.go.th/dashboard/5> [10 พฤศจิกายน 2563]

<sup>2</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, การจดทะเบียนธุรกิจประจำเดือนมิถุนายน 2564 และครึ่งปีแรก 2564 กรมพัฒนาธุรกิจการค้า [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/news\\_view.php?nid=469420503](https://www.dbd.go.th/news_view.php?nid=469420503) [27 กรกฎาคม 2564]

<sup>3</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, ข้อมูลการจดทะเบียนธุรกิจ เดือนพฤษภาคม 2564 [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/news\\_view.php?nid=469420429#](https://www.dbd.go.th/news_view.php?nid=469420429#) [30 มิถุนายน 2564]

ราย<sup>4)</sup> รวมในครึ่งปีแรกของปี 2564 มีธุรกิจตั้งใหม่จำนวน 41,022 ราย<sup>5</sup> การใช้วิธีประเมินตนเอง นับว่าเป็นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี แต่ในขณะเดียวกันรัฐบาล ก็ต้องการความมั่นใจว่าภาษีที่ประเมินและชำระมานั้นถูกต้อง ครบถ้วน จึงมีกฎหมายกำหนดให้ต้อง มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวล รัชฎาการ ก่อนยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี

ถึงแม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้ต้องมีการตรวจสอบและรับรองบัญชีก่อนยื่นแบบแสดง รายการและชำระภาษี ก็ยังปฏิเสธไม่ได้ว่าในปัจจุบันยังคงมีนิติบุคคลอีกจำนวนมากที่ยังไม่เข้าระบบ ภาษีหรือมีการเสียภาษีไม่ถูกต้อง จากรายงานการตรวจสอบภาษีอากรคงค้าง ของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2553 – 2557 พบว่ามีภาษีอากรคงค้างจำนวนมากและมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นอย่าง ต่อเนื่อง<sup>6</sup> เกิดจากการที่นิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีหรือมีการเสียภาษีไม่ถูกต้อง จึงต้องมีการประเมินภาษีโดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ซึ่งสอดคล้องกับการที่กรมสรรพากร ออกมาตรการ “บัญชีชุดเดียว” ในปี 2559<sup>7</sup> และปี 2562<sup>8</sup> เพื่อสนับสนุนให้ผู้ประกอบการทำบัญชี และเสียภาษีให้ถูกต้อง โดยจะไม่ตรวจสอบภาษีย้อนหลัง และยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และความรับผิด ทางอาญาให้กับผู้ที่เข้าร่วมโครงการ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่กำหนด

สาเหตุที่สำคัญคือวิธีการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี (ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต) ไม่ได้มุ่งเน้นตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร แต่เป็นการตรวจสอบว่างบการเงินของ กิจการได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ดังนั้น เมื่อ มีการตรวจสอบบัญชีของกิจการจึงไม่ได้เป็นการรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีที่กิจการจะต้อง ชำระ ทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรต้องวิเคราะห์กิจการที่มีความเสี่ยงและตรวจสอบกิจการหลัง ยื่นแบบแสดงรายการอีกครั้ง ซึ่งอาจเป็นการปฏิบัติงานซ้ำซ้อน ประกอบกับจำนวนเจ้าหน้าที่

<sup>4</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, การจดทะเบียนธุรกิจประจำเดือนมิถุนายน 2564 และครึ่งปีแรก 2564 กรมพัฒนาธุรกิจการค้า [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/news\\_view.php?nid=469418099](https://www.dbd.go.th/news_view.php?nid=469418099) [27 กรกฎาคม 2564]

<sup>5</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, การจดทะเบียนธุรกิจประจำเดือนมิถุนายน 2564 และครึ่งปีแรก 2564 กรมพัฒนาธุรกิจการค้า [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/news\\_view.php?nid=469420503](https://www.dbd.go.th/news_view.php?nid=469420503) [27 กรกฎาคม 2564]

<sup>6</sup> สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, รายงานการตรวจสอบ การจัดการภาษีอากรคงค้างกรมสรรพากร[ออนไลน์], 2559. แหล่งที่มา: <https://audit.go.th/th/inspection-results> [27 กรกฎาคม 2564]

<sup>7</sup> พระราชกำหนด ยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากร ตามประมวลรัชฎาการ พ.ศ. 2558, มาตรา 4, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 133 ตอนที่ 1 ก, (1 มกราคม 2559): 2

<sup>8</sup> พระราชบัญญัติยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่มภาษีอากร และความรับผิดทางอาญา เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษี อากรตามประมวลรัชฎาการ พ.ศ. 2562, มาตรา 4 และ มาตรา 8, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนที่ 38 ก, (25 มีนาคม 2563): 2-3

สรรพากรมีไม่เพียงพอสำหรับการตรวจสอบ ทำให้เกิดงานค้างเป็นจำนวนมากและจัดเก็บภาษีได้ไม่ทันเวลา ดังนั้น หากมีผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีเงินได้ทำหน้าที่ตรวจสอบจำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการจะต้องชำระก่อนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ และทำหน้าที่แนะนำข้อกำหนดของกฎหมายภาษีอากรให้กับผู้เสียภาษี อาจทำให้จัดเก็บภาษีได้ถูกต้อง ครบถ้วนมากยิ่งขึ้น เป็นการลดภาระงานของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ทำให้จัดเก็บภาษีได้ทันเวลา รวมถึงลดภาษีอากรค้าง

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- (1) เพื่อศึกษาแนวคิดและกระบวนการตรวจสอบและรับรองบัญชีของประเทศไทยในปัจจุบัน วิเคราะห์ปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร และปัญหาอื่นที่ส่งผลกระทบต่อความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนการยื่นแบบแสดงรายการ
- (2) เพื่อทำความเข้าใจลักษณะ บทบาท หน้าที่และผลของการจัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) ของประเทศญี่ปุ่น
- (3) เพื่อเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาของการตรวจสอบและรับรองบัญชีในประเทศไทย และปัญหาอื่นที่ส่งผลกระทบต่อความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนการยื่นแบบแสดงรายการ โดยการปรับใช้แนวทางของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) ของประเทศญี่ปุ่น
- (4) เพื่อวิเคราะห์ข้อดีและผลกระทบของการจัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย

## 1.3 ขอบเขตของการศึกษา

เอกัตศึกษานับนี้ศึกษาแนวทางการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่ใช้ประกอบการคำนวณภาษีเงินได้ฐานกำไรสุทธิโดยวิธีการประเมินตนเอง ที่ใช้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ทั้งก่อนและหลังการยื่นแบบแสดงรายการ รวมทั้งกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หลักเกณฑ์ มาตรฐานหรือเอกสารของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง รวมไปถึงขอบเขตการปฏิบัติงาน หน้าที่ ความรับผิดชอบ คุณสมบัติและหน่วยงานกำกับดูแลของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย

## 1.4 สมมติฐานของการศึกษา

การตรวจสอบและรับรองบัญชีก่อนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ควรมีการใช้ผู้ตรวจสอบ

และรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) เพื่อรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อประหยัดเวลาในการตรวจสอบซ้ำของกรมสรรพากร

### 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

เอกัตศึกษานี้เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ เป็นรูปแบบการวิจัยเอกสาร โดยอาศัยข้อมูล จากตำรา ตำบทยกกฎหมาย งานวิจัย เอกสารจากหน่วยงานต่าง ๆ ของประเทศไทย ประเทศญี่ปุ่น

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- (1) ทำให้ทราบกระบวนการตรวจสอบและรับรองบัญชีของประเทศไทยในปัจจุบัน
- (2) ทำให้ทราบปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี และปัญหาอื่นที่ส่งผลกับความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนการยื่นแบบแสดงรายการ
- (3) ทำให้ทราบลักษณะ บทบาท หน้าที่ และประโยชน์ของการจัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) ของประเทศญี่ปุ่น
- (4) ทำให้สามารถนำเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหา โดยการจัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) ของประเทศไทยอย่างเหมาะสม เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย

## บทที่ 2

### หลักภาษีอากร แนวทางการตรวจสอบภาษีอากร และแนวคิดอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

ภาษีอากรเป็นแหล่งเงินได้ที่สำคัญของรัฐบาลเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศในแต่ละด้าน ไม่ว่าจะเป็นการบริหารงานทั่วไปของรัฐบาล การศึกษา การสาธารณสุข รวมถึงการพัฒนาเศรษฐกิจ และความเป็นอยู่ของประชาชน ภาษีคือเงินหรือทรัพย์สินที่รัฐบังคับจัดเก็บตามกฎหมายจากประชาชน ซึ่งการที่รัฐบาลจะนำเงินภาษีมาพัฒนาประเทศได้นั้นจำเป็นต้องอาศัยหน่วยงานที่รับผิดชอบซึ่งมีความเชี่ยวชาญในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท เพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีให้ได้ตามเป้าหมายอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม เสนอแนะมาตรการและนโยบายต่าง ๆ เพื่อเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการพัฒนาเศรษฐกิจ อำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษี หรือส่งเสริมให้เกิดความรู้ความเข้าใจและความสมัครใจในการเสียภาษี<sup>9</sup> เป็นต้น รวมถึงรวบรวมเงินภาษีที่จัดเก็บได้ส่งเป็นรายได้แผ่นดินต่อไป โดยหนึ่งในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่สำคัญของประเทศไทยนั้นคือกรมสรรพากร และภาษีที่กรมสรรพากรจัดเก็บเป็นส่วนใหญ่และเป็นแหล่งที่มาของเงินงบประมาณที่สำคัญของประเทศ ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งจะนำมาศึกษาในเอกัตศึกษานี้

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องเสีย เป็นการจัดเก็บภาษีโดยใช้วิธีประเมินตนเอง (Self assessment) ซึ่งการที่จะจัดเก็บภาษีให้ครบถ้วนและมีประสิทธิภาพนั้น จำเป็นต้องมีเครื่องมือที่อาศัยหลักการบริหารภาษีที่ดี ที่สามารถทำให้บังคับจัดเก็บภาษีได้อย่างครบถ้วนถูกต้อง มีวิธีการที่แน่นอน สะดวก และในขณะเดียวกันประชาชนต้องไม่รู้สึกว่กำลังถูกบังคับให้เสียภาษี หรือต้องแบกรับภาระภาษีมากจนเกินไป โดยการใช้เครื่องมือในการบรรเทาภาระภาษี แต่อย่างไรก็ตาม ยังคงมีผู้เสียภาษีจำนวนมากที่ยังไม่ทราบหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย หรือยังมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากรที่ไม่ถูกต้อง จึงมีการกำหนดมาตรการในการตรวจสอบภาษีเพื่อป้องกันการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งนอกจากจะทำให้เกิดความเสียหายกับประเทศชาติแล้วยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง ซึ่งจะนำไปสู่การไม่เต็มใจในการเสียภาษีเพิ่มขึ้น

ในปัจจุบันเครื่องมือที่นำมาใช้ในการตรวจสอบภาษีของประเทศไทยมีทั้งการตรวจสอบและรับรองบัญชีทั้งก่อนและหลังการยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร จึงมีการวางหลักในมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ให้บริษัท

<sup>9</sup> กรมสรรพากร, เกี่ยวกับกรมสรรพากร หน้าที่ของหน่วยงาน [ออนไลน์] แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/8501.html>

และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องจัดให้มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีก่อนยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (แบบภ.ง.ด.50) โดยผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี เพื่อเป็นการรับรองว่าผู้เสียภาษีได้จัดทำบัญชีของกิจการอย่างถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งจะส่งผลต่อความถูกต้องของภาษีอากรที่ต้องชำระด้วย ส่วนการตรวจสอบภาษีหลังการยื่นแบบแสดงรายการจะอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร และเมื่อยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแล้ว สำหรับกิจการที่มีความเสี่ยงที่จะเสียภาษีไม่ถูกต้อง กรมสรรพากรจะดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ ที่กฎหมายกำหนด ตรวจสอบในรายละเอียดของการคำนวณภาษีอีกครั้ง รวมไปถึงการเข้าตรวจสอบกิจการ บัญชี และภาษีอื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากร และหากพบว่ามีภาษีที่ไม่ถูกต้อง จะประเมินภาษีเพิ่มเติมให้ครบถ้วน พร้อมกับเรียกเก็บเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม เพื่อเป็นการรักษาผลประโยชน์ของประเทศชาติ ลงโทษผู้กระทำความผิด ป้องกันการกระทำความผิดในอนาคต รวมถึงทำให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี

ในบทนี้จะกล่าวถึงกฎหมายภาษี หลักการจัดเก็บภาษี แนวทางการตรวจสอบภาษีอากร และแนวคิดอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิในประเทศไทย

## 2.1 กฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีเงินได้ประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญ ซึ่งอยู่ในอำนาจการจัดเก็บของกรมสรรพากร โดยหลักแล้วเป็นการจัดเก็บจากฐานเงินได้ แต่เนื่องจากนิติบุคคลมีหลายประเภท ซึ่งมีลักษณะและข้อจำกัดในการประกอบกิจการที่แตกต่างกัน เพื่อความเป็นธรรมจึงมีการบัญญัติให้นิติบุคคลแต่ละประเภทเสียภาษีจากเงินได้หรือฐานภาษีที่แตกต่างกัน<sup>10</sup> ได้แก่ กำไรสุทธิ รายได้ก่อนหักรายจ่าย เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี เอกศศึกษาฉบับนี้เป็นการศึกษาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิ ส่วนภาษีอื่น ๆ อยู่นอกขอบเขตของการศึกษา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เสียภาษีจากกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการทั้งหมดไม่ว่าเกิดในประเทศไทยหรือในต่างประเทศ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกิจการร่วมค้า เสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากการกระทำกิจการในประเทศไทย<sup>11</sup>

<sup>10</sup> กรมสรรพากร, ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล [ออนไลน์], 2563, แหล่งที่มา: rd.go.th/833.html [20 ตุลาคม 2564]

<sup>11</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 66

ในการคำนวณภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องคำนวณกำไรสุทธิจากรายได้ของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีโดยทั่วไปจะเท่ากับ 12 เดือน ยกเว้นกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นใหม่หรือเลิกกันที่อาจมีรอบระยะเวลาบัญชีน้อยกว่า 12 เดือน<sup>12</sup> หรือในกรณีเลิกกิจการและยังชำระบัญชีไม่เสร็จรอบระยะเวลาบัญชีอาจขยายออกไปมากกว่า 12 เดือนก็ได้ หากมีกำไรสุทธิเกิดขึ้นระหว่างการชำระบัญชี นิติบุคคลยังคงต้องนำกำไรสุทธินั้นมาเสียภาษี

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีระบุนฐานภาษีที่จะใช้ในการคำนวณภาษีได้แล้ว จึงนำมาคูณด้วยอัตราภาษีซึ่งเท่ากับร้อยละ 20 แต่เพื่อเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและจูงใจให้มีการลงทุนในด้านต่าง ๆ จึงมีการออกกฎหมายเพื่อลดอัตราภาษีในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท และรายได้ต่อหนึ่งรอบปีบัญชี ยังไม่เกิน 30 ล้านบาท จะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิในส่วนที่ไม่เกิน 3 แสนบาทแรก กำไรสุทธิในส่วนที่เกิน 3 แสนบาทถึง 3 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 15<sup>13</sup> และกำไรสุทธิในส่วนที่เกิน 3 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ ส่วนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วเกิน 5 ล้านบาท และรายได้ต่อหนึ่งรอบปีบัญชีเกิน 30 ล้านบาท เสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ<sup>14</sup>ตั้งแต่บาทแรก

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษีอากร ชำระไม่ถูกต้อง หรือชำระเกินกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่ยังไม่ชำระ พร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ซึ่งถือเป็นโทษทางแพ่ง นอกจากนี้กฎหมายยังให้อำนาจเจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไปขายทอดตลาด เพื่อนำเงินไปชำระภาษีอากรค้างได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล<sup>15</sup> นอกจากนี้ อาจต้องรับโทษทางอาญา เช่น เสียค่าปรับ และหรือต้องระวางโทษจำคุกด้วย การรับโทษจะมีหลายระดับตามแต่ละกรณี ได้แก่ กรณียื่นแบบแสดงรายการแทนกำหนด แต่ชำระภาษีไม่ครบถ้วน กรณีไม่ได้ยื่นแบบภายในกำหนด กรณีเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบภาษีภายในกำหนดเพื่อเลี่ยงภาษี และกรณีหนีภาษี ซึ่งจะมีโทษหนักที่สุด

<sup>12</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65

<sup>13</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 583) พ.ศ. 2558 มาตรา 3, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 132 ตอนที่ 21 ก, (26 มีนาคม 2558): 78 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 603) พ.ศ. 2559 มาตรา 3, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 133 ตอนที่ 33 ก, (21 เมษายน 2559): 42

<sup>14</sup> ประมวลรัษฎากร บัญชีอัตราภาษีเงินได้

<sup>15</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 12



การที่กฎหมายมีการกำหนดบทลงโทษทางอาญา ซึ่งเป็นมาตรการขั้นสุดท้ายที่รัฐจะนำมาดำเนินการกับผู้เสียภาษีกรณีตรวจพบว่ามีกรกระทำผิด เพื่อเป็นการรักษาผลประโยชน์ของประเทศชาติ ลงโทษผู้กระทำความผิด ป้องกันการกระทำความผิดในอนาคต รวมถึงทำให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี ซึ่งจะกล่าวถึงต่อไป

## 2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ : วิธีประเมินตนเอง (Self assessment)

เมื่อกฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิ วิธีการคำนวณภาษีรวมถึงบทลงโทษกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว การประเมินภาษีก็เป็นเรื่องที่สำคัญ เพราะนอกจากจะส่งผลต่อความถูกต้องของจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้ และต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลแล้ว ยังส่งผลต่อความเต็มใจเสียภาษีของผู้เสียภาษีอีกด้วย

หลักการประเมินภาษีโดยทั่วไป แบ่งออกได้เป็น 2 วิธี<sup>16</sup> ได้แก่

(1) การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน (Taxpayer Passive System) เป็นวิธีการประเมินภาษีโดยให้เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีเป็นผู้ประเมินจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ โดยใช้วิธีการที่กำหนดในกฎหมาย แล้วแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษี ตัวอย่างภาษีของประเทศไทยที่ใช้วิธีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน ได้แก่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น

(2) การประเมินภาษีโดยผู้เสียภาษี (Taxpayer Active System) หรือวิธีประเมินตนเอง (Self assessment) เป็นวิธีการประเมินภาษีโดยตัวผู้เสียภาษีเองมีหน้าที่จัดทำแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีตามวิธีการ หลักเกณฑ์ ที่กฎหมายกำหนด แต่อย่างไรก็ตามเมื่อผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีต่อหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบจะตรวจสอบข้อมูลตามแบบแสดงรายการอีกครั้งหนึ่งตามวิธีการของหน่วยงานนั้น ๆ เพื่อป้องกันความผิดพลาดทั้งที่เกิดจากการตั้งใจและไม่ตั้งใจ ตัวอย่างภาษีในประเทศไทยที่ใช้วิธีการประเมินภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง ได้แก่ ภาษีเงินได้ เป็นต้น

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บโดยใช้วิธีประเมินตนเอง เป็นการช่วยลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล เนื่องจากผู้เสียภาษีมีจำนวนมาก หากใช้วิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานจะต้องใช้บุคลากรจำนวนมากและใช้เวลาในการประเมินและจัดเก็บนานจนเกินไป ซึ่งไม่คุ้มค่ากับจำนวนภาษีที่เก็บได้ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีโดยวิธีประเมินตนเองยังทำให้กระบวนการตรวจสอบภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้นจากการที่เจ้าพนักงานมีเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบมากขึ้น สามารถ

<sup>16</sup> ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, 5 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 280.

วิเคราะห์ข้อมูลกิจการที่มีความเสี่ยงเพื่อตรวจสอบภาษีได้อย่างตรงจุดมากขึ้น ยิ่งไปกว่านั้น การประเมินภาษีโดยวิธีประเมินตนเองยังมีข้อดีต่อผู้เสียภาษีในแง่ของความเป็นธรรม เนื่องจากผู้เสียภาษีย่อมรู้ขอบเขตรายได้ของตนเองดีที่สุด หากให้เจ้าพนักงานเป็นผู้ประเมินรายได้ของผู้เสียภาษีแทน อาจเกิดข้อโต้แย้งและข้อพิพาทตามมาได้ ซึ่งเป็นการสิ้นเปลืองเวลาและงบประมาณมากขึ้น<sup>17</sup>

อย่างไรก็ตาม วิธีประเมินตนเองก็มีข้อจำกัดเช่นกัน คือ เป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้เสียภาษี เนื่องจากกฎหมายภาษีเป็นกฎหมายที่มีข้อกำหนดมากมาย ก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย อาจเป็นเวลาที่ใช้ในการศึกษาข้อกฎหมาย จัดเตรียมแบบแสดงรายการ หรือการจัดเก็บเอกสารประกอบการลงบัญชี ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษีได้ นอกจากนี้วิธีประเมินตนเองอาจทำให้บุคคลบางกลุ่มเสียภาษีไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วนหรือหนีภาษีได้ ไม่ว่าจะเกิดจากความตั้งใจหรือไม่ ส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้ลดลง<sup>18</sup>

### 2.3 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

การที่รัฐบาลจะออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีกับประชาชน ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระและเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพในการใช้ทรัพย์สินอย่างหนึ่ง จึงจำเป็นต้องพิจารณาอย่างรอบคอบ เพื่อให้เกิดความสมดุลระหว่างการจัดเก็บรายได้ให้เพียงพอต่อการนำไปใช้พัฒนาประเทศ ในขณะที่ต้องไม่ก่อให้เกิดภาระต่อประชาชนมากเกินไปจนเกินสมควร ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล มีการนำหลักการบริหารภาษีอากรมาใช้ดังนี้

#### (1) หลักความเป็นธรรม

ประชาชนทุกคนที่ได้รับบริการสาธารณะจากรัฐบาล ควรต้องมีส่วนร่วมในการแบกรับภาระต้นทุนและค่าใช้จ่ายเหล่านั้นอย่างไรจึงจะถือว่าเป็นธรรม แนวคิดนี้จึงเป็นที่มาของหลักการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรม ซึ่งจะส่งผลให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น อีกทั้งยังเป็นการลดการเลือกปฏิบัติต่อประชาชน<sup>19</sup> แนวคิดหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

<sup>17</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, “วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ: ข้อเสนอเพื่อการปฏิรูปวิธีการเสียภาษี โดยการประเมินตนเอง,” *วารสารสุทธิปริทัศน์* 30, ฉบับพิเศษ (ตุลาคม - ธันวาคม 2559): หน้า 257 - 258.

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 258 - 259.

<sup>19</sup> OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* [Online], 16 Sep 2014. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

(1.1) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (The principle of absolute equity)<sup>20</sup> คือการที่ผู้เสียภาษีทุกคนต้องรับภาระค่าใช้จ่ายของรัฐเป็นจำนวนที่เท่ากัน โดยไม่คำนึงว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกันหรือไม่ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีด้วยหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์จึงไม่อาจนำมาใช้ในทางปฏิบัติได้

(1.2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The principle of relative equity)<sup>21</sup> แบ่งออกเป็น 2 หลัก คือ

(ก) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือ ประชาชนจะเสียภาษีตามประโยชน์ที่ได้รับจากบริการของรัฐ อย่างไรก็ตามการใช้จ่ายของรัฐเป็นการทำเพื่อประโยชน์ส่วนรวม จึงยากที่จะจำแนกว่าใครได้ประโยชน์เท่าใด

(ข) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ ประชาชนจะเสียภาษีตามความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้ไม่ได้คำนึงว่าใครจะได้รับประโยชน์จากบริการของรัฐมากน้อยต่างกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีจึงมีส่วนในการกระจายความเป็นธรรมในสังคมได้

ดังนั้น หลักความสามารถในการเสียภาษีจึงถูกนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากมีความง่ายในทางปฏิบัติ โดยนิติบุคคลที่มีกำไรสุทธิมากจะถือว่าเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่า และเมื่อกฎหมายกำหนดให้ผู้ใดเป็นผู้เสียภาษีแล้ว ผู้นั้นก็ควรที่จะปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด เนื่องจากกฎหมายมีลักษณะเป็นการบังคับใช้ในกรณีทั่วไป ไม่มีการเลือกปฏิบัติ ดังนั้น การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดอื่น ๆ นอกจากจะส่งผลต่อความถูกต้องของจำนวนภาษีที่ผู้ที่จะต้องชำระ ยังส่งผลต่อความเป็นธรรมในการเสียภาษี โดยหากผู้ใดเสียภาษีไม่ถูกต้อง เสียภาษีเกินกำหนดเวลา หรือไม่เสียภาษี ไม่ว่าจะเกิดจากความตั้งใจหรือไม่ก็ตาม เท่ากับเป็นการปฏิบัติที่แตกต่างออกไป ซึ่งจะส่งผลต่อความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองที่มีการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างครบถ้วนและถูกต้อง

(2) หลักความประหยัด

หลักความประหยัดเป็นการเสียค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดไม่ว่าจะเป็นด้านรัฐซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีหรือด้านประชาชนที่เป็นผู้เสียภาษี เช่น ส่งเสริมให้เกิดความรู้ความเข้าใจที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีโดยการให้ข้อมูลที่ถูกต้อง เข้าใจง่าย และสามารถเข้าถึงได้ง่าย รวมถึงการส่งเสริมให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษี นอกจากเป็นการประหยัดต้นทุนในการ

<sup>20</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552) หน้า 225-233.

<sup>21</sup> เรื่องเดียวกัน

ปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีส่วนใหญ่เข้าระบบภาษีและสามารถคำนวณภาษีได้อย่างถูกต้อง ยังเป็นการประหยัดต้นทุนในการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรอีกด้วย

### (3) หลักความมีประสิทธิภาพและความเป็นกลาง

เมื่อมีการออกกฎหมายให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีกับประชาชนแล้ว การจัดเก็บภาษีนั้นต้องกระทำในเวลาที่เหมาะสมและต่อเนื่อง นอกจากเป็นการอำนวยความสะดวกและไม่ก่อให้เกิดภาระกับประชาชนมากเกินไปแล้วยังทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างสม่ำเสมอ และสามารถประมาณการรายรับเพื่อนำไปวางแผนงบประมาณที่ใช้ในการพัฒนาประเทศต่อไป การจัดเก็บภาษีต้องสามารถจัดเก็บได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ซึ่งหากมีการบังคับใช้กฎหมายแล้วแต่มีบุคคลบางกลุ่มที่หลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ประชาชนผู้เสียภาษีอาจมองว่าการจัดเก็บภาษีนั้นไม่ยุติธรรมและไม่ได้ผล ถือว่าการบังคับใช้กฎหมายนั้นอาจจะยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ<sup>22</sup>

## 2.4 หลักการบริหารจัดเก็บภาษีแนวใหม่โดยใช้หลักบริหารความเสี่ยง (Compliance Risk Management)

การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยในสมัยก่อนเป็นการนำเครื่องมือเดียวมาใช้จัดการกับผู้เสียภาษี เน้นการตรวจสอบหลังการยื่นแบบ เป็นการใช้ทรัพยากรเกินความจำเป็น ทำให้เกิดความล่าช้าในการตรวจสอบภาษี รวมถึงปริมาณงานไม่สัมพันธ์กับจำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ จึงส่งผลให้จัดเก็บภาษีได้ไม่ทันการและเกิดภาษีอากรค้าง

ปัจจุบันในหลาย ๆ ประเทศรวมถึงประเทศไทย ได้เริ่มมีการนำแนวทางการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรโดยใช้หลักการบริหารความเสี่ยง หรือ Compliance Risk Management (CRM) มาใช้ ซึ่งเป็นการบริหารการจัดเก็บภาษีโดยมุ่งเน้นความเข้าใจลักษณะและพฤติกรรมของผู้เสียภาษี ใช้เครื่องมือที่เหมาะสมกับผู้เสียภาษีแต่ละกลุ่ม เพื่อส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรให้ถูกต้อง เป็นการแก้ไขปัญหาการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ ในสหภาพยุโรปมีการนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้ให้เข้ากับวิชาชีพที่ปรึกษาภาษีอากร ซึ่งมีส่วน

<sup>22</sup> OECD (2014) , *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* [Online], 16 Sep 2014. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

สำคัญต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร<sup>23</sup> โดยแนวทางดังกล่าวมีองค์ประกอบที่สำคัญ 4 ด้าน<sup>24</sup> ได้แก่ (1) ผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ที่จะจัดกลุ่มของผู้เสียภาษีออกเป็นกลุ่มย่อย เช่น ผู้เสียภาษีกลุ่มดี และผู้เสียภาษีกลุ่มเสี่ยง (2) ทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบ ได้แก่ จำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ ความรู้ความสามารถของทีมตรวจสอบ เทคโนโลยีที่ช่วยในการตรวจสอบ และงบประมาณ (3) เครื่องมือที่ใช้ในการจัดการเก็บภาษี ได้แก่ การให้ความรู้แก่ผู้เสียภาษี การกำกับดูแลผู้เสียภาษี การปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย การตรวจสอบภาษี เป็นต้น (4) ผลลัพธ์ เป็นข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์องค์ประกอบต่าง ๆ เพื่อนำไปวางแผนว่าจะใช้เครื่องมือใดกับผู้เสียภาษีแต่ละกลุ่ม และนำเครื่องมือเหล่านั้นไปปรับใช้ต่อไป เช่น กรณีผู้เสียภาษีที่เป็นกลุ่มเสี่ยงสูง จะเน้นไปทางการใช้ข้อบังคับทางกฎหมาย เช่น การตรวจสอบภาษีของกิจการเป็นประจำ และกรณีผู้เสียภาษีเป็นกลุ่มเสี่ยงต่ำจะใช้แนวทางให้คำแนะนำในการเสียภาษีที่ถูกต้อง

## 2.5 แนวความคิดในการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี

ในการจัดเก็บภาษีนั้น หากรัฐบาลมุ่งที่จะเก็บภาษีโดยเน้นที่จำนวนเงินมากเกินไป เช่น กำหนดอัตราภาษีสูง หรือเก็บภาษีจากรายได้ทุกประเภท ในแง่ของธุรกิจอาจเกิดผลกระทบ เช่น เป็นการลดแรงจูงใจในการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการที่เสียภาษี หรือผู้ประกอบการรายใหม่จะไม่มีแรงจูงใจในการเข้าไปลงทุน ซึ่งอาจเกิดข้อเสียต่อระบบเศรษฐกิจ ดังนั้น จึงมีแนวทางเพื่อเพิ่มจำนวนภาษีและส่งเสริมธุรกิจไปพร้อมกัน คือการลดภาระภาษีของธุรกิจและทดแทนรายได้ที่กิจการนำไปจ่ายภาษีประเภทอื่น ๆ ประกอบกับรักษามาตรการป้องกันไม่ให้รายได้ส่วนตัวถูกจัดประเภทไปเป็นรายได้จากธุรกิจซึ่งต้องเสียภาษี<sup>25</sup>

การบรรเทาภาระภาษีเป็นคำที่มีความหมายกว้าง เนื่องจากภาระภาษีเกิดขึ้นได้จากหลายองค์ประกอบ แต่โดยหลักแล้วเป็นการลดจำนวนภาษีโดยรวมที่ต้องชำระ ซึ่งอาจหมายถึงภาษีที่จะต้องเสียตามแบบแสดงรายการลดลง หรือการขอลดภาษีที่ชำระไว้เกิน การบรรเทาภาระภาษีอาจเป็นการให้สิทธิโดยอัตโนมัติ เช่น การยกเว้นภาษีเงินปันผล การหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ หรือกิจการต้องแสดงรายการเพื่อรับสิทธิในการลดหย่อนภาษี เช่น การลดหย่อนภาษี

<sup>23</sup> นภาพร ขุพรานนท์ และ จริญญา ปานเจริญ, “ความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่สรรพากรต่อการนำหลักกระบวนการบริหารความเสี่ยงมาใช้ปฏิบัติในสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 2,” วารสารบัณฑิตศึกษา มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ 3, 3 (เมษายน - กรกฎาคม 2558): 970

<sup>24</sup> ดร.ศศิกันต์ จิตุปา, “การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร,” วารสารนักบริหาร 31, 1 (มกราคม – มิถุนายน 2557): 43

<sup>25</sup> HINES, J. (2017). *Business Tax Burdens and Tax Reform*. Brookings Papers on Economic Activity, pp. 449-471. [Online], 2017. Available from: <http://www.jstor.org/stable/90019465> [2 September 2021]

จากเงินบริจาค<sup>26</sup> เครื่องมือที่จะใช้ลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระ สามารถทำได้หลายกรณี ได้แก่ การยกเว้นภาษี การลดอัตราภาษี การยกเว้นเงินได้ การหักค่าใช้จ่าย การหักค่าลดหย่อน ขึ้นอยู่กับนโยบายที่รัฐบาลเลือกใช้

กล่าวได้ว่าการเพิ่มหรือลดภาษีเป็นเครื่องมือหนึ่งในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เช่น การลดภาษีบางประเภทเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจ ส่งเสริมให้มีการช่วยเหลือกันในสังคมผ่านนโยบายภาษี เช่น ให้สิทธิลดหย่อนภาษีสำหรับเงินบริจาคให้องค์กรสาธารณกุศล การสนับสนุนให้มีการลงทุนในธุรกิจที่ต้องการส่งเสริม เช่น สิทธิประโยชน์ด้านภาษีสำหรับการส่งเสริมการลงทุน<sup>27</sup> หรือมีวัตถุประสงค์ในด้านภาษีอากร เช่น ส่งเสริมให้มีการเสียภาษีอากรที่ถูกต้องโดยอนุญาตให้นำค่าบริการวิชาชีพด้านภาษีมาถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เป็นต้น การที่รัฐบาลได้เปิดช่องให้สามารถลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระได้โดยการใช้ตัวบรรเทาภาระทางภาษีเป็นวิธีการหนึ่งซึ่งนอกจากจะช่วยให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีน้อยลงโดยไม่ต้องกระทำผิดกฎหมาย ยังส่งผลให้ผู้เสียภาษีเกิดความเต็มใจที่จะเสียภาษีมากขึ้น

## 2.6 การตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีเงินได้ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร (ภ.ง.ด. 50)

ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลและชำระภาษีต่อกรมสรรพากร ต้องมีการเตรียมข้อมูลเพื่อกรอกในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร (แบบภ.ง.ด.50)<sup>28</sup> ข้อมูลดังกล่าวประกอบด้วย ข้อมูลทั่วไปของกิจการ เช่น ชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของบริษัท รอบระยะเวลาบัญชี คำรับรองของกรรมการ ข้อมูลของผู้ทำบัญชี ข้อมูลของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี และข้อมูลทางบัญชีของกิจการ ดังนั้น บุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับความถูกต้องของข้อมูลที่ใช้ในการยื่นแบบแสดงรายการ ได้แก่ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้ทำบัญชี ที่ปรึกษาภาษีอากร และผู้ประกอบการหรือกรรมการของบริษัท

### 2.6.1 ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

มาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร วางหลักว่า เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร การตรวจสอบและรับรองบัญชีจะกระทำได้โดยบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจาก

<sup>26</sup> Tolley, “Tax relief definition”, Tax Terminology Index [Online], Available from: <https://www.lexisnexis.co.uk/tolley/tax/glossary/tax-relief> [1 September 2021]

<sup>27</sup> ศุภกิจ มีอุไร, “การตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 9.

<sup>28</sup> ภาคผนวก ก. แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50)

อธิตี ซึ่งประกอบไปด้วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant)<sup>29</sup> และผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Accountant)<sup>30</sup> โดยที่ “การตรวจสอบและรับรองบัญชี” หมายถึง การตรวจสอบและรับรองงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543<sup>31</sup> ดังนั้น บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำส่งงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีและยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรต่อกรมสรรพากร

การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องทำการตรวจสอบงบการเงินและเอกสารประกอบการลงบัญชีของบริษัทและรับรองความถูกต้องของข้อมูลตามแบบแสดงรายการก่อนการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี โดยลงลายมือชื่อในแบบภ.ง.ด.50 เนื่องจากจำนวนภาษีที่บริษัทจะต้องชำระตามแบบแสดงรายการมีที่มาจากรายการบัญชี ผลประกอบการ และฐานะทางการเงินของบริษัท ซึ่งสะท้อนผ่านงบการเงิน ดังนั้น ข้อมูลที่มีส่วนสำคัญต่อการคำนวณภาษีเงินได้คือข้อมูลทางบัญชีของบริษัทจึงต้องผ่านการรับรองความถูกต้องโดยผู้สอบบัญชี

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ต้องสอดส่องใช้ความรู้และความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีกับผู้ประกอบวิชาชีพ โดยทั่วไปต้องปฏิบัติ ในกรณีที่พบว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ได้ลงบัญชี และหรือลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริง ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องเปิดเผยข้อตรวจพบดังกล่าวในแบบแจ้งข้อความที่อธิตีกำหนด

สำหรับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้นมีลักษณะ ดังนี้

### 2.6.1.1 หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

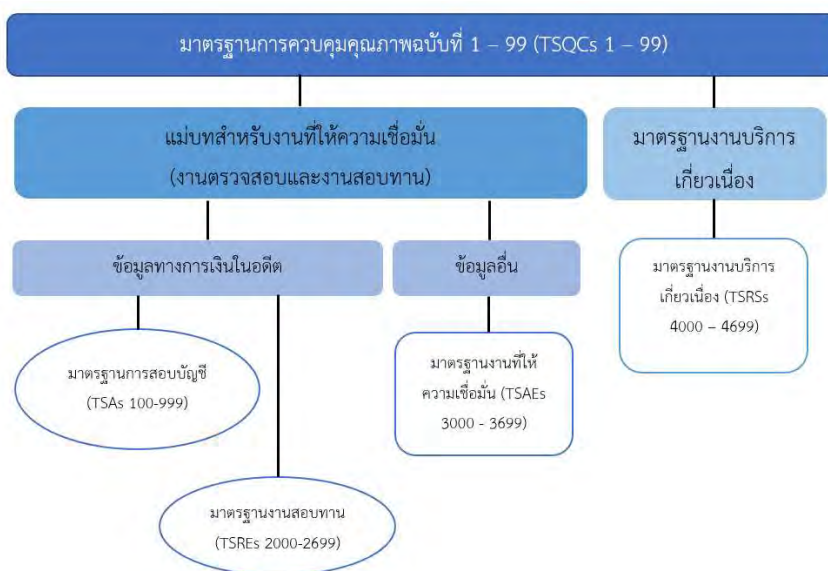
การสอบบัญชีเป็นหนึ่งในความหมายของวิชาชีพบัญชีที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 งานของผู้สอบบัญชีมีทั้งลักษณะของงานที่ให้ความเชื่อมั่น เช่น งานสอบบัญชีงานสอบทานงบการเงิน งานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น ๆ และงานบริการเกี่ยวเนื่อง เช่น การรวบรวมข้อมูล

<sup>29</sup> “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี ถือว่าเป็นผู้ได้รับอนุญาตจากอธิตีให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

<sup>30</sup> “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” ที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากอธิตี ให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 (ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก) กล่าวคือ งบการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมและรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท สามารถตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้

<sup>31</sup> ประกาศอธิตีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 2, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 118 ตอนพิเศษ 41 ง, (3 พฤษภาคม 2544): 19

โดยในแต่ละลักษณะงานจะมีแม่บทหรือมาตรฐานในการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน แต่โดยรวมจะถูกกำกับโดยมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1<sup>32</sup> (Thai Standard on Quality Control) เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ที่ประกาศโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เพื่อเป็นแนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนงานบริการเกี่ยวเนื่อง<sup>33</sup> ดังรูปที่ 1



รูปที่ 1 มาตรฐานการให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง

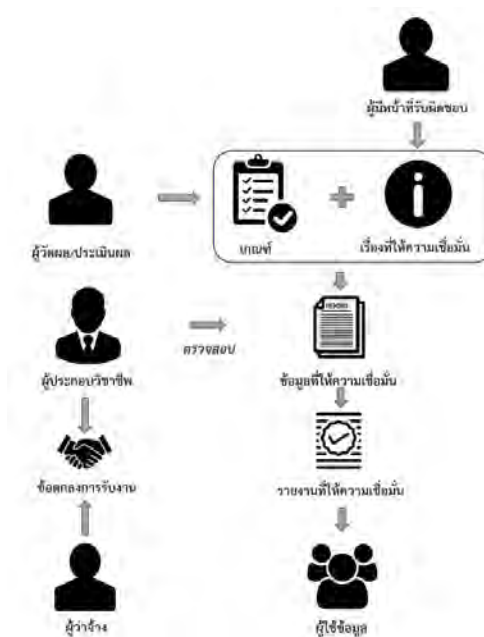
งานที่ให้ความเชื่อมั่น หมายถึง งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพมีเป้าหมายในการได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อแสดงข้อสรุป ซึ่งออกแบบไว้เพื่อเพิ่มระดับของความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูลที่ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นต่อเกณฑ์<sup>34</sup> งานที่ให้ความเชื่อมั่นทุกงานประกอบไปด้วยอย่างน้อยสามกลุ่ม คือ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ผู้ประกอบวิชาชีพ และผู้ใช้ข้อมูล ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานที่ให้ความเชื่อมั่น และบทบาทหน้าที่ของผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลอาจแยกจากผู้ว่าจ้างงานได้

<sup>32</sup> เริ่มใช้ในต่างประเทศตามข้อกำหนดของ International Federation of Accountants (IFAC) ตั้งแต่ปี 2548 และมีการปรับปรุงเนื้อหาในปี 2552 ส่วนในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชี เริ่มเผยแพร่ร่างมาตรฐานนี้ในปี 2553 และประกาศเป็นมาตรฐานเมื่อต้นปี 2554 ทั้งนี้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557

<sup>33</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, “ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ที่ 9/2554 มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง,” 12 กุมภาพันธ์ 2554.

<sup>34</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, “แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น,” เมษายน 2559.





รูปที่ 2 บทบาทและความรับผิดชอบของกลุ่มบุคคลในงานที่ให้ความเชื่อมั่น

สำหรับการศึกษาในเอกัตศึกษาระดับนี้ จะศึกษาถึงลักษณะการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เป็นการสอบบัญชี ซึ่งจะกล่าวถึงต่อไปนี้

### (1) การปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

งานสอบบัญชีเป็นหนึ่งในงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลทางการเงินในอดีต โดยผู้สอบบัญชี<sup>35</sup> ต้องปฏิบัติงานภายใต้กรอบของแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น และมาตรฐานการสอบบัญชี (Thai Standard on Auditing) ที่ประกาศโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์<sup>36</sup> รวมถึงข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ความเชื่อมั่นต่อการเงินที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผลลัพธ์คือรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สามารถเพิ่มความเชื่อมั่นของงบการเงินให้กับผู้ใช้งบการเงินได้ โดยวิเคราะห์ตามบทบาทและความรับผิดชอบของกลุ่มบุคคลในงานที่ให้ความเชื่อมั่นดังนี้

<sup>35</sup> ผู้สอบบัญชี หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งตามปกติคือหุ้นส่วน ผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือสำนักงาน (แล้วแต่กรณี) (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, “มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี,” ย่อหน้าที่ 13 (ง), 27 ตุลาคม 2559)

<sup>36</sup> แปลมาจากฉบับที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษ โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC)

องค์ประกอบของงานที่ให้ความเชื่อมั่น	งานสอบบัญชี
ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบ	ผู้บริหารของกิจการ
เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น	ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ
ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น	งบการเงิน
เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดผล	ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
ผู้ประกอบวิชาชีพ	ผู้สอบบัญชี
รายงานที่ให้ความเชื่อมั่น	รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ผู้ใช้ข้อมูล	ผู้ใช้งบการเงิน

ตารางที่ 1 บทบาทและความรับผิดชอบของกลุ่มบุคคลในงานสอบบัญชี

การตรวจสอบบัญชีคือการตรวจสอบงบการเงินของกิจการเพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน ว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และเพื่อรายงานข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ<sup>37</sup>

งบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีถูกนำไปใช้ในวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ได้แก่ ตรวจสอบตามข้อกำหนดของกฎหมาย เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่กำหนดให้บริษัทต้องจัดทำบัญชีที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีทุกรอบบัญชีเพื่อเสนออนุมัติต่อที่ประชุมใหญ่ รวมถึงพระราชบัญญัติการบัญชีที่กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำงบการเงินและยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เป็นการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจ เพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการคำนวณภาษี หรือเพื่อนำงบการเงินไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะป็นเจ้าของกิจการ ฝ่ายบริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน ธนาคาร บริษัทคู่ค้า ลูกค้าของบริษัท รัฐบาล เป็นต้น

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้รับรองความถูกต้องของงบการเงินว่าได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมถึงได้เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอหรือไม่ ข้อมูลดังกล่าวจัดทำโดยผู้ทำบัญชี โดยมีผู้บริหารของบริษัทเป็น

<sup>37</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, “มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี,” มิถุนายน 2555

ผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องปฏิบัติตามตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีและแม่บทที่เกี่ยวข้องที่ประกาศโดยสภาวิชาชีพบัญชี<sup>38</sup> การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยทั่วไปจะมีขั้นตอนการปฏิบัติงานดังนี้<sup>39</sup>

1) การวางแผนการตรวจสอบ (Planning) การทำความเข้าใจลักษณะทั่วไป พิจารณาความเป็นอิสระจากบริษัท รวมถึงวางแผนเรื่องระยะเวลา ขอบเขต ที่จะตรวจสอบ รวมไปถึงจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงานและความรู้ความสามารถของทีมตรวจสอบ

2) การประเมินความเสี่ยง (Risk assessment) การพิจารณาข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจอุตสาหกรรม สภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกของบริษัท การกำกับดูแลกิจการ เพื่อระบุและประเมินว่ากิจการมีความเสี่ยงใดบ้างที่อาจก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ<sup>40</sup> ไม่ว่าจะเกิดจากความตั้งใจหรือข้อผิดพลาด

3) การวางกลยุทธ์การตรวจสอบ (Audit strategy and plan) หลังจากระบุและประเมินความเสี่ยงแล้ว ผู้สอบบัญชีจะวางกลยุทธ์ในการตรวจสอบโดยรวมและการตรวจสอบในรายละเอียดเพื่อจัดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

4) การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Gathering evidence) ผู้สอบบัญชี (รวมถึงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) จะใช้ต้องความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional scepticism)<sup>41</sup> และใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ<sup>42</sup> เมื่อได้รับเอกสารหลักฐาน ไม่ว่าจะ เป็นในขั้นตอนของการทดสอบการ

<sup>38</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 118 ตอนพิเศษ 41 ง, (3 พฤษภาคม 2544): 19

<sup>39</sup> PWC, “Understanding a financial statement audit,” audit-service [Online] ,Available from: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/pwc-understanding-financial-statement-audit.pdf> [9 September 2021]

<sup>40</sup> ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หมายถึง ความเสี่ยงที่งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญก่อนการตรวจสอบ ประกอบด้วย (1) ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ความเสี่ยงของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะ มีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่น โดยไม่พิจารณาการควบคุมที่เกี่ยวข้อง (2) ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่การควบคุมภายในของกิจการไม่สามารถป้องกันหรือตรวจสอบพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นภายในเวลาทันท่วงที, สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี, มิถุนายน 2555

<sup>41</sup> การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง หักคณคติที่รวมถึงความรู้สึกรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวัง, เรื่องเดียวกัน

<sup>42</sup> การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง การนำการฝึกอบรม ความรู้ และประสบการณ์ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการบัญชี และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องไปใช้ในการตัดสินใจอย่างรอบรู้ในการปฏิบัติงานที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ของงานตรวจสอบ, เรื่องเดียวกัน

ควบคุม (Test of control) หรือการทดสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Test)<sup>43</sup> ในการตรวจสอบเอกสารการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ความเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชีเป็นการประเมินเกี่ยวกับปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งพิจารณาจากความเสี่ยงของรายการบัญชีนั้น ประกอบกับคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีซึ่งพิจารณาความน่าเชื่อถือของเอกสารหลักฐาน ส่วนความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีเป็นการประเมินเกี่ยวกับคุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชี ในเรื่องของความเกี่ยวข้องและความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีระบุได้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

5) สรุปผลการตรวจสอบ (Finalisation) เป็นการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากข้อสรุปที่ได้จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ

การสอบบัญชีไม่ได้เป็นการให้ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากมีข้อจำกัดสืบเนื่องจากการสอบบัญชี ซึ่งเกิดจากลักษณะของการรายงานทางการเงิน ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ และความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติตามตรวจสอบภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม ทำให้หลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็น จำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจอย่างสมเหตุสมผลมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง<sup>44</sup> ซึ่งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชี คือ เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ดังนั้น การตรวจสอบบัญชีจึงไม่ได้เป็นการรับประกันว่าข้อผิดพลาดทุกรายการจะถูกตรวจพบ รวมไปถึงข้อมูลทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีเงินได้ด้วย

## (2) คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เนื่องจากงานสอบบัญชีเป็นงานที่ต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชี กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และเทคนิคการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสรุปของการสอบบัญชี รวมถึงงานสอบบัญชีซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการรักษาผลประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น จึงต้องมีการกำหนดคุณสมบัติของการเป็นผู้สอบบัญชีเพื่อคัดเลือกบุคคลที่มีความรู้ความสามารถและ

<sup>43</sup> การทดสอบการควบคุมเป็นการทดสอบเพื่อประเมินว่าระบบการควบคุมของบริษัทที่สามารถจัดความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดได้มากน้อยเพียงใด โดยปกติจะเป็นการตรวจสอบในช่วงระหว่างปี หากผู้สอบบัญชีไม่เชื่อถือระบบการควบคุมของบริษัท จะทำการขยายขอบเขตของการทดสอบเนื้อหาสาระ ส่วนการทดสอบเนื้อหาสาระเป็นการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีโดยตรง โดยทั่วไปจะเข้าตรวจสอบในปีถัดไปหลังจากปิดบัญชีเสร็จเรียบร้อยแล้ว วิธีการตรวจสอบได้แก่ การวิเคราะห์เปรียบเทียบ การตรวจนับ (ช่วงสิ้นปี) การสังเกตการณ์ การยืนยันยอด การตรวจสอบเอกสาร การปฏิบัติซ้ำ เป็นต้น, สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, เรื่องเดียวกัน

<sup>44</sup> เรื่องเดียวกัน

มีคุณสมบัติที่เหมาะสมกับการปฏิบัติงาน โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้ขอรับใบอนุญาตต้องมีคุณสมบัติ และไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังที่จะกล่าวถึงต่อไปนี้<sup>45</sup>

ผู้ขอรับใบอนุญาตจะต้องเป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี<sup>46</sup> ประกอบกับผ่านการทดสอบ หรือฝึกอบรมหรือฝึกงานหรือเคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีในประเทศหรือในต่างประเทศ มาแล้วตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้<sup>47</sup> ข้อใดข้อหนึ่ง

(1) ฝึกหัดงานสอบบัญชี และเข้ารับการทดสอบความรู้

โดยมีการปฏิบัติงานในฐานะผู้ช่วยผู้สอบบัญชีกับผู้สอบบัญชีจากหน่วยงานที่มีการตรวจสอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยหรือมาตรฐานการสอบบัญชีของต่างประเทศที่สภาวิชาชีพบัญชี ให้การรับรอง หรือฝึกหัดงานในประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีใน ประเทศนั้นได้ เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ยื่นคำขอแจ้งการฝึกหัดงาน และมี เวลาฝึกหัดงานรวมกันไม่น้อยกว่า 3,000 ชั่วโมง และทำรายงานการฝึกหัดงานยื่นต่อคณะกรรมการ สภาวิชาชีพบัญชี และผ่านการทดสอบความรู้วิชาการบัญชี 2 รายวิชา วิชาการสอบบัญชี 2 รายวิชา และวิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 2 รายวิชา ผลการทดสอบต้องได้ คะแนนในแต่ละรายวิชาไม่น้อยกว่าร้อยละ 60 การทดสอบดำเนินการโดยสภาวิชาชีพบัญชี

(2) ฝึกหัดงานสอบบัญชี ฝึกอบรมในหลักสูตรประกาศนียบัตรทางการสอบบัญชีของสภา วิชาชีพบัญชีและเข้ารับการทดสอบความรู้

โดยผู้ขอรับใบอนุญาตต้องปฏิบัติงานในฐานะผู้ช่วยผู้สอบบัญชีกับผู้สอบบัญชีจากหน่วยงานที่ มีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยหรือมาตรฐานการสอบบัญชีของต่างประเทศที่ สภาวิชาชีพบัญชีให้การรับรอง หรือฝึกหัดงานในประเทศที่ยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพ สอบบัญชีในประเทศนั้นได้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี และมีเวลาฝึกหัดงานรวมกันไม่ น้อยกว่า 1,000 ชั่วโมง และทำรายงานการฝึกหัดงานยื่นต่อคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ต้องเข้า

<sup>45</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 39, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 121 ตอนพิเศษ 65 ก, (22 ตุลาคม 2547): 11

<sup>46</sup> เป็นสมาชิกสามัญหรือสมาชิกวิสามัญของสภาวิชาชีพบัญชี คุณสมบัติของสมาชิกสามัญ ต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปี และสำเร็จการศึกษาในระดับไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีหรือเทียบเท่าทางการบัญชีหรือสาขาอื่นตามที่สภาวิชาชีพกำหนด คุณสมบัติของสมาชิกวิสามัญ คือต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย อายุไม่ต่ำกว่า 20 ปี สำเร็จการศึกษาในระดับไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีหรือเทียบเท่าในสาขาบริหารธุรกิจ พาณิชยศาสตร์ เศรษฐศาสตร์ หรือสาขาอื่นที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นว่ามีความเกี่ยวข้องกับการ ประกอบวิชาชีพบัญชี สำหรับสมาชิกวิสามัญซึ่งไม่มีสัญชาติไทย ต้องเป็นผู้มีความรู้ภาษาไทยดีพอที่จะสามารถสอบบัญชีและจัดทำ รายงานเป็นภาษาไทยได้และมีภูมิลำเนาในประเทศไทย และเมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วต้องได้รับใบอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการ ทำงานของคนต่างด้าวด้วย จึงจะปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

<sup>47</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยหลักเกณฑ์และคุณสมบัติของ ผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2563 ข้อ 4, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 137 ตอนพิเศษ 209 ง, (14 กันยายน 2563): 29

ฝึกอบรมในหลักสูตรไม่ต่ำกว่าร้อยละ 80 ของชั่วโมงการฝึกอบรมในแต่ละรายวิชา มีการทดสอบหรือวัดผลในทุกรายวิชา ไม่น้อยกว่า 10 รายวิชาโดยรวมรายวิชาโครงการศึกษาอิสระที่ประเมินผลตามที่คณะกรรมการกำหนด และผลการทดสอบหรือวัดผลต้องได้คะแนนในแต่ละรายวิชาไม่น้อยกว่าร้อยละ 60 เว้นแต่รายวิชาโครงการศึกษาอิสระต้องได้คะแนนไม่น้อยกว่าร้อยละ 70

ผู้ขอรับใบอนุญาตต้องไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดฐานทำคาร์บรอนเป็นเอกสารอันเป็นเท็จ เปิดเผยความลับ โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น กระทำความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สิน เว้นแต่ความผิดฐานทำให้เสียทรัพย์สินและความผิดฐานบุกรุกตามประมวลกฎหมายอาญา กระทำความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี กฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีหรือกฎหมายว่าด้วยการกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัท จำกัด สมาคม และมูลนิธิเฉพาะที่เกี่ยวกับการรับรองงบการเงินหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จ รวมถึงกระทำความผิดเกี่ยวกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีและด้านการทำบัญชี เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือพ้นโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปี เนื่องจากการกระทำความผิดดังกล่าว เกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจทำให้เป็นการลดความน่าเชื่อถือ และเป็นการป้องกันการกระทำความผิดซ้ำในอนาคต

นอกจากนี้ เนื่องจากการสอบบัญชีเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่น บุคคลที่จะประกอบอาชีพสอบบัญชีได้จึงต้องไม่มีลักษณะต้องห้ามดังนี้ ได้แก่ ผู้ขอรับใบอนุญาตต้องไม่เป็นบุคคลล้มละลาย ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสมหรือทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี ไม่เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตเนื่องจากได้กระทำการอันก่อให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพอย่างร้ายแรง และไม่เป็นผู้ถูกเพิกถอนใบอนุญาตในการประกอบอาชีพจากหน่วยงานราชการหรือสถาบันวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

### (3) การกำกับดูแลวิชาชีพสอบบัญชี

นอกจากการกำหนดคุณสมบัติเพื่อคัดเลือกบุคคลที่มีความเหมาะสมกับการประกอบวิชาชีพ การสอบบัญชีแล้ว ยังต้องมีการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี เพื่อเป็นการควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีมาตรฐานและเพื่อให้การปฏิบัติงานไม่เกินขอบเขตความรู้ ความสามารถ ผู้สอบบัญชี จึงมีการห้ามตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินเกิน 200 รายต่อปี

เพื่อประโยชน์ในการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและป้องกันมิให้มีการแอบอ้างใช้ชื่อของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งรายชื่อกิจการที่ตนจะลงลายมือชื่อ

แสดงความเห็นต่องบการเงินในปีถัดไปต่อสภาวิชาชีพบัญชีทุกปี และแจ้งยืนยันรายชื่อกิจการที่ตนลงลายมือชื่ออีกครั้งหนึ่งหลังปฏิบัติงานเสร็จสิ้น<sup>48</sup>

นอกจากนี้เพื่อเป็นการดำรงไว้ซึ่งความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชียังมีหน้าที่ต้องเข้ารับการฝึกอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ อย่างน้อย 40 ชั่วโมงต่อปี<sup>49</sup> แบ่งเป็นชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพที่เป็นทางการอย่างน้อย 20 ชั่วโมงต่อปี โดยต้องมีเนื้อหาเกี่ยวกับการบัญชีหรือการสอบบัญชีไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่ง และชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพที่ไม่เป็นทางการอย่างน้อย 20 ชั่วโมงต่อปี

### 2.6.1.2 หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA)

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) คือผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

#### (1) การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กำหนดโดยมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็ก กล่าวคือ งบการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมและรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท สามารถตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบงบการเงินของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก (เรียกรวมว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากร) ต้องปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงาน และการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเน้นทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและรายการบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควร ตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชี และบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ และปฏิบัติตามข้อกำหนดในประมวลรัษฎากรในเรื่องอื่น ๆ เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่าย การออกใบกำกับภาษี และการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เป็นต้น ซึ่งงบการเงินต้องแสดงข้อมูลและรายการตรงตามสมุดบัญชี รวมถึงการ

<sup>48</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, “ข้อกำหนดสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยหลักเกณฑ์การรายงานและการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2556 ข้อ 4 และ ข้อ 6,” 17 ธันวาคม 2556

<sup>49</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยหลักเกณฑ์ และวิธีการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2559, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 133 ตอนพิเศษ 196 ง, (2 กันยายน 2559): 21

ตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเลือกใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับกรณี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องทำการตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่พบว่าห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีพฤติการณ์ในการทำเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือบันทึกบัญชี โดยที่เห็นว่าน่าจะไม่ตรงกับความเป็นจริงอันอาจเป็นเหตุให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรเสีย ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากร เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อรับรอง<sup>50</sup>

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีสำหรับงานที่รับตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ และต้องจัดทำกระดาษทำการ เพื่อบันทึกผลการตรวจสอบและจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องแจ้งจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตนจะลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในวันที่ 30 มิถุนายนของทุกปี

## (2) คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กโดยเฉพาะ เป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญต่อการรับรองความถูกต้องของการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก จึงต้องมีการกำหนดคุณสมบัติและมีการทดสอบความรู้ตามที่กำหนดดังต่อไปนี้

ผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องสำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนรับรองเทียบเท่าไม่ต่ำกว่าปริญญาดังกล่าว ต้องมีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์ มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้

สำหรับลักษณะต้องห้ามของผู้สอบบัญชีภาษีอากรคือไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีเกี่ยวกับภาษีอากรหรือคดีอื่นที่อธิบดีเห็นว่าอาจ

<sup>50</sup> คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.122/2545 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงาน และการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร, 15 พฤศจิกายน 2545



นำมาซึ่งความเสียหายเกียรติศักดิ์แห่งความเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ และไม่เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต

นอกจากต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามดังกล่าวแล้ว ผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องผ่านการทดสอบในวิชาการบัญชี วิชาการสอบบัญชี ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งดำเนินการทดสอบโดยกรมสรรพากร

### (3) การกำกับดูแล

เพื่อเป็นการกำกับดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีภาษีอากรให้มีคุณภาพ เมื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับการขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตแล้ว ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเข้ารับการอบรมด้านกฎหมายภาษีอากรและความรู้อื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่น้อยกว่า 12 ชั่วโมงต่อปีจากหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบ<sup>51</sup>

### 2.6.2 ผู้ประกอบการ

นอกเหนือจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่มีส่วนในการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินและแบบแสดงรายการภาษีของบริษัทแล้ว ข้อมูลทางบัญชีของบริษัทนั้นนับเป็นส่วนที่สำคัญซึ่งหากข้อมูลทางบัญชีมีความถูกต้องก็จะมีส่วนทำให้การคำนวณภาษีถูกต้องด้วย ตามที่พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด เป็นผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี ในที่นี้หมายถึงกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการซึ่งเป็นผู้แทนนิติบุคคล

กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ (“กรรมการ”) อาจไม่ใช่ผู้ที่ต้องจัดทำบัญชีโดยตรง แต่ต้องจัดให้มีการทำบัญชีตั้งแต่วันที่กิจการได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย โดยการจ้างพนักงานบัญชีหรือสำนักงานบัญชีเพื่อทำหน้าที่จัดทำบัญชีให้กับบริษัท

สำหรับกิจการขนาดเล็ก เจ้าของธุรกิจอาจบันทึกรายการบัญชีด้วยตัวเองได้เนื่องจากในปัจจุบันมีการพัฒนาโปรแกรมบัญชีสำเร็จรูปมากมายซึ่งสามารถบันทึกบัญชีได้อัตโนมัติ ดังนั้นในเบื้องต้นเจ้าของธุรกิจอาจไม่จำเป็นต้องจ้างพนักงานบัญชีมาทำการบันทึกบัญชีสำหรับรายการค้า

<sup>51</sup> คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 98/2544 เรื่อง กำหนดคุณสมบัติ การทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การออกใบอนุญาต การอบรม การต่ออายุและการขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 263/2559, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 133 ตอน 87 ง, (13 ตุลาคม 2559): 220

ทุกรายการ แต่อย่างไรก็ตามเมื่อกิจการดำเนินธุรกิจจนถึงสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจการมีหน้าที่ต้องจัดทำงบการเงินเพื่อแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการตามที่กฎหมายกำหนด และนำส่งงบการเงินดังกล่าวที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีแล้วต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และกรมสรรพากร

เจ้าของธุรกิจขนาดเล็กส่วนใหญ่ไม่ชอบทำบัญชีของกิจการด้วยตัวเอง จากผลการสำรวจของ TD Bank<sup>52</sup> เกี่ยวกับงานที่เจ้าของธุรกิจขนาดเล็กในสหรัฐอเมริกาชื่นชอบและไม่ชอบในฐานะเจ้าของธุรกิจ พบว่าสำหรับสิ่งที่ชอบ มีเจ้าของธุรกิจเพียงร้อยละ 15 เท่านั้น ที่ชอบการทำบัญชี ส่วนสิ่งที่ไม่ชอบ มีเจ้าของธุรกิจจำนวนมากถึงร้อยละ 46 ที่ไม่ชอบการทำบัญชี<sup>53</sup>

กรรมการซึ่งเป็นผู้แทนนิติบุคคลย่อมมีความรู้และรับผิดชอบในทุก ๆ เรื่องของบริษัท เนื่องจากกรรมการเป็นผู้แทนของบริษัทที่มีอำนาจและหน้าที่จัดการบริษัทให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ ข้อบังคับและมติของที่ประชุมผู้ถือหุ้น ผลของการดำเนินกิจกรรมของบริษัทจะแสดงเป็นตัวเลขทางบัญชีและสะท้อนให้เห็นผลการดำเนินงานในงบการเงิน ดังนั้น กรรมการจึงมีส่วนเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางบัญชีด้วย ตัวเลขทางบัญชีนอกจากจะสะท้อนผลการดำเนินงานที่ผ่านมาของบริษัทแล้วยังสามารถนำไปใช้วิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจวางแผนการต่าง ๆ ในอนาคตได้

ภาษีเงินได้เป็นต้นทุนอย่างหนึ่งของการประกอบธุรกิจ โดยธุรกิจขนาดใหญ่จะมีภาระภาษีที่ต่ำลงเมื่อเทียบกับขนาดของรายได้ที่สูงขึ้น ส่งผลให้ธุรกิจขนาดเล็กเสียเปรียบ จึงเป็นสาเหตุหนึ่งที่ลดแรงจูงใจของผู้ประกอบการในการเข้าสู่ระบบภาษี และสาเหตุอื่น ๆ เช่น ผู้ประกอบการขาดความรู้ความเข้าใจ ความยุ่งยากซับซ้อนของกฎหมายภาษี หรือบทลงโทษของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายอาจมีไม่เพียงพอหรือไม่ได้บังคับใช้อย่างเคร่งครัด<sup>54</sup>

ทัศนคติของผู้เสียภาษียังมีส่วนสำคัญต่อพฤติกรรมปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ยิ่งผู้เสียภาษียิ่งมีความรู้เกี่ยวกับหลักภาษีมาก ก็จะทำให้ทัศนคติต่อการเสียภาษีในแง่บวก ประกอบกับถ้าบุคคลในสังคมยังมีจริยธรรมมาก จะยิ่งส่งเสริมให้เกิดบรรทัดฐานที่ดีประกอบกับการบังคับใช้กฎหมาย

<sup>52</sup> TD Bank เป็น 1 ใน 10 ธนาคารที่ใหญ่ที่สุดในประเทศสหรัฐอเมริกา และเป็นบริษัทในเครือของ The Toronto-Dominion Bank of Toronto ประเทศแคนาดา ซึ่งเป็นบริษัทที่ให้บริการทางการเงิน 10 อันดับแรกในอเมริกาเหนือ

<sup>53</sup> Cision PR Newswire, *Small Business Owners Love the Control and Flexibility in Owning Their Own Business*, pnewswire [Online], 2564. Available from: <https://www.pnewswire.com/news-releases/small-business-owners-love-the-control-and-flexibility-in-owning-their-own-business-260763111.html> [7 September 2021]

<sup>54</sup> สุญาณี วจีสัจจ และ พิเชษฐ โสภางษ์, “ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการยินยอมในการจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม,” *วารสารมหาวิทยาลัยบูรพา* 6, 9 (พฤศจิกายน 2562): 4,349.

ที่เข้มงวดจะส่งเสริมให้ระบบภาษีเกิดความยุติธรรม<sup>55</sup> แต่ทัศนคติที่ดีที่เกิดจากผู้เสียภาษีโดยตัวเองไม่ได้ รัฐบาลต้องทำให้ประชาชนเชื่อมั่นว่าเงินภาษีที่จ่ายไปนั้นได้นำไปใช้อย่างคุ้มค่าและเกิดประโยชน์ด้วย<sup>56</sup>

จากการศึกษากรณีการหลีกเลี่ยงภาษีในส่วนใหญ่คาดการณ์ได้ว่าผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของกิจการมีแนวโน้มที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมากกว่าผู้เสียภาษีที่เป็นลูกจ้าง เนื่องจากมีข้อกฎหมายที่ค่อนข้างเข้มงวดในการรายงานข้อมูลเงินเดือนและการหักภาษี ณ ที่จ่าย จากการจ้างงาน แต่สำหรับผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของธุรกิจ แม้ว่าการรับจ่ายเงินผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันจะสามารถตรวจสอบได้ง่ายขึ้น แต่หากเป็นธุรกรรมที่ทำเป็นเงินสดจะค่อนข้างตรวจสอบยาก จึงยังมีช่องทางที่สามารถหลบเลี่ยงจากการตรวจสอบได้ ซึ่งเจ้าของธุรกิจขนาดเล็กมีแนวโน้มที่จะยอมรับว่าตนเองมีความสนใจที่จะเสียภาษีมากขึ้นโดยบางส่วนมีการใช้บริการผู้ประกอบวิชาชีพด้านภาษี<sup>57</sup>

ในการทำธุรกิจ เจ้าของกิจการโดยเฉพาะกิจการขนาดเล็กจะมีแรงจูงใจในการจัดทำบัญชีมากกว่า 1 เล่ม เพื่อใช้ในวัตถุประสงค์ที่ต่างกัน เล่มหนึ่งคือบัญชีที่มีผลประกอบการที่ดีเพื่อนำไปใช้กู้เงินธนาคารได้ง่ายขึ้น ส่วนอีกเล่มเป็นบัญชีที่ผลประกอบการต่ำกว่าความเป็นจริงหรือขาดทุนเพื่อที่จะได้เสียภาษีต่ำหรือไม่ต้องเสียภาษี<sup>58</sup> แล้วบัญชีเล่มไหนคือผลประกอบการจริง ๆ ของบริษัท การทำบัญชีหลายเล่มนอกจากจะไม่ส่งผลดีต่อกิจการเนื่องจากไม่สะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงแล้วยังเสี่ยงต่อการถูกตรวจสอบ แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบันภาครัฐพยายามสนับสนุนให้บริษัทจัดทำบัญชีชุดเดียว เพื่อให้บริษัทเข้าระบบและเสียภาษีอย่างถูกต้อง เช่น การออกมาตรการยกเว้นเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้กับบริษัทที่เข้าร่วมโครงการ<sup>59</sup> หรือการขอความร่วมมือสถาบันการเงินเรื่องการทำธุรกรรม

<sup>55</sup> Kirchler, E., & Braithwaite, V. , *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, (Cambridge: Cambridge University Press [Online], 2007. Available from: <https://www.cambridge.org/core/books/economic-psychology-of-tax-behaviour/ODA9A8A86C2CC73435A7B6D06E87C596> [2021, September 7])

<sup>56</sup> สุญาณี วชิรศักดิ์ และ พิเชษฐ โสภางษ์, “ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการยินยอมในการจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม,” *วารสารมหาวิทยาลัยหอการค้าไทย* 6, 9 (พฤศจิกายน 2562): 4,359.

<sup>57</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 153.

<sup>58</sup> รัฐ ลีวันภโรจน์, *แต่งบัญชี หวังจะเลี่ยงภาษี*, EXAC : EXIM Excellence Academy [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://exac.exim.go.th/detail/20200325111005/20200520111827> [8 กันยายน 2564]

<sup>59</sup> พระราชบัญญัติยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่มภาษีอากร และความรับผิดชอบทางอาญา เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2562 , มาตรา 4 และ มาตรา 8 ,ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนที่ 38 ก ,(25 มีนาคม 2563): 2-3

ด้านสินเชื่อ เมื่อสถาบันการเงินพิจารณาฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทต่าง ๆ ให้ใช้ข้อมูลจากงบการเงินที่ยื่นต่อกรมสรรพากร<sup>60</sup>

ดังนั้น เจ้าของกิจการหรือกรรมการจึงมีอิทธิพลอย่างมากต่อความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินของบริษัท หากบุคคลเหล่านี้มีทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีและมีความตั้งใจที่จะจัดทำบัญชีตามความเป็นจริงแล้ว จะสามารถลดความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดของข้อมูลทางบัญชีและงบการเงินได้เป็นอย่างมาก

### 2.6.3 ผู้ทำบัญชี

ผู้ทำบัญชี (นักบัญชี) คือผู้ที่รับผิดชอบในการจัดทำบัญชีให้กับเจ้าของกิจการหรือกรรมการ (ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี) แบ่งได้เป็น 2 ประเภทหลัก ได้แก่ นักบัญชีในฐานะลูกจ้างของกิจการ และนักบัญชีอิสระซึ่งอาจปฏิบัติงานในรูปแบบของบุคคลธรรมดาหรือสังกัดสำนักงานบัญชีที่เป็นนิติบุคคล

เนื่องจากการทำบัญชีจำเป็นต้องอาศัยความรู้ความเข้าใจในหลักการบัญชีที่ถูกต้อง ดังนั้น การที่บุคคลใดจะเป็นผู้ทำบัญชี จำเป็นต้องมีคุณสมบัติที่เหมาะสม คือหากมีวุฒิด้านการศึกษาชั้นต่ำอนุปริญญาหรือประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูงสาขาการบัญชี สามารถทำบัญชีได้เฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือบริษัทจำกัดที่ได้จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งมีทุนในการจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท หรือมีสินทรัพย์ไม่เกิน 30 ล้านหรือมีรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ส่วนวุฒิด้านการศึกษาปริญญาตรีสาขาการบัญชี สามารถทำบัญชีให้กับทุกรูปแบบกิจการ

ในการปฏิบัติงานทำบัญชีให้กับแต่ละกิจการ อาจมีนักบัญชีที่ปฏิบัติงานได้หลายคน แต่ต้องมีนักบัญชีหนึ่งคนเป็นผู้รับผิดชอบต่อการทำบัญชีของบริษัทนั้น ซึ่งเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนเป็นผู้ทำบัญชีกับสภาวิชาชีพบัญชีและแจ้งรายละเอียดต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ เพื่อเป็นการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี นักบัญชีจะต้องแจ้งยืนยันรายชื่อบริษัทที่รับทำบัญชีให้ต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าทุกปี ห้ามนักบัญชีรับทำบัญชีเกินกว่า 100 รายต่อปี และนักบัญชีต้องเข้า

<sup>60</sup> ธนาคารแห่งประเทศไทย, การออกแนวนโยบายเพื่อรองรับมาตรการบัญชีเล่มเดียวของภาครัฐ, ธนาคารแห่งประเทศไทย [ออนไลน์], แหล่งที่มา: [https://www.bot.or.th/Thai/AboutBOT/Activities/Pages/BOT\\_Media\\_Briefing\\_final\\_25610207.aspx](https://www.bot.or.th/Thai/AboutBOT/Activities/Pages/BOT_Media_Briefing_final_25610207.aspx) [8 กันยายน 2564]

อบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชีไม่น้อยกว่า 12 ชั่วโมงต่อปี<sup>61</sup> รวมถึงปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

สิ่งที่ควรจะเป็นคือการทำที่บริษัทเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และประหยัด ซึ่งเจ้าของกิจการมักจะคาดหวังให้นักบัญชีวางแผนภาษีให้กิจการเพื่อที่จะทำให้กิจการเสียภาษีน้อยที่สุด<sup>62</sup> นักบัญชีที่มีความสามารถและมีจรรยาบรรณจึงมีส่วนช่วยให้บริษัททำบัญชีและเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง รวมไปถึงสามารถวางแผนภาษีให้กิจการและแนะนำผู้ประกอบการให้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับบัญชีและภาษีที่ถูกต้อง

ช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมา กรมสรรพากรได้เริ่มนำแนวคิดเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรโดยหลักการบริหารความเสี่ยง หรือ Compliance Risk Management (CRM) มาพิจารณาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย เกิดเป็นแนวคิดของการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรแนวใหม่ของกรมสรรพากร หรือ Pre-Assessment Agreement (PAA) เป็นการกำกับดูแลการเสียภาษีโดยมุ่งเน้นให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษี โดยผลักดันให้เกิดสำนักงานบัญชีคุณภาพทำหน้าที่จัดทำบัญชีให้ถูกต้อง ครบถ้วน ตามความเป็นจริง สร้างความรู้ความเข้าใจในเรื่องภาษีให้แก่ผู้ประกอบการ เนื่องจากสำนักงานบัญชีเป็นผู้ที่ทำงานใกล้ชิดกับผู้ประกอบการ มีความรู้ความเข้าใจในธุรกิจและการทำธุรกรรมเป็นอย่างดี ประกอบกับสำนักงานบัญชีจะทำงานร่วมกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร (New TA) และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ที่มีคุณภาพ ซึ่งทำหน้าที่ให้คำปรึกษาเพิ่มเติมเพื่อความถูกต้องมากยิ่งขึ้น<sup>63</sup>

สำนักงานบัญชีอีกรูปแบบหนึ่งที่กรมสรรพากรอนุญาตให้เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษีผ่านระบบอินเทอร์เน็ตได้ คือ สำนักงานบัญชีตัวแทน (Tax Agent) ซึ่งได้รับใบอนุญาตให้เป็นสำนักงานบัญชีตัวแทนจากกรมสรรพากร โดยต้องมีคุณสมบัติตามที่กำหนด<sup>64</sup> เพื่อเพิ่มความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีและเพื่อความสะดวกในการกำกับดูแลของกรมสรรพากร

<sup>61</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 44, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 121 ตอนพิเศษ 65 ก, (22 ตุลาคม 2547): 12, ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชี พ.ศ. 2557, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 131 ตอนพิเศษ 177 ง, (9 กันยายน 2557): 16

<sup>62</sup> สุรเดช เล็กแจ๋ง, นักบัญชี กับ การวางแผนภาษี เรื่องสำคัญที่นักธุรกิจทุกคนจะต้องรู้, มหาวิทยาลัยศรีปทุม [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.spu.ac.th/fac/account/th/content.php?cid=19577> [8 กันยายน 2564]

<sup>63</sup> ดร.ศศิกันต์ จัตูปา, “การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร,” วารสารนักบริหาร 31, 1 (มกราคม – มิถุนายน 2557): 44-47

<sup>64</sup> ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดคุณสมบัติ การขออนุญาต การออกใบอนุญาต การต่ออายุใบอนุญาต และการขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นสำนักงานบัญชีตัวแทนยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีหรือดำเนินการอื่นใดตามที่อธิบดี

## 2.6.4 ที่ปรึกษาภาษี (Tax Consultant หรือ Tax Advisor)

ที่ปรึกษาด้านภาษีอากร คือ ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากร ทำหน้าที่ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล และสามารถจัดเตรียมและยื่นแบบแสดงรายการภาษีให้กับผู้เสียภาษีได้

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีส่วนสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจ ถึงแม้ว่าบริษัทจะมีฝ่ายบัญชีซึ่งรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีของบริษัทและมีผู้สอบบัญชีที่สามารถให้คำปรึกษาในเรื่องเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีและการจัดทำงบการเงิน แต่ผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชีไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญในด้านกฎหมายภาษีอากรโดยตรง บริษัทขนาดใหญ่ที่มีธุรกรรมเป็นจำนวนมากและซับซ้อนจึงมักใช้บริการที่ปรึกษาภาษี เพื่อเป็นการลดความเสี่ยงในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งจะก่อให้เกิดภาระเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มตามมา รวมถึงเป็นการวางแผนภาษีเพื่อให้กิจการประหยัดภาษีได้อีกด้วย<sup>65</sup>

## 2.7 การตรวจสอบภาษีเงินได้หลังการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) โดยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี กรมสรรพากร

แม้ว่าผู้เสียภาษีจะทำการคำนวณภาษีและยื่นแบบแสดงรายการที่ผ่านการรับรองโดยผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีแล้วและชำระภาษีต่อกรมสรรพากรแล้ว แต่อย่างไรก็ตาม ยังคงมีผู้เสียภาษีจำนวนไม่น้อยที่ยังไม่ทราบหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย หรือยังมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากรที่ไม่ถูกต้อง จึงมีการกำหนดมาตรการในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้สามารถตรวจพบการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้อง โดยกรมสรรพากรจะดำเนินการตามอำนาจ หน้าที่ที่กฎหมายกำหนด เพื่อตรวจสอบในรายละเอียดของการคำนวณภาษีอีกครั้ง รวมไปถึงการเข้าตรวจสอบกิจการ สมุดบัญชี และการเสียภาษีประเภทอื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากร และหากพบว่าการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้อง จะดำเนินการประเมินภาษีเพิ่มเติมให้ครบถ้วน พร้อมกับเรียกเก็บเบี้ยปรับเงินเพิ่ม เพื่อเป็นการรักษาผลประโยชน์ของประเทศชาติ ลงโทษผู้กระทำความผิด ป้องกันการกระทำความผิดในอนาคต รวมถึงทำให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี

การตรวจสอบการเสียภาษีของกรมสรรพากรนั้นในอดีตเน้นไปที่การตรวจสอบหลังยื่นแบบแสดงรายการ แต่ในระยะหลังกรมสรรพากรได้นำกลยุทธ์ใหม่ ๆ มาปรับใช้ ไม่ว่าจะเป็นการนำ

กรมสรรพากรกำหนดในนามของผู้มีหน้าที่เสียภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ (Web Site) ของกรมสรรพากร <http://www.rd.go.th>, 30 กันยายน 2547

<sup>65</sup> วิกานดา รสชุ่ม, “คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย,” วารสารสภาวิชาชีพบัญชี 1,1 (มกราคม - เมษายน 2562)

ผู้เสียภาษีที่อยู่นอกระบบภาษีให้เข้าสู่ระบบภาษี หรือส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีที่อยู่ในระบบภาษีอยู่แล้ว เสียภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วน โดยกรมสรรพากรได้ประกาศใช้กลยุทธ์ D<sup>2</sup>RIVE<sup>66</sup> เพื่อยกระดับการทำงานและเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี สู่เป้าหมายการเป็นกรมสรรพากรดิจิทัล (DIGITALRD2020)<sup>67</sup>

ในปัจจุบัน การตรวจสอบภาษีอากรตามแนวทางการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรเน้นใช้แนวทางการตรวจแนะนำ เป็นการวิเคราะห์แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีร่วมกับวิเคราะห์ข้อมูลของธุรกิจ หากพบความผิดปกติหรือความไม่สอดคล้องกันของสภาพธุรกิจกับการเสียภาษี เจ้าหน้าที่ก็จะเข้าไปตรวจสอบ ณ สถานประกอบการเพื่อให้ความรู้และสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร รวมถึงพัฒนาความรู้และขอความร่วมมือไปยังผู้ทำบัญชี ซึ่งเป็นผู้ที่มีส่วนช่วยในการกำกับดูแลการเสียภาษีของกิจการ แนวทางการตรวจแนะนำเริ่มนำมาใช้ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2560 เป็นต้นไป<sup>68</sup> ซึ่งแนวคิดดังกล่าวมาจากหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีแนวใหม่โดยใช้หลักบริหารความเสี่ยง (Compliance Risk Management) มาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

เมื่อเจ้าหน้าที่วิเคราะห์ข้อมูลแล้วพบประเด็นที่สงสัยว่าผู้ประกอบการอาจไม่ได้ปฏิบัติตามหลักการเสียภาษีที่ถูกต้องหรือไม่สอดคล้องกับสภาพข้อเท็จจริงของกิจการ จะทำการตรวจแนะนำ ซึ่งการตรวจแนะนำมีวัตถุประสงค์คือให้ความรู้เกี่ยวกับหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ชี้แจงประเด็นที่ผู้เสียภาษียังปฏิบัติไม่ถูกต้อง เพื่อให้เกิดการปรับปรุงและแก้ไข รวมถึงติดตามประเด็นดังกล่าวอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ยังขยายเครือข่ายในการให้ความรู้และกำกับดูแลผู้เสียภาษีไปยังผู้ทำบัญชีและสำนักงานบัญชีให้มีคุณภาพเพื่อเป็นการปรับเปลี่ยนทัศนคติเกี่ยวกับการเสียภาษีให้ดีขึ้น อีกทั้งยังส่งเสริมภาพลักษณ์การบริการที่ดีของกรมสรรพากร<sup>69</sup>

ในการวางแผนการตรวจแนะนำของกรมสรรพากรจะมีการแบ่งประเภทของผู้ประกอบการ ออกเป็น 5 กลุ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้ประกอบการจดทะเบียนทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้ประกอบการนิติบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ และผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ประกอบกับมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) - (8)

<sup>66</sup> กลยุทธ์ D<sup>2</sup>RIVE (D : Digital Transformation, D : Data Analytics, R : Revenue Collection, I : Innovation, V : Values, และ E : Efficiency)

<sup>67</sup> กรมสรรพากร, รายงานประจำปี 2562 กรมสรรพากร [ออนไลน์], แหล่งที่มา: [https://www.rd.go.th/fileadmin/download/annual\\_report/annual\\_report62.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/download/annual_report/annual_report62.pdf) [8 กันยายน 2564]

<sup>68</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การตรวจแนะนำ การออกหมายเรียกตรวจสอบของสรรพากร สิ่งที่ผู้ประกอบการต้องทราบและเตรียมตัว [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.taxguruthai.com/topic/106> [12 กันยายน 2564]

<sup>69</sup> เรื่องเดียวกัน

แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนั้นกรมสรรพากรจะแบ่งกลุ่มผู้ประกอบการเป็น 2 กลุ่ม คือ ผู้ประกอบการกลุ่มดีและผู้ประกอบการกลุ่มเสี่ยง โดยในปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีการนำเทคนิค Data Analytics หรือการจัดทำฐานข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data) เพื่อเป็นตัวช่วยในการวิเคราะห์ ความเสี่ยงและจัดกลุ่มผู้ประกอบการกลุ่มดีและกลุ่มเสี่ยงมาช่วยยกระดับการทำงาน ซึ่งมีส่วนช่วย เพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบมากขึ้น ซึ่งกลุ่มผู้เสียภาษีในแต่ละกลุ่มจะมีแนวปฏิบัติในการ แนะนำ ควบคุมและติดตามที่แตกต่างกัน<sup>70</sup>

นอกจากแนวทางการตรวจแนะนำ ยังมีวิธีการกำกับดูแลในลักษณะต่าง ๆ ดังนี้ ได้แก่<sup>71</sup>

(1) การกำกับดูแลผู้ประกอบการบนระบบกำกับดูแล เป็นการติดตามการชำระภาษีจากการวิเคราะห์และตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษี

(2) การตรวจคืนภาษี เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลตามแบบแสดงรายการในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีการขอคืนภาษี

(3) การตรวจปฏิบัติการ เป็นการตรวจสอบตามบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่นตรวจสอบความถูกต้องของการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งหากในการตรวจสอบได้พบประเด็นที่ผิดปกติเกี่ยวกับภาษีเงินได้และผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องก็จะนำไปสู่การออกหมายเรียกเพื่อประเมินภาษีต่อไป

(4) การตรวจสอบตามหมายเรียก เป็นการตรวจสอบผู้ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าแบบแสดงรายการที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความเป็นจริง ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ถือเป็นมาตรการการตรวจสอบขั้นสุดท้ายที่จะนำมาใช้ดำเนินการกับผู้เสียภาษี ดังนั้นผลของการตรวจสอบคือมีการประเมินภาษีอากรส่วนที่ยังชำระไม่ครบ เพื่อเป็นการลงโทษและป้องปรามผู้กระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากร

เทคนิคในการตรวจสอบภาษีอากรโดยทั่วไปมีลักษณะคล้ายกับเทคนิคในการสอบบัญชี โดยเทคนิคในการตรวจสอบภาษีอากรจะเพิ่มเติมส่วนที่ทดสอบด้านภาษีอากร เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบความถูกต้องของ

<sup>70</sup> เรื่องเดียวกัน, แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ มก 34/2560 เรื่อง การแนะนำ ควบคุมและติดตามผู้ประกอบการ ลงวันที่ 19 เมษายน พ.ศ. 2560

<sup>71</sup> กิตติโชติ ตันตารักษ์, “การศึกษาเปรียบเทียบวิธีการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบภาษีอากร,” (การค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 19 - 21., อัญชิสรา พิกุลแย้ม, “การศึกษาเปรียบเทียบการสอบบัญชีและการตรวจสอบภาษีอากร,” (การค้นคว้าอิสระปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2548), หน้า 25 - 28., วิภามล เงินประเสริฐ, “ความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีต่อการใช้รายงานของผู้สอบบัญชี,” (การค้นคว้าอิสระปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2550), หน้า 29 - 31



จำนวนภาษีอากร เทคนิคในการตรวจสอบได้แก่ การตรวจดูเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ว่าตรงกับ การบันทึกบัญชีหรือไม่ ตรวจดูสินทรัพย์ที่มีรูปร่าง การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของผู้เสียภาษี การตรวจนับสินทรัพย์ถาวรหรือสินค้ำคงเหลือ การยืนยันยอดจากหน่วยงานภายนอก การตรวจสอบ เอกสารใบสำคัญ เช่น ตรวจสอบใบกำกับภาษีซื้อกับรายงานภาษีซื้อ การตีราคาหรือประเมินราคา เช่น ในกรณีที่มีการทำธุรกรรมโดยไม่มีค่าตอบแทน การปฏิบัติซ้ำ เช่น การทดสอบผ่านรายการบัญชี การไต่สวน เป็นการใช้อำนาจทางกฎหมายสอบสวนข้อเท็จจริงจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง การวิเคราะห์ เปรียบเทียบ การตรวจตัดยอด และการใช้ข้อมูลจากการสืบสวนประมวลหลักฐาน เป็นการนำข้อมูล จากหน่วยปฏิบัติการอื่นมาเป็นข้อมูลในการตรวจสอบ เพื่อตรวจสอบว่าข้อมูลนั้นสอดคล้องกัน หรือไม่<sup>72</sup> เป็นต้น ผลที่ได้จากการใช้วิธีการตรวจสอบดังกล่าวจะนำไปสู่การกำหนดประเด็นการ ตรวจสอบทางภาษีอากร

ดังนั้น จะเห็นว่าการตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากรเน้นการตรวจสอบรายการบัญชีเพื่อ ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ในขณะที่การสอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่าง สมเหตุสมผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ดังนั้น การตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีจึงไม่สามารถนำมาทดแทนการตรวจสอบของ กรมสรรพากรได้

---

<sup>72</sup> กิตติโชติ ตัณฑารักษ์, “การศึกษาเปรียบเทียบวิธีการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบภาษีอากร,” (การค้นคว้าอิสระ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 24 - 26.

### บทที่ 3

## แนวทางการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีเงินได้ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้โดยผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร [Certified Public Tax Accountants (CPTA)] ของประเทศญี่ปุ่น

ในประเทศพัฒนาแล้วหลายประเทศ เช่น ประเทศญี่ปุ่น ซึ่งใช้ระบบการจัดเก็บภาษีแบบประเมินตนเอง มีการกำหนดให้มีวิชาชีพหนึ่งซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรและเป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี สามารถเป็นตัวแทนของผู้เสียภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการ ทำหน้าที่ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากร อีกทั้งยังช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นของจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระ ซึ่งนับว่าเป็นวิชาชีพที่มีส่วนช่วยในการส่งเสริมระบบการจัดเก็บภาษีแบบประเมินตนเอง ผู้ศึกษาจึงได้ศึกษาแนวทางดังกล่าวของประเทศญี่ปุ่น เพื่อนำมาใช้วิเคราะห์การปรับใช้แนวคิดดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย

ประเทศญี่ปุ่นมีระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแบบประเมินตนเองเช่นเดียวกับประเทศไทย สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศญี่ปุ่นนั้น ผู้เสียภาษีที่ไม่มีความรู้ความเข้าใจด้านภาษีอากร หรือมีความรู้ความเข้าใจแต่ต้องการทุ่มเทเวลาไปกับการบริหารกิจการ มีทางเลือกในการใช้บริการจากผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีโดยเฉพาะ เพื่อทำหน้าที่ดูแลและให้คำปรึกษาเรื่องการเสียภาษีของกิจการ อีกทั้งยังเป็นตัวแทนของผู้เสียภาษีในการติดต่อหรือเข้าชี้แจงกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี อาชีพดังกล่าวเรียกเป็นภาษาญี่ปุ่นว่า Zeirishi หรือ Certified Public Tax Accountants (CPTA) หรือ นักบัญชีภาษีอากร (Tax accountant) ซึ่งนับว่าเป็นอาชีพที่น่าสนใจอย่างหนึ่งซึ่งช่วยส่งเสริมระบบการจัดเก็บภาษีอากรแบบประเมินตนเองของประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นได้ก่อตั้งระบบนักบัญชีภาษีอากรขึ้นในปี ค.ศ. 1942 โดยกฎหมาย The Tax Practitioners Act 1942 การปฏิบัติงานเน้นไปที่การสนับสนุนการบริหารภาษีอากร ต่อมาในปี ค.ศ. 1947 ประเทศญี่ปุ่นได้นำระบบการจัดเก็บภาษีแบบประเมินตนเอง (Self-assessment) มาใช้แทนระบบการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน (Official assessment) ประกอบกับการที่ชาวอเมริกันนำโดย Dr. Carl S. Shoup เข้ามาสำรวจระบบภาษีของประเทศญี่ปุ่นในปี ค.ศ. 1949 และได้นำเสนอคำแนะนำในการปรับปรุงระบบภาษี หรือที่รู้จักกันในชื่อ “Shoup Report” ซึ่งต่อมาได้กลายมาเป็นรากฐานของโครงสร้างระบบภาษีในประเทศญี่ปุ่น เป็นการแนะนำเรื่องการปรับปรุงโครงสร้างระบบภาษีให้มุ่งเน้นไปที่ภาษีทางตรงและส่งเสริมระบบการจัดเก็บภาษีแบบประเมินตนเอง ต่อมาในปี

ค.ศ. 1951 ประเทศญี่ปุ่นจึงมีการแก้ไข The Tax Practitioners Act 1942 เปลี่ยนเป็น The Zeirishi Act 1951 ซึ่งกำหนดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพอิสระทางด้านภาษี ทำหน้าที่เป็นตัวแทนของผู้เสียภาษี เพื่อประโยชน์ในการเก็บภาษีแบบประเมินตนเอง<sup>73</sup> จากการศึกษาที่ประเทศญี่ปุ่นได้เริ่มมีการใช้ระบบการยื่นภาษีที่เรียกว่า “Blue Form Return” ในปี ค.ศ. 1950 ซึ่งมีหลักการคือ ให้ผู้เสียภาษีทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร จัดทำบัญชีและจัดทำงบการเงินประกอบการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี โดยต้องเก็บรักษาเอกสารประกอบการลงบัญชีเป็นเวลา 7 ปี ผู้เสียภาษีที่ยื่นภาษีผ่านระบบ Blue Form Return จะได้รับสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ เพิ่มเติมจากปกติ ระบบ Blue Form Return เป็นมาตรการเพื่อส่งเสริมให้มีการจัดทำบัญชีเพื่อประโยชน์ในการเก็บภาษีแบบประเมินตนเอง<sup>74</sup>

### 3.1 การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA)

Certified Public Tax Accountants (CPTA) หรือ Zeirishi เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรปฏิบัติงานอย่างเป็นทางการและเป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี เพื่อให้เป็นไปตามความไว้วางใจของผู้เสียภาษีและเพื่อให้การประเมินและชำระภาษีมีความถูกต้องครบถ้วนตามบทบัญญัติของกฎหมาย CPTA สามารถปฏิบัติงานในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ (Zeirishi) หรือในฐานะองค์กรที่ให้บริการ (Zeirishi Corporations) ตามบทบัญญัติของ The Zeirishi Act 1951 โดยจะต้องรักษาความลับที่ตนได้ล่วงรู้จากการให้บริการทางวิชาชีพ บริการที่ CPTA สามารถกระทำได้มีดังนี้

#### (1) บริการหลัก (Zeirishi Services) มีดังนี้

(1.1) ทำหน้าที่เป็นตัวแทนของผู้เสียภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี รวมถึงชี้แจงข้อเท็จจริงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีกรณีมีการตรวจสอบ

(1.2) ทำหน้าที่จัดเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษี<sup>75</sup>

<sup>73</sup> Tokyo Certified Public Tax Accountants’ Association, “Guide to Japanese Taxes and System of Certified Public Tax Accountants [Online], 2008. Available from: <https://www.sasao-office.jp/app/download/10503538372/The+Tokyo+Certified+Public+Tax+Accountants%27Association+Introduction+English+Pamphlet+%28PDF%29.pdf> =1537497279 [2021, September 7]

<sup>74</sup> เรื่องเดียวกัน, สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “CPTA คือใคร,” *สรรพากรสาร* 55, 2 (กุมภาพันธ์ 2551): 3 - 4.

<sup>75</sup> อย่างไรก็ตามการจัดเตรียมเอกสารเกี่ยวกับภาษีบางอย่าง เช่น ภาษีการใช้สนามบิน ภาษีรถยนต์ ฯลฯ สามารถจัดเตรียมได้โดย Gyōsei shoshi (Administrative Scriveners) เป็นอีกหนึ่งวิชาชีพของประเทศญี่ปุ่นซึ่งทำหน้าที่จัดเตรียมเอกสาร โดยเฉพาะ สำหรับการดำเนินการที่เกี่ยวข้องทางกฎหมายต่อภาครัฐ (Takashi Yamaguchi, *What is a “Zeirishi” – Japanese tax accountant?* [Online], Available from: <https://ty-tax-accountant.com/en/archives/3279> [14 September 2021]), (Colin

(1.3) ทำหน้าที่ให้คำปรึกษาในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร

(2) บริการเสริม (Supplementary Services) กรณีที่ไม่ถูกจำกัดโดยกฎหมายอื่น ได้แก่ จัดทำเอกสารทางการเงิน การบัญชี บันทึกรายการบัญชี ให้คำปรึกษาด้านการทำบัญชี งานจัดการเงินเดือน หรืองานธุรการอื่น ๆ

(3) บริการให้ความช่วยเหลือในการฟ้องร้องคดี (Assistance Service in Litigation) ปฏิบัติงานในฐานะผู้ช่วยทนายความในคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษี

CPTA ที่ให้บริการเป็นตัวแทนของผู้เสียภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี มักจะคาดหวังในการให้บริการด้านการทำบัญชีด้วย เนื่องจากการทำบัญชีจะทำให้เข้าใจธุรกิจ และทราบในรายละเอียดของรายการบัญชีได้ดี ส่งผลให้การทำงานในฐานะ CPTA ได้อย่างราบรื่น ในขณะเดียวกันก็ส่งผลดีต่อการจัดทำบัญชีของบริษัทด้วยเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตาม CPTA ไม่สามารถปฏิบัติงานทั้งสองฐานะสำหรับกิจการรายเดียวกันได้ เนื่องจากทำให้ขาดความเป็นอิสระ<sup>76</sup>

เมื่อ CPTA ปฏิบัติงานในฐานะตัวแทนของผู้เสียภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี CPTA จะต้องลงนามและประทับตรา<sup>77</sup> ในแบบแสดงรายการภาษีและเอกสารที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดเตรียมโดย CPTA ก่อนยื่นต่อกรมสรรพากรและต้องแจ้งยืนยันการปฏิบัติงานไปยังกรมสรรพากร

CPTA ที่ปฏิบัติงานจัดเตรียมแบบแสดงรายการภาษีจะต้องจัดทำเอกสารแนบที่แสดงการคำนวณภาษี การจัดประเภทรายการต่าง ๆ รวมถึงคำแนะนำของ CPTA ต่อแบบแสดงรายการเสียภาษี (Attached documents) ส่วน CPTA ที่ปฏิบัติงานให้คำปรึกษาและตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษีที่จัดเตรียมโดยบุคคลอื่น ต้องให้ความเห็นว่าแบบแสดงรายการดังกล่าวได้จัดทำขึ้นสอดคล้องกับกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องหรือไม่

ในกรณีที่กรมสรรพากรจะออกหมายเรียกเพื่อทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษี จะมีการนัดหมายวันเวลาและสถานที่ เพื่อทำการตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อ CPTA ที่เป็นตัวแทนของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ยังมีระบบรับฟังความคิดเห็น (Hearing of Opinions) เพื่อเปิดโอกาสให้ CPTA ชี้แจงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีของกิจการที่ตนเป็นตัวแทน

P.A. Jones, SYMPOSIUM ARTICLE: AMAKUDARI AND JAPANESE LAW, (Michigan State International Law Review, 2013), p. 108)

<sup>76</sup> Takashi Yamaguchi, What is a “Zeirishi” – Japanese tax accountant? [Online], Available from: <https://ty-tax-accountant.com/en/archives/3279> [14 September 2021]

<sup>77</sup> ลายมือชื่อและตราประทับของ CPTA ไม่ได้เป็นการรับรองความถูกต้องของแบบแสดงรายการและเอกสารที่เกี่ยวข้อง

โดยระบบรับฟังความคิดเห็นสามารถดำเนินการใน 3 ช่วง คือ ก่อนออกหมายเรียกตรวจสอบ เมื่อ CPTA มีการประเมินภาษีอากรใหม่ในกิจการที่ตนเป็นตัวแทน หรือเมื่อมีการสอบสวนคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีของกิจการที่ตนเป็นตัวแทน<sup>78</sup>

เนื่องจาก CPTA เป็นอาชีพที่มีความรับผิดชอบต่อการคำนวณภาษีอย่างถูกต้องและส่งเสริมให้ผู้ประกอบการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น CPTA จะไม่ให้คำแนะนำหรือตอบสนองต่อการปรึกษาหารือเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการประเมินหรือการจัดเก็บภาษี หรือการขอคืนภาษีอย่างผิดกฎหมาย<sup>79</sup> แต่หากพบเจอสถานการณ์ดังกล่าว CPTA จะแนะนำให้ผู้เสียภาษีดำเนินการเสียภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย นอกจากนี้ CPTA ยังห้ามเปิดเผยหรือนำข้อมูลที่เป็นความลับจากการให้บริการไปทำการใด ๆ โดยไม่มีเหตุอันสมควร แม้ผู้นั้นจะเลิกปฏิบัติงานในฐานะ CPTA แล้วก็ตาม<sup>80</sup>

เพื่อเป็นการดำรงรักษาไว้และพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องและทันต่อการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภาษีอากร CPTA จะต้องเข้ารับการฝึกอบรมความรู้ ซึ่งดำเนินการโดยจากสมาคมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร

### 3.2 คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA)

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่าการปฏิบัติงานของ CPTA เกี่ยวข้องโดยตรงต่อความถูกต้องของการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร จึงเป็นอาชีพที่ต้องมีความรู้ความสามารถในด้านการบัญชีของกิจการและด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ต้องมีความเป็นอิสระ เป็นผู้ที่มีเกียรติและมีภาพลักษณ์ในการส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น การที่จะคัดเลือกบุคคลเข้ามาปฏิบัติหน้าที่ในฐานะ CPTA จึงต้องมีการกำหนดคุณสมบัติที่เหมาะสม และต้องอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง คือเป็นผู้ที่ได้รับการขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากสมาคมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรแห่งประเทศญี่ปุ่น (The Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Association) โดยบุคคลที่จะขึ้นทะเบียนเป็น CPTA ได้ต้องมีคุณสมบัติตามข้อใดข้อหนึ่งดังนี้

<sup>78</sup> Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations, [Document attachment system](https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/document/) [Online], Available from: <https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/document/> [29 September 2021]

<sup>79</sup> ผู้ใดฝ่าฝืนต้องระวางโทษจำคุกและทำงานตามที่ได้รับมอบหมาย (Imprisonment with work) ไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินสองล้านเยน

<sup>80</sup> หาก CPTA ฝ่าฝืนบทบัญญัติอาจถูกลงโทษทางวินัยได้ 3 สถานคือ 1. ตักเตือน 2. ระงับการให้บริการเป็นระยะเวลาสูงสุด 2 ปี 3. ห้ามไม่ให้ประกอบอาชีพอีก

(1) บุคคลที่ผ่านการทดสอบความรู้ของผู้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (The Zeirishi examination) (ยกเว้น บุคคลที่เข้าเงื่อนไขไม่ต้องเข้ารับการทดสอบในบางวิชา) โดยต้องปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรหรือการบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่า 2 ปี

(2) หนายความ (รวมถึงผู้ที่มีคุณสมบัติในการเป็นหนายความ)

(3) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (รวมถึงผู้ที่มีคุณสมบัติในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต) ซึ่งจะต้องผ่านการการฝึกอบรมหลักสูตรของวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร โดยหน่วยงานที่ผ่านการรับรองจากนายกรัฐมนตรีย<sup>81</sup>

จากข้อกำหนดข้างต้นได้มีการให้สิทธิแก่ผู้ที่เป็นหนายความและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ต้องเข้ารับการทดสอบความรู้สำหรับการเป็น CPTA เนื่องจากทั้ง 2 อาชีพดังกล่าวเป็นผู้ที่เคยผ่านการทดสอบความรู้ที่จำเป็นต่อการประกอบอาชีพ ซึ่งใกล้เคียงกับความรู้ที่ใช้ในการประกอบอาชีพ CPTA มาแล้วบางส่วน แต่จำเป็นต้องได้รับการฝึกอบรมเพิ่มเติมในบางหลักสูตร

นอกจากข้อกำหนดข้างต้นแล้ว ผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็น CPTA จะต้องไม่มีลักษณะต้องห้าม คือ มีข้อจำกัดด้านความสามารถ ได้แก่ ผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ บุคคลล้มละลาย ต้องไม่เป็นบุคคลที่เคยต้องโทษเนื่องจากฝ่าฝืนกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับภาษี (ระดับประเทศและท้องถิ่น) กฎหมายและระเบียบที่ไม่เกี่ยวข้องกับภาษี และบทบัญญัติของ The Zeirishi Act 1951 ซึ่งยังไม่พ้นโทษตามแต่ละกรณี ต้องไม่เคยถูกลงโทษทางวินัยของข้อกำหนดของวิชาชีพเฉพาะ<sup>82</sup> ตามแต่ละกรณี และไม่เป็นบุคคลซึ่งถูกปฏิเสธการขึ้นทะเบียน CPTA หรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต CPTA เนื่องจากการมีลักษณะต้องห้ามดังกล่าว อาจกระทบกับคุณภาพงานและความน่าเชื่อถือในการปฏิบัติงานของ CPTA ได้

<sup>81</sup> รวมถึงบุคคลที่มีคุณสมบัติเทียบเท่ากับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของต่างประเทศ และมีความรู้ด้านกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ เกี่ยวกับการบัญชีของประเทศญี่ปุ่น และต้องขึ้นทะเบียนในบัญชีรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่างชาติของสถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการอนุมัติจากนายกรัฐมนตรีย รวมถึงต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กำหนด ให้ถือว่าเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามวัตถุประสงค์ของ The Zeirishi Act 1951

<sup>82</sup> ประเทศญี่ปุ่นมีวิชาชีพที่มีใบอนุญาตซึ่งให้บริการเกี่ยวกับการบริการด้านกฎหมาย ได้แก่ 1. Bengoshi Lawyers and Other Hōsō (ผู้พิพากษาและอัยการ) 2. Shihō shoshi (หนายความ) 3. Tochikaoku Chōsashi (ผู้ตรวจสอบที่ดินและบ้าน) 4. Gyōsei shoshi (ผู้จัดการเอกสารทางกฎหมาย) 5. Shakaihoken rōmushi (หนายความด้านแรงงานและประกันสังคม) 6. Zeirishi (ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร) 7. Benrishi (หนายความสิทธิบัตร) 8. Kajidairishi (หนายความทางทะเล) 9. Tsūkanshi (นายหน้าศุลกากร) 10. Kaijihosanin (หนายความเกี่ยวกับการเดินเรือ) 11. Kōshōnin (หนายความสาธารณะ).

### 3.3 การทดสอบความรู้ (Zeirishi Examination)

สำหรับผู้ที่ไม่ได้เป็นนายความหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะต้องเข้ารับการทดสอบความรู้ในการเป็น CPTA ซึ่งกฎหมายได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะเข้ารับการทดสอบ เนื่องจากการทดสอบนั้นต้องอาศัยความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากรหรือต้องอาศัยประสบการณ์การทำงานที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรมาก่อน

#### 3.3.1 คุณสมบัติของผู้ที่มีสิทธิเข้ารับการทดสอบความรู้

ผู้ที่มีสิทธิเข้ารับการทดสอบความรู้ ต้องมีคุณสมบัติตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) ผู้ประกอบอาชีพดังต่อไปนี้เป็นระยะเวลารวมกันตั้งแต่ 2 ปีขึ้นไป<sup>83</sup>

ก. หน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐบาลหรือหน่วยงานอื่นของรัฐที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีระดับประเทศ (ยกเว้นภาษีศุลกากรและค่าระวางน้ำหนัก) หรือภาษีระดับท้องถิ่น<sup>84</sup>

ข. หน่วยงานทางปกครองที่ตรวจสอบทางการเงินหรือบัญชีของบริษัทหรือองค์กรใด โดยคำสั่งคณะรัฐมนตรี

ค. กิจการที่เกี่ยวข้องกับการให้สินเชื่อและการจัดการกองทุนอื่น (รวมถึงการตรวจสอบบัญชีของผู้กู้ยืม) ตามคำสั่งคณะรัฐมนตรี ของกิจการธนาคาร บริษัททรัสต์ บริษัทประกันภัย หรือบริษัทที่ประกอบธุรกิจทางการเงินอื่นที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายพิเศษ

ง. งานที่กระทำโดยคำสั่งคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของบริษัท (รวมถึงการบัญชีของรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่น) หรือการบัญชีของผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา

จ. งานที่สนับสนุนการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรของ CPTA หรือองค์กรที่ให้บริการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร

ฉ. กิจการของนายความสิทธิบัตร หรือนักกฎหมาย

(2) ผู้ที่สำเร็จการศึกษาด้านกฎหมายหรือเศรษฐศาสตร์จากมหาวิทยาลัยหรือวิทยาลัยเทคโนโลยีภายใต้พระราชบัญญัติการศึกษาในโรงเรียน (พระราชบัญญัติฉบับที่ 26 ลงวันที่ 29 มีนาคม ค.ศ. 1947) ของประเทศญี่ปุ่น

(3) ผู้ที่ผ่านการทดสอบเนติบัณฑิต

<sup>83</sup> รวมถึงอาชีพที่กรมสรรพากรพิจารณาว่าคล้ายคลึงกับที่กำหนดโดยคำสั่งกระทรวงการคลัง

<sup>84</sup> ผู้ที่เคยปฏิบัติหน้าที่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษีและต่อมาได้ปฏิบัติงานเป็น CPTA ห้ามรับงานบริการลูกค้าในเขตพื้นที่ที่ตนเคยปฏิบัติงานมาก่อนเป็นเวลา 1 ปีหลังจากออกจากงาน เพื่อป้องกันการขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน

(4) ผู้ที่ผ่านการทดสอบข้อสอบปรนัยสำหรับทดสอบความรู้ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือบุคคลที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเข้ารับการทดสอบดังกล่าว (รวมถึงบุคคลที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเข้ารับการทดสอบทุกประเภทสำหรับทดสอบความรู้ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต)

(5) ผู้ที่กรมสรรพากรพิจารณาว่ามีความรู้ในด้านกฎหมายและเศรษฐศาสตร์เทียบเท่าหรือมากกว่าบุคคลในข้อ (2) – (4)

### 3.3.2 วิชาที่ทำการทดสอบ

การทดสอบความรู้ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีดำเนินการโดยกรมสรรพากรและต้องดำเนินการทดสอบอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง โดยผู้ที่มีสิทธิเข้ารับการทดสอบความรู้จะต้องทำการทดสอบความรู้ในรายวิชาดังนี้

(1) วิชาที่เกี่ยวข้องกับภาษี ผู้เข้ารับการทดสอบสามารถเลือก 3 วิชา จากรายวิชาดังต่อไปนี้ (ต้องเลือกวิชาในข้อ ก. หรือ ข. เป็นอย่างน้อย)

- ก. กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- ข. กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล
- ค. กฎหมายภาษีมรดก
- ง. กฎหมายภาษีการบริโภค หรือ กฎหมายภาษีสุรา
- จ. กฎหมายการจัดเก็บภาษีระดับรัฐบาลกลาง
- ฉ. กฎหมายภาษีระดับท้องถิ่น
- ช. กฎหมายภาษีทรัพย์สิน

(2) วิชาการบัญชี 2 รายวิชา ได้แก่ การจัดทำบัญชี และงบการเงิน

โดยมีการยกเว้นไม่ต้องไม่ต้องเข้าทดสอบในบางรายวิชา เช่น ผู้ที่เคยสอบได้คะแนนสูงกว่าเกณฑ์ที่กำหนดในการทดสอบครั้งก่อน ไม่ต้องทดสอบในรายวิชาดังกล่าวในการทดสอบครั้งต่อไป ผู้ที่ดำรงตำแหน่งศาสตราจารย์ รองศาสตราจารย์ หรืออาจารย์ในวิชาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรหรือเกี่ยวข้องกับการบัญชี ได้รับยกเว้นไม่ต้องทดสอบความรู้ในรายวิชานั้น ๆ ผู้ที่เคยผ่านการทดสอบความรู้สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้รับยกเว้นไม่ต้องทดสอบความรู้ในรายวิชาที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี ผู้ที่ปฏิบัติงานในหน่วยงานจัดเก็บภาษีมาแล้วรวมระยะเวลาไม่ต่ำกว่าที่กำหนด ได้รับยกเว้นไม่ต้องทดสอบความรู้ในรายวิชาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร เป็นต้น



### 3.3.3 ลักษณะต้องห้ามในการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA)

เนื่องจากการปฏิบัติงานของ CPTA นั้น เป็นผู้ปฏิบัติงานที่ต้องมีความเป็นอิสระต่อทั้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี เป็นผู้ที่มีเกียรติและมีภาพลักษณ์ในการส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น นอกจากจะมีการกำหนดคุณสมบัติที่เหมาะสมของผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็น CPTA แล้ว เมื่อได้รับการขึ้นทะเบียนแล้ว CPTA ต้องดำรงไว้ซึ่งคุณสมบัติดังกล่าวตลอดระยะเวลาที่ปฏิบัติงานด้วย หากมีการตรวจพบในภายหลังว่า CPTA มีลักษณะดังต่อไปนี้ ซึ่งไม่เหมาะสมต่อการปฏิบัติหน้าที่ CPTA ผู้นั้นจะไม่ได้รับการขึ้นทะเบียนหรือถูกเพิกถอนการขึ้นทะเบียนลักษณะต้องห้ามดังกล่าว ได้แก่

- (1) เป็นบุคคลที่ถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตเนื่องจากทำผิดวินัยของวิชาชีพเฉพาะของประเทศญี่ปุ่น<sup>85</sup>
- (2) เป็นบุคคลที่ดำรงตำแหน่งข้าราชการหรือพนักงานของรัฐโดยได้รับค่าตอบแทน<sup>86</sup>
- (3) เป็นบุคคลที่จงใจหรือพยายามหนีภาษี หรือสนับสนุนให้มีการหนีภาษี ในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่มีการกระทำดังกล่าว
- (4) เป็นบุคคลที่ขอคืนภาษีหรือพยายามขอคืนภาษีอย่างผิดกฎหมาย หรือสนับสนุนให้มีการขอคืนภาษีอย่างผิดกฎหมาย ในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่มีการกระทำดังกล่าว
- (5) เป็นบุคคลที่ฝ่าฝืนกฎหมายและข้อบังคับในหน้าที่การงานที่เกี่ยวข้องกับภาษีหรือการบัญชี ในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่มีการกระทำดังกล่าว
- (6) เป็นบุคคลที่อาจจะไม่เหมาะกับการให้บริการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรเมื่อเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
  - (6.1) เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ

<sup>85</sup> ประเทศญี่ปุ่นมีวิชาชีพที่มีใบอนุญาตซึ่งให้บริการเกี่ยวกับการบริการด้านกฎหมาย ได้แก่ 1. Bengoshi Lawyers and Other Hōsō (ผู้พิพากษาและอัยการ) 2. Shihō shoshi (ทนายความ) 3. Tochikaoku Chōsashi (ผู้ตรวจสอบที่ดินและบ้าน) 4. Gyōsei shoshi (ผู้จัดการเอกสารทางกฎหมาย) 5. Shakaihoen rōmushi (ทนายความด้านแรงงานและประกันสังคม) 6. Zeirishi (ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร) 7. Benrishi (ทนายความสิทธิบัตร) 8. Kaijidairishi (ทนายความทางทะเล) 9. Tsūkanshi (นายหน้าศุลกากร) 10. Kaijihosanin (ทนายความเกี่ยวกับการเดินเรือ) 11. Kōshōnin (ทนายความสาธารณะ).

<sup>86</sup> ไม่รวมตำแหน่งดังต่อไปนี้ สมาชิกของสภานิติบัญญัติหรือราชการส่วนท้องถิ่น ตำแหน่งงานชั่วคราว และตำแหน่งสาธารณะอื่น ๆ ที่กำหนดโดยกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

(6.2) เป็นบุคคลที่ถูกตัดสิทธิในการเป็น CPTA อีกครั้ง เนื่องจากเคยต้องโทษจำคุกหรือโทษทางวินัย ที่ได้ยื่นขอขึ้นทะเบียนใหม่หลังจากพ้นระยะเวลาต้องห้ามที่ระบุไว้

(7) บุคคลที่มีแนวโน้มที่จะกระทำการอันก่อให้เกิดความเสียหายเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ และขาดความรับผิดชอบทางวิชาชีพ

### 3.3.4 การเพิกถอนใบอนุญาต

ในกรณีผู้ที่ยื่นทะเบียนเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร มีลักษณะเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้ สมาคมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรแห่งประเทศไทยอาจเพิกถอนการขึ้นทะเบียนตามมติของคณะกรรมการ

(1) เมื่อเป็นที่ยืนยันแล้วว่าผู้นั้นขาดคุณสมบัติในการขึ้นทะเบียนเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร หรือมีลักษณะต้องห้ามในการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร

(2) เมื่อผู้นั้นอาจจะไม่เหมาะกับการให้บริการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร กล่าวคือ ถูกตัดสิทธิในการเป็น CPTA อีกครั้ง เนื่องจากเคยต้องโทษจำคุกหรือโทษทางวินัย ที่ได้ยื่นขอขึ้นทะเบียนใหม่หลังจากพ้นระยะเวลาต้องห้ามที่ระบุไว้

(3) เมื่อไม่ทราบที่อยู่ของผู้นั้นเป็นระยะเวลาติดต่อกันตั้งแต่ 2 ปีขึ้นไป

### 3.3.5 การสิ้นผลใบอนุญาต

เพื่อเป็นการป้องกันการสำคัญผิดในการให้บริการของ CPTA และป้องกันการสวมทะเบียนเพื่อนำวิชาชีพไปหาผลประโยชน์โดยมิชอบ เมื่อ CPTA มีลักษณะเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้ สมาคมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรแห่งประเทศไทยจะยกเลิกการจดทะเบียนดังกล่าวโดยไม่ชักช้า

(1) เมื่อ CPTA หยุดการให้บริการ

(2) เมื่อ CPTA ตาย

(3) เมื่อ CPTA ถูกเพิกถอนใบอนุญาต

(4) เมื่อ CPTA ไม่มีคุณสมบัติในการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรอีกต่อไป

## 3.4 หน่วยงานกำกับดูแล

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสมาคมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรแห่งประเทศไทย (The Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Association) ซึ่งจัดตั้งโดยสมาคมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรของภูมิภาค

(A regional association of certified public tax accountants) มีทั้งสิ้น 15 ภูมิภาค โดย CPTA จะต้องเป็นสมาชิกของหน่วยงานดังกล่าว สมาคมมีหน้าที่สื่อสารและกำกับดูแลการประกอบอาชีพของ CPTA จัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน อีกทั้งจัดอบรมความรู้ด้านภาษีอากรแก่สมาชิก และปรับปรุงและพัฒนาบริการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร รวมถึงทำหน้าที่ขึ้นทะเบียน CPTA และเพื่อเป็นการดำรงไว้ซึ่งความรู้ความสามารถและทันต่อการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภาษีอากร CPTA จะต้องมีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องอย่างน้อย 36 ชั่วโมงต่อปี<sup>87</sup>

### 3.5 ผลการจัดเก็บภาษีโดยใช้ระบบการจัดเก็บภาษีแบบประเมินตนเอง

ประเทศญี่ปุ่นมีการนำระบบภาษีแบบประเมินตนเองมาใช้จัดเก็บภาษีเงินได้ ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1947 ซึ่งดำเนินการประเมินและจัดเก็บภาษีโดยกรมสรรพากร และเพื่อให้การบริหารจัดการเป็นไปอย่างราบรื่น และเพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีรู้สึกว่าการกำลังถูกบังคับให้จ่ายภาษี กรมสรรพากรได้ดำเนินการตรวจสอบภาษีอย่างมีประสิทธิภาพโดยใช้หลักการบริหารความเสี่ยง กล่าวคือมีการจัดกลุ่มผู้เสียภาษีตามขนาดและลักษณะการประกอบธุรกิจ และเลือกตรวจสอบบริษัทที่มีความเสี่ยงในการหลบเลี่ยงภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง และปรับปรุงภาพลักษณ์เพื่อให้ประชาชนมีทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีโดยการให้คำแนะนำและประชาสัมพันธ์ให้ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนการเสียภาษีรวมถึงแนวการตีความข้อหาหรือต่าง ๆ โดยในปี ค.ศ. 1950 ได้กำหนดให้มีการใช้ระบบการยื่นภาษีแบบ Blue Form Return และต่อมาในปี ค.ศ. 1984 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้อยู่ในระบบ Blue Form Return มีการบันทึกรายการบัญชี และการจัดทำงบรายรับและรายจ่าย เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบภาษีและเพิ่มความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี แต่ข้อกำหนดและรูปแบบเอกสารจะง่ายกว่าผู้เสียภาษีในระบบ Blue Form Return

นอกจากนี้กรมสรรพากรยังได้ให้บริการแนะนำ ให้คำปรึกษา แก่ผู้เสียภาษีที่ต้องการความช่วยเหลือ โดยร่วมมือกับสมาคมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (Certified public tax accountant associations) ผ่านการปฏิบัติงานของ CPTA อีกทั้งยังให้ CPTA เป็นสื่อกลางในการแนะนำระบบการยื่นภาษีแบบออนไลน์ (e-Tax) เพื่อความสะดวก รวดเร็ว กำกับดูแลได้อย่างใกล้ชิด และประหยัดต้นทุนที่ใช้ในการปรับเปลี่ยนระบบ<sup>88</sup>

<sup>87</sup> Mynavi Corporation, "Training" required for tax accountants. What kind of thing? [Online], Available from: <https://www.nta.go.jp/english/report2003/pdf/01.pdf> [5 January 2021]

<sup>88</sup> NATIONAL TAX AGENCY, AN OUTLINE OF JAPANESE TAX ADMINISTRATION 2003, [Online], Available from: <https://www.nta.go.jp/english/report2003/pdf/01.pdf> [13 October 2021]

Fiscal Year	Number of Returns Due (1) (thousands)	Number of Returns Filed (2) (thousands)	Filing Ratio (2)/(1) (%)
1950	448	262	58.5
1955	538	458	85.1
1960	674	591	87.7
1965	850	780	91.7
1970	1,105	1,031	93.4
1975	1,477	1,367	92.5
1980	1,787	1,633	91.4
1985	2,060	1,858	90.2
1990	2,469	2,290	92.7
1991	2,620	2,426	92.6
1992	2,688	2,479	92.2
1993	2,743	2,525	92.0
1994	2,790	2,558	91.7
1995	2,845	2,600	91.4
1996	2,975	2,641	88.8
1997	2,936	2,642	90.0
1998	2,945	2,663	90.4
1999	2,964	2,681	90.4
2000	2,989	2,701	90.4
2001	3,026	2,715	89.7
2002	3,060	2,723	89.0

ตารางที่ 2 สถานะของการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทในประเทศญี่ปุ่น<sup>89</sup>

จากข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีของบริษัทในประเทศญี่ปุ่น ดังตารางที่ 2 อัตราส่วนของการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีของบริษัทต่อจำนวนแบบแสดงรายการทั้งหมดที่ต้องยื่น เพิ่มขึ้นจากร้อยละ 58.5 ในปี ค.ศ. 1950 เป็นร้อยละ 85.1 ในปี ค.ศ. 1955 ส่วนในปี ค.ศ. 1965 จนถึงปี ค.ศ. 2002 ร้อยละของการยื่นแบบแสดงรายการสูงถึงร้อยละ 90 โดยประมาณ และจากข้อมูลในปี ค.ศ. 2019 มีจำนวนบริษัทโดยประมาณ 3,165,000 แห่ง มีบริษัทที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีจำนวนประมาณ 2,949,000 แห่ง คิดเป็นร้อยละของการยื่นแบบ 91.1<sup>90</sup>

<sup>89</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>90</sup> NATIONAL TAX AGENCY, NATIONAL TAX AGENCY REPORT 2021, [Online], Available from: [https://www.nta.go.jp/english/Report\\_pdf/2021.htm](https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2021.htm) [13 October 2021]

ในขณะที่ยปี ค.ศ. 1960 มีจำนวน CPTA 10,888 ราย<sup>91</sup> และมีจำนวนเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องจนปัจจุบันมี CPTA ที่ขึ้นทะเบียนจำนวน 79,805 ราย (ข้อมูล ณ วันที่ 30 กันยายน 2564)<sup>92</sup>

(¥ billion)

Class of Corporation	Fiscal Year	Tax Paid by Self-assessment	Net Increase of Tax by Correction Determination	Total (1)+(2)	Percentage of self-assessed tax (1)/(3) (%)
		(1)	(2)	(3)	(%)
Total	1950	63.7	28.7	92.4	68.9
	1955	168.0	30.2	198.2	84.8
	1960	587.6	55.4	643.0	91.4
	1965	861.1	79.0	940.1	91.6
	1970	2,525.9	124.2	2,650.1	95.3
	1975	4,067.3	249.2	4,316.5	94.2
	1980	8,389.6	313.5	8,703.1	96.4
	1985	11,546.6	438.3	11,984.9	96.3
	1990	17,648.0	692.4	18,340.3	96.2
	1995	13,196.8	484.4	13,681.2	96.5
	1996	13,811.8	747.7	14,559.5	94.9
	1997	12,729.2	500.2	13,229.3	96.2
	1998	10,653.3	484.4	11,137.7	95.7
	1999	10,557.6	427.8	10,985.4	96.1
	2000	11,593.9	332.1	11,926.0	97.2
	2001	9,615.2	323.6	9,938.8	96.7
	2002	9,350.0	352.3	9,702.3	96.4

ตารางที่ 3 ข้อมูลภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากบริษัทในประเทศญี่ปุ่น<sup>93</sup>

จากตารางที่ 3 ในปี ค.ศ. 1950 อัตราส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยื่นโดยสมัครใจต่อจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดที่จัดเก็บได้ ซึ่งประกอบด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยื่นโดยสมัครใจและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประเมินเพิ่มเติมโดยกรมสรรพากร คือร้อยละ 68.9 เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 91.6 ในปี ค.ศ. 1965 และเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 96.4 ในปี ค.ศ. 2002

จากสถิติที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษีมีความสมัครใจเสียภาษีเพิ่มมากขึ้น โดยหลักเป็นผลมาจากการให้คำแนะนำที่เหมาะสมของกรมสรรพากรประกอบกับการตรวจสอบภาษีอย่างละเอียดถี่ถ้วน ส่วนปัจจัยอื่น ๆ ที่มีส่วนช่วยส่งเสริมระบบการจัดเก็บภาษีแบบประเมินตนเอง คือระบบ

<sup>91</sup> NATIONAL TAX AGENCY, Tax accountant system, [Online], Available from: <https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishiseido/seido2.htm> [23 October 2021]

<sup>92</sup> Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations, Number of registered tax accountants [Online], Available from: <https://www.nichizeiren.or.jp/cpta/about/enrollment/> [24 September 2021]

<sup>93</sup> NATIONAL TAX AGENCY, AN OUTLINE OF JAPANESE TAX ADMINISTRATION 2003, [Online], Available from: <https://www.nta.go.jp/english/report2003/pdf/01.pdf> [13 October 2021]

การยื่นภาษีแบบ Blue Form Return และความร่วมมือกับสมาคมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (Certified public tax accountant associations) ผ่านการปฏิบัติงานของ CPTA<sup>94</sup>

จะเห็นได้ว่าแนวคิดของ CPTA คือเป็นการจัดให้มีผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนยื่นแบบแสดงรายการต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ การที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของทั้งประเทศญี่ปุ่นให้ทางเลือกแก่ผู้เสียภาษีในการใช้บริการของ CPTA นั้น นอกจากจะเป็นการเพิ่มความเชื่อมั่นของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ ผู้เสียภาษียังสามารถนำรายจ่ายที่เกิดจากการใช้บริการดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการและไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย เพื่อไม่เป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีเกินสมควร นอกจากนี้การที่ผู้เสียภาษีมีการใช้บริการของ CPTA นั้นยังมีข้อดีอีกหลายประการโดยผู้เขียนจะวิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

---

<sup>94</sup> NATIONAL TAX AGENCY, AN OUTLINE OF JAPANESE TAX ADMINISTRATION 2003, [Online], Available from: <https://www.nta.go.jp/english/report2003/pdf/01.pdf> [13 October 2021]

## บทที่ 4

### การวิเคราะห์ปัญหาของการตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีเงินได้ของประเทศไทย แนวทางแก้ไขปัญหาและผลที่คาดว่าจะได้รับ

จากการศึกษาในบทที่ 2 พบว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยจัดเก็บโดยใช้วิธีประเมินตนเอง ซึ่งผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีและยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีด้วยตัวเอง เพื่อเป็นการรับรองว่าภาษีเงินได้ที่ผู้เสียภาษีคำนวณและชำระต่อกรมสรรพากรมีความถูกต้องครบถ้วน กฎหมายจึงกำหนดเครื่องมือที่ใช้ตรวจสอบความถูกต้องของการเสียภาษีก่อนการยื่นแบบแสดงรายการ คือผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

แม้ว่าจะจัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีทำการตรวจสอบความถูกต้องของภาษีที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ก็ยังปฏิเสธไม่ได้ว่าในปัจจุบันยังคงมีนิติบุคคลอีกจำนวนมากที่ยังมีการเสียภาษีไม่ถูกต้อง จากรายงานการตรวจสอบภาษีอากรคงค้าง ของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2553 – 2557 พบว่ามีภาษีอากรคงค้างจำนวนมากและมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง<sup>95</sup> เกิดจากการที่นิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีหรือมีการเสียภาษีไม่ถูกต้อง ซึ่งสอดคล้องกับการที่กรมสรรพากรออกมาตรการ “บัญชีชุดเดียว” ในปี 2559<sup>96</sup> และปี 2562<sup>97</sup> โดยจะไม่มีการตรวจสอบภาษีย้อนหลัง และยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และความรับผิดทางอาญาให้กับผู้ที่เข้าร่วมโครงการ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่กำหนด เพื่อสนับสนุนให้ผู้ประกอบการทำบัญชีและเสียภาษีให้ถูกต้อง จากข้อเท็จจริงดังกล่าวทำให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรต้องตรวจสอบการเสียภาษีของกิจการหลังยื่นแบบแสดงรายการอีกครั้ง โดยการวิเคราะห์กิจการที่มีความเสี่ยงเพื่อตรวจสอบ

การที่กิจการคำนวณภาษีเงินได้ไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน สาเหตุไม่ได้มาจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษีก่อนการยื่นแบบแสดงรายการเพียงฝ่ายเดียว แต่ยังเกี่ยวข้องกับตัวผู้เสียภาษีเอง (ผู้ประกอบการ) นักบัญชีหรือสำนักงานบัญชีที่บริษัทใช้บริการ โดยผู้เขียนจะวิเคราะห์สาเหตุที่มีส่วนทำให้กิจการเสียภาษีไม่ถูกต้องและมาตรการในการ

<sup>95</sup> สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, รายงานการตรวจสอบ การจัดการภาษีอากรคงค้างกรมสรรพากร[ออนไลน์], 2559. แหล่งที่มา: <https://audit.go.th/th/inspection-results> [27 กรกฎาคม 2564]

<sup>96</sup> พระราชกำหนด ยกเว้นและสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2558, มาตรา 4, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 133 ตอนที่ 1 ก, (1 มกราคม 2559): 2

<sup>97</sup> พระราชบัญญัติยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่มภาษีอากร และความรับผิดทางอาญา เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2562, มาตรา 4 และ มาตรา 8, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนที่ 38 ก, (25 มีนาคม 2563): 2-3

ตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่สามารถรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีก่อนการยื่นแบบแสดงรายการได้ ซึ่งเป็นเหตุให้ต้องมีการตรวจสอบซ้ำโดยกรมสรรพากร และวิเคราะห์แนวทางแก้ไขโดยนำแนวทางของประเทศญี่ปุ่นตามที่ได้ศึกษาในบทที่ 3 มาปรับใช้ รวมถึงวิเคราะห์ผลที่คาดว่าจะได้รับโดยแบ่งเป็น 4 ประเด็นดังต่อไปนี้

#### 4.1 ประเด็นเรื่องการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีที่กิจการจะต้องชำระ

##### 4.1.1 ประเด็นปัญหา : การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 สัตต กำหนดให้ทุกบริษัทต้องจัดให้มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในทุกรอบบัญชี (กรณีห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กกระทำโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร) เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร โดยการรับรองความถูกต้องของแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และงบการเงิน เนื่องจากจำนวนภาษีที่กิจการจะต้องชำระมีที่มาจากรายการบัญชี ผลประกอบการ และฐานะทางการเงินของบริษัทซึ่งสะท้อนผ่านงบการเงิน

กฎหมายกำหนดให้หลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ผู้สอบบัญชี) นั้นเป็นหลักเกณฑ์เดียวกับการตรวจสอบงบการเงินตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543<sup>98</sup> กล่าวคือให้ถือว่าการสอบบัญชีประจำปีเป็นการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต ด้วย ดังนั้น การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีจึงมีวัตถุประสงค์เดียวกับการตรวจสอบงบการเงินตามปกติ คือเพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อรายการบัญชีและงบการเงิน ซึ่งในกรณีนี้กรมสรรพากรถือเป็นผู้ใช้งบการเงินที่ต้องการใช้งบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบแล้ว เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนั้น กรมสรรพากรซึ่งใช้งบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีจะมีความเชื่อมั่นว่างบการเงินรวมถึงรายการบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ซึ่งขึ้นอยู่กับความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่องบการเงินนั้น

<sup>98</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 2, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 118 ตอนพิเศษ 41 ง, (3 พฤษภาคม 2544): 19



สำหรับกระบวนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในส่วนของการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องเสียในแต่ละปีภาษี จะถูกคำนวณและบันทึกบัญชีอยู่ในบัญชีค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นบัญชีหมวดค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวจะถูกคำนวณและบันทึกบัญชีโดยผู้ทำบัญชี โดยใช้ข้อมูลทางบัญชีเพื่อปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีด้วยหลักเกณฑ์และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่กำหนดในประมวลรัษฎากร และคุณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ทดสอบการคำนวณภาษีรวมถึงพิจารณาว่าหลักฐานประกอบการคำนวณ เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบกำกับภาษี หรือหนังสือรับรองภาษีหัก ณ ที่จ่าย เป็นต้น มีความเหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการได้มาซึ่งข้อสรุปในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี แต่เนื่องจากค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากกำไรสุทธิทางบัญชีปรับปรุงด้วยรายได้หรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ดังนั้น ความถูกต้องของการคำนวณภาษีจึงไม่ได้ขึ้นอยู่กับกรทดสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีเพียงอย่างเดียว แต่ขึ้นอยู่กับความถูกต้องของการบันทึกบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดของบริษัทด้วย

ในการตรวจสอบบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะไม่ทำการตรวจสอบทุกรายการบัญชี เนื่องจากมีความจำเป็นที่จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม แต่ผู้สอบบัญชีจะทำการตรวจสอบโดยตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้จากกระบวนการประเมินความเสี่ยง ดังนั้น การสอบบัญชีจึงไม่ได้เป็นการรับประกันว่าบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะบันทึกบัญชีอย่างถูกต้องทั้งหมด ประกอบกับการสอบบัญชีมีความเสี่ยงซึ่งเป็นผลมาจากข้อจำกัดสืบเนื่อง<sup>99</sup> เช่น งบการเงินมีการตกแต่งตัวเลขเนื่องมาจากการทุจริต และได้มีการสร้างเอกสารหลักฐานปลอม หลักฐานดังกล่าวจึงต้องผ่านการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาความเพียงพอและเหมาะสม จึงไม่สามารถได้ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุดว่างบการเงินจะไม่มี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ และในขณะเดียวกันผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่ตรวจสอบการทุจริต รวมถึงตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร

จากการวิเคราะห์หลักเกณฑ์การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีข้างต้น ดังนั้น การสอบบัญชีจึงไม่ได้เป็นการรับประกันว่าข้อผิดพลาดทุกรายการจะถูกตรวจพบ รวมไปถึงไม่ได้เป็นการรับรองความถูกต้องของข้อมูลทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีเงินได้ทุกรายการด้วย

<sup>99</sup> ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีเกิดขึ้นจากลักษณะของการรายงานทางการเงิน ลักษณะของวิธีการตรวจสอบ และความจำเป็นที่ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม



รูปที่ 3 ประกาศที่ออกโดยคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชีและความสัมพันธ์ของแต่ละประกาศและความสัมพันธ์ที่มีต่อคู่มือประมวลจรรยาบรรณที่ออกโดยคณะกรรมการจรรยาบรรณ<sup>100</sup>

จากรูปที่ 3 จะเห็นว่า การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินในอดีตหรืองานสอบบัญชีนั้นเป็นงานที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของมาตรฐานที่ออกโดยคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี ซึ่งแยกจากงานด้านภาษีอากรที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของมาตรฐานที่ออกโดยคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชีอย่างชัดเจน

จากการวิเคราะห์ปัญหาข้างต้น กล่าวโดยสรุปคือ มาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก่อนการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร แต่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกับการตรวจสอบงบการเงินประจำปีตามกฎหมาย ซึ่งเป็นการตรวจสอบว่างบการเงินจัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ กล่าวคือ การสอบบัญชีไม่ได้เป็นการรับประกันว่าข้อผิดพลาดทุกรายการจะถูกตรวจพบ และไม่ได้เป็นการรับรองความถูกต้องของข้อมูลทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีเงินได้ทุกรายการด้วย ดังนั้น การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ จึงไม่อาจเป็นการรับรองความถูกต้องของภาษีเงินได้ที่จะต้องชำระได้

<sup>100</sup> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, “ ภาควรรณก 1 แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น”, 27 ตุลาคม 2559

#### 4.1.2 แนวทางแก้ไข้ปัญหา

ตามที่ได้ศึกษาในบทที่ 3 ประเทศญี่ปุ่นซึ่งมีการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยใช้วิธีประเมินตนเองเหมือนประเทศไทย มีการใช้มาตรการรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการจะต้องเสียตั้งแต่ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการ โดยการจัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรเป็นการเฉพาะ (CPTA) ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษี และเป็นอาชีพที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรโดยเฉพาะ เพื่อให้ผู้เสียภาษีเลือกใช้บริการได้ ซึ่งการจัดให้มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA เป็นหนึ่งในสาเหตุที่สำคัญที่ทำให้อัตราส่วนของการเสียภาษีโดยสมัครใจเพิ่มขึ้น โดยแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีที่ผ่านการรับรองโดย CPTA จะได้รับความเชื่อมั่นจากกรมสรรพากรมากกว่าแบบแสดงรายการที่ไม่ได้ผ่านการรับรองโดย CPTA เนื่องจาก CPTA ของประเทศญี่ปุ่น มีคุณสมบัติคือต้องจบการศึกษาในสาขาที่กำหนดและผ่านการฝึกหัดงานหรือมีประสบการณ์การทำงานในตำแหน่งที่เป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานด้านภาษีอากร และต้องผ่านการทดสอบความรู้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร ประกอบกับต้องอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องในวิชาชีพเป็นประจำ

ในการปรับใช้แนวคิดของ CPTA ให้เข้ากับบริบทของประเทศไทย ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรมีการปรับปรุงการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นการรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียตั้งแต่ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการตามแนวทางของประเทศญี่ปุ่น โดยการจัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรเป็นการเฉพาะ (CPTA) เพื่อเป็นทางเลือกให้กับผู้ประกอบการเพิ่มเติมจากการใช้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร แทนที่จะปรับเปลี่ยนจากการใช้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในปัจจุบันเป็นการใช้ CPTA ทั้งหมด เพื่อไม่ให้เป็นการบังคับผู้เสียภาษีอันจะเป็นการเพิ่มต้นทุนในการประกอบกิจการ และไม่ส่งเสริมให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษี

โดยทำการจัดตั้งหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้มีอำนาจในการออกประกาศหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับ CPTA ซึ่งจะต้องมีการหารือกับกรมสรรพากร สภาวิชาชีพบัญชีและหน่วยงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ในเรื่องของขอบเขตการปฏิบัติงานเพื่อไม่ให้เกิดความสับสนกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ส่วนในการเพิ่มเติมบทบัญญัติของกฎหมาย ต้องบัญญัติในส่วนของหน่วยงานที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลวิชาชีพ CPTA อำนาจหน้าที่ การกำหนดขอบเขต การขึ้นทะเบียน จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ การควบคุมการประกอบวิชาชีพ เป็นต้น และเนื่องจากวิชาชีพ CPTA มีความ

เกี่ยวข้องกับวิชาชีพการบัญชีภาษีอากร ซึ่งถูกกำหนดโดยพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 จึงต้องมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนของวิชาชีพ CPTA ด้วย จากนั้นจึงบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยในมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งวางหลักว่าการตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องกระทำโดยบุคคลที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร ดังนั้นจึงเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่สามารถประกาศเพิ่มเติมข้อกำหนด ได้แก่ คำนิยาม การปฏิบัติงาน คุณสมบัติ และข้อกำหนดในเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับ CPTA

#### 4.1.3 ผลที่คาดว่าจะได้รับ

ผลที่คาดว่าจะได้รับคือแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ผ่านการตรวจสอบและรับรองโดย CPTA ซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ เป็นการให้ความเชื่อมั่นต่อจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระในระดับที่อาจสูงกว่าแบบแสดงรายการที่ผ่านการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในปัจจุบัน เนื่องจากการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA เน้นไปที่การตรวจสอบความถูกต้องของภาษีอากรโดยเฉพาะ ซึ่งเป็นผลดีต่อการวางแผนการตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากร กล่าวคือกิจการที่มี CPTA ทำการตรวจสอบและรับรองแบบแสดงรายการมาแล้วอาจถูกจัดประเภทอยู่ในกลุ่มที่มีความเสี่ยงต่ำ เป็นการลดการตรวจสอบซ้ำซ้อนของกรมสรรพากร

นอกจากนี้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถทุ่มเทเวลาในการตรวจสอบกิจการที่มีความเสี่ยงสูงและมีแบบแสดงรายการที่ไม่ได้ผ่านการตรวจสอบและรับรองโดย CPTA หรือกรณีแบบแสดงรายการถูกตั้งข้อสังเกตหรือถูกแก้ไขโดย CPTA ทำให้สามารถลดจำนวนกิจการที่มีความเสี่ยงสูงที่จะเสียภาษีโดยไม่ถูกต้องได้ กรมสรรพากรจึงสามารถวางแผนในการใช้ทรัพยากรทั้งบุคลากรและเวลาเพื่อทุ่มเทกับการตรวจสอบกิจการที่มีแนวโน้มที่จะกระทำการทุจริตได้มากขึ้น ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้ถูกต้องและทันเวลามากยิ่งขึ้น อีกทั้งยังเป็นการเพิ่มอัตราการถูกตรวจสอบ ผู้ที่สนใจหลีกเลี่ยงภาษีอาจหลุดรอดจากการตรวจสอบไปได้น้อยลง ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพและความเป็นกลางและแนวคิดเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรโดยหลักการบริหารความเสี่ยง นอกจากนี้จะส่งผลดีต่อการตรวจแนะนำของกรมสรรพากรแล้ว ยังสามารถลดภาระงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบจากการตรวจคืนภาษีได้อีกด้วย เนื่องจากไม่ว่ากิจการจะมีภาษีที่ต้องชำระหรือขอคืนภาษี ก็ยังต้องผ่านการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA เช่นกัน ซึ่งเป็นการลดต้นทุนทั้งบุคลากรและเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบของกรมสรรพากร สอดคล้องกับหลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี

ในเรื่องผลกระทบต่อผู้เสียภาษี สำหรับกิจการที่เลือกใช้บริการของ CPTA ก็ยังคงต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ตรวจสอบและรับรองงบการเงินตามกฎหมาย ดังนั้นจึงเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายมากกว่ากิจการที่ไม่ได้ใช้บริการของ CPTA แต่ต้นทุนส่วนเพิ่มดังกล่าวอาจทำให้กิจการเสียภาษีน้อยลงกว่าเดิมจากการวางแผนภาษี และลดความเสี่ยงในการฝ่าฝืนกฎหมายภาษีอากรได้ กล่าวคือบริษัทที่แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ที่ผ่านการรับรองโดย CPTA จะมีความน่าเชื่อถือในระดับหนึ่ง อาจลดโอกาสที่จะถูกตรวจสอบโดยกรมสรรพากร หรือหากถูกตรวจสอบก็จะลดความเสี่ยงในการโดนประเมินเบี้ยปรับเงินเพิ่มได้ในระดับหนึ่ง และผู้เสียภาษียังประหยัดเวลาในการเข้าชี้แจงกับกรมสรรพากร เนื่องจาก CPTA จะเป็นผู้ดำเนินการแทน อีกทั้งค่าใช้จ่ายที่กิจการจ่ายไปเป็นค่าบริการของ CPTA จะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการโดยตรง และไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย จึงสามารถนำมาเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้

ส่วนผลกระทบต่อผู้ประกอบการวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้ทำบัญชี และที่ปรึกษาภาษีอากร อาจต้องมีการปรับตัว ศึกษาหาความรู้เพิ่มขึ้น หากบุคคลดังกล่าวมีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีและมีคุณสมบัติครบถ้วน สามารถขอขึ้นทะเบียนเป็น CPTA เพื่อเป็นการเพิ่มทักษะความรู้ความสามารถและมูลค่าของตนเอง และสามารถนำความรู้ความสามารถที่มีมาเป็นช่องทางในการสร้างรายได้เพิ่มขึ้น และยังเป็นการปรับปรุงมาตรฐานการให้บริการวิชาชีพให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น

## 4.2 ประเด็นเรื่องผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ

### 4.2.1 ประเด็นปัญหา : ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ

ปัญหาที่อาจส่งผลให้กิจการเสียภาษีไม่ถูกต้องแม้จะจัดให้มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีแล้วก็ตามประการต่อมาคือ ผู้ที่จะทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชี (ซึ่งเน้นการจัดเก็บภาษี) ควรเป็นผู้เชี่ยวชาญในด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ แต่กฎหมายของประเทศไทยได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (สำหรับกิจการที่ไม่ใช่ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก) ซึ่งไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีโดยเฉพาะเป็นหนึ่งในผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี เนื่องจากอาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ผู้สอบบัญชี) ถูกกำหนดขึ้นมาเพื่อให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงิน ว่าได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ จึงมีการกำหนดคุณสมบัติที่สำคัญคือ เป็นผู้ที่เรียนจบทางการบัญชีและต้องผ่านการฝึกหัดงานในฐานะผู้ช่วยผู้สอบบัญชี รวมถึงผ่านการทดสอบความรู้ 6 รายวิชาตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด ซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวกับการบัญชี การสอบบัญชี และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จากคุณสมบัติดังกล่าว ถึงแม้ว่าในการศึกษาระดับ

ปริญญาตรีจะมีการเรียนการสอนในรายวิชาภาษาอากรและต้องผ่านการทดสอบในรายวิชากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งเป็นการศึกษาในหลักการของกฎหมายภาษีอย่างกว้าง ๆ ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เพื่อให้ครอบคลุมถึงขอบเขตในการประยุกต์ใช้ในการลงรายการบัญชี ไม่ได้เป็นการศึกษาลึกลงไปถึงข้อกฎหมาย จึงกล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายภาษีอากรโดยเฉพาะ

รวมถึงการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีที่มีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเข้ารับการฝึกอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ อย่างน้อย 40 ชั่วโมงต่อปี แบ่งเป็นชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพที่เป็นทางการอย่างน้อย 20 ชั่วโมงต่อปี โดยต้องมีเนื้อหาเกี่ยวกับการบัญชีหรือการสอบบัญชีไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่ง และชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพที่ไม่เป็นทางการอย่างน้อย 20 ชั่วโมงต่อปี จะเห็นได้ว่าข้อกำหนดดังกล่าวไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องอบรมความรู้ที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร เพียงแต่หากผู้สอบบัญชีท่านใดมีความสนใจก็สามารถเข้ารับการอบรมได้

#### 4.2.2 แนวทางแก้ไข

ในประเทศญี่ปุ่นที่มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA ซึ่งเป็นอาชีพที่ต้องมีความรู้ความสามารถในด้านการบัญชีของกิจการและด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ต้องมีความเป็นอิสระ เป็นผู้ที่มีเกียรติและมีภาพลักษณ์ในการส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น การที่จะคัดเลือกบุคคลเข้ามาปฏิบัติหน้าที่ในฐานะ CPTA จึงต้องมีการกำหนดคุณสมบัติที่เหมาะสม และต้องอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง คือเป็นผู้ที่ได้รับการขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากสมาคมผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรแห่งประเทศไทย คุณสมบัติที่สำคัญของ CPTA ในประเทศญี่ปุ่นคือต้องมีประสบการณ์ทำงานในหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรหรือหน่วยงานอื่นที่คล้ายคลึงกัน และผ่านการทดสอบความรู้ในการเป็น CPTA ซึ่งประกอบด้วยวิชาที่เกี่ยวข้องกับภาษีและวิชาชีพบัญชี และมีข้อยกเว้นไม่ต้องเข้ารับการทดสอบสำหรับบุคคลบางกลุ่ม เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่จำเป็นต้องเข้ารับการอบรมเพิ่มเติมในหลักสูตรที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ผู้เขียนจึงเสนอให้นำแนวทางดังกล่าวมาใช้กับการขอขึ้นทะเบียนเป็น CPTA ในประเทศไทย

ในเบื้องต้น ผู้เขียนได้เสนอคุณสมบัติของผู้ที่มีสิทธิขึ้นขอขึ้นทะเบียนเป็น CPTA ของประเทศไทย ดังนี้

(1) บุคคลที่มีประสบการณ์การทำงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลและผ่านการทดสอบความรู้ในการเป็น CPTA ซึ่งประกอบไปด้วย วิชาที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และวิชาการบัญชี เป็นอย่างน้อย

โดยคุณสมบัติของบุคคลที่จะมีสิทธิสมัครเข้ารับการทดสอบความรู้ในการเป็น CPTA คือ บุคคลที่มีประสบการณ์การทำงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา ตั้งแต่ 2 ปีขึ้นไป และจบการศึกษาปริญญาตรีด้านการบัญชี ถึงแม้ว่าแนวทางของประเทศญี่ปุ่นจะเปิดโอกาสให้ผู้ที่ยังจบการศึกษาด้านกฎหมายและด้านเศรษฐศาสตร์เข้ารับการทดสอบความรู้ได้เช่นกัน (ต้องทดสอบความรู้วิชาบัญชีด้วย) แต่ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีซึ่ง ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นั้นเป็นข้อมูลทางบัญชี จำเป็นต้องอาศัยความเชี่ยวชาญและทักษะในการวิเคราะห์รายการบัญชี ดังนั้นผู้ที่จะมาทำหน้าที่ตรวจสอบได้นั้นจำเป็นต้องมีความรู้ด้านการบัญชีตั้งแต่พื้นฐาน หากกำหนดให้ผู้ที่ไม่ได้จบการศึกษาด้านการบัญชีเข้ารับการทดสอบ จะต้องทำการทดสอบตั้งแต่ความรู้พื้นฐานทางการบัญชีและเป็นข้อสอบคนละชุดกับผู้เข้ารับการทดสอบที่จบการศึกษาด้านการบัญชี จึงอาจเป็นการเพิ่มต้นทุนในการจัดการทดสอบและเกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เข้าสอบด้วยกันเอง

## (2) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)

ในกรณีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ต้องผ่านการฝึกหัดงานและเข้ารับการทดสอบความรู้ในการเป็น CPTA เนื่องจากได้ผ่านการฝึกหัดงานสอบบัญชีมาแล้วเป็นเวลา 1,000 ถึง 3,000 ชั่วโมงแล้วแต่กรณี และผ่านการทดสอบความรู้ในการขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาแล้ว ซึ่งประกอบด้วยรายวิชาที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ในระดับที่เป็นประโยชน์กับงานสอบบัญชี ซึ่งจัดให้มีการทดสอบโดยสภาวิชาชีพบัญชี ประกอบกับ คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีของประเทศไทย จะต้องมีภาพลักษณ์ที่น่าเชื่อถือ และไม่มีลักษณะต้องห้ามที่คล้ายคลึงกับ CPTA ของประเทศญี่ปุ่น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีที่จะขึ้นทะเบียนเป็น CPTA เพียงแต่ต้องเข้ารับการอบรมความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรในเชิงลึกเพิ่มเติม ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากกรมสรรพากร

(3) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) โดยปฏิบัติงานได้เฉพาะห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก

ส่วนกรณีผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในการขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้น ไม่ได้มีการกำหนดคุณสมบัติให้ต้องผ่านการฝึกหัดงานมาก่อน แต่ได้ผ่านการทดสอบความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร ซึ่งจัดให้มีการทดสอบโดยกรมสรรพากรมาแล้ว และวัตถุประสงค์ของการมีผู้สอบบัญชีภาษีอากร ก็เพื่อเป็นการตรวจสอบบัญชีและการคำนวณภาษีเงินได้ของกิจการเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กอยู่แล้ว ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าข้อกำหนดคุณสมบัติของ CPTA ในส่วนที่เป็นการตรวจสอบห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กนั้นน่าจะใช้เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรในปัจจุบันได้ เพียงแต่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องทำการขึ้นทะเบียนเป็น CPTA และปฏิบัติงานภายใต้ข้อกำหนดของ CPTA เนื่องจากในการปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะเป็นลักษณะของผู้ตรวจสอบ แต่การปฏิบัติงานในฐานะ CPTA จะเปลี่ยนมาเป็นที่ปรึกษา/ตัวแทนผู้เสียภาษี ซึ่งจะส่งผลต่อความถูกต้องของจำนวนภาษีอากรและส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีมีความสนใจในการเสียภาษียิ่งมากขึ้น

เมื่อผู้ที่มีคุณสมบัติดังกล่าวได้ขึ้นทะเบียนและปฏิบัติงานในฐานะ CPTA แล้ว ต้องไม่มีลักษณะต้องห้ามคือ เคยเป็นผู้ที่จงใจหรือพยายามหนีภาษี เคยขอคืนหรือพยายามขอคืนภาษีอย่างผิดกฎหมาย หรือเคยฝ่าฝืนกฎหมายภาษี เนื่องจากการปฏิบัติงานในฐานะ CPTA นั้นเป็นวิชาชีพที่มีเกียรติและน่าเชื่อถือ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรนำข้อกำหนดดังกล่าวมาปรับใช้กับการกำหนดคุณสมบัติของ CPTA ของประเทศไทย นอกจากนี้ผู้ที่ได้ขึ้นทะเบียนเป็น CPTA จะต้องมีการอบรมความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรเป็นประจำทุกปี เพื่อรักษาไว้ซึ่งความรู้ความสามารถ และปรับตัวให้เท่าทันกับการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภาษีอากร และต้องปฏิบัติงานไม่มากเกินไปเกินความสามารถ เพื่อเป็นการรักษาคุณภาพในการปฏิบัติงาน

#### 4.2.3 ผลที่คาดว่าจะได้รับ

หากประเทศไทยจัดให้มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA ซึ่งมีคุณสมบัติที่เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ จะส่งเสริมการปฏิบัติงานในฐานะผู้ตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรได้ดีขึ้น ลดความผิดพลาดของการคำนวณภาษีที่จะไม่ถูกตรวจพบ อีกทั้งยังเป็นการลดความผิดพลาดของการยื่นแบบแสดงรายการที่ไม่ถูกต้อง เป็นการเพิ่มความเชื่อมั่นให้กับกรมสรรพากรมากยิ่งขึ้น และสามารถลดขั้นตอนในการตรวจสอบซ้ำของกรมสรรพากรได้



### 4.3 ประเด็นเรื่องผู้ประกอบการขาดความรู้ความเข้าใจและมีทัศนคติที่ไม่ดีต่อการเสียภาษี

#### 4.3.1 ประเด็นปัญหา : ผู้ประกอบการขาดความรู้ความเข้าใจและมีทัศนคติที่ไม่ดีต่อการเสียภาษี

ผู้ประกอบการ คือผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย โดยหลักแล้ว ผู้ประกอบการเป็นผู้รับผิดชอบในจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ รวมถึงปฏิบัติตามข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง สำหรับบางบริษัทที่ผู้ประกอบการอาจยังไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่เพียงพอ อาจมีการใช้บริการที่ปรึกษาภาษีอากร หรือมอบหมายให้ฝ่ายบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบ ซึ่งโดยปกติแล้วเมื่อบริษัทมีกำไร ผู้ประกอบการมักจะมีความรู้สึกไม่เต็มใจที่จะเสียภาษี เนื่องจากกำไรที่บริษัทจะได้รับจริงนั้นจะลดลงจากการที่ต้องเสียภาษีให้กับกรมสรรพากร ซึ่งถือเป็นต้นทุนในการประกอบธุรกิจอย่างหนึ่ง จึงมีการพยายามหาวิธีในการที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยที่สุด ซึ่งอาจจะเป็นวิธีที่ถูกกฎหมาย ได้แก่ การใช้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ทางภาษี การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย หรือแม้กระทั่งการหนีภาษีซึ่งผิดกฎหมาย

เนื่องจากจำนวนภาษีกำหนดมาจากข้อมูลทางบัญชีของกิจการ และผู้ประกอบการเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2543 ซึ่งกำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องส่งมอบเอกสารประกอบการลงบัญชีให้แก่ผู้ทำบัญชีให้ถูกต้อง ครบถ้วน ดังนั้น ความรู้ความเข้าใจและทัศนคติในการเสียภาษีของผู้ประกอบการจึงสำคัญและสามารถส่งผลต่อความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ ปัญหาที่สำคัญคือการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในปัจจุบันไม่ได้สร้างทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษี เช่น การที่บริษัทต้องนำกำไรมาเสียภาษีถือเป็นภาระในการประกอบกิจการ ทำให้เป็นการลดแรงจูงใจในการเข้าสู่ระบบภาษีหรือทำให้เกิดแรงจูงใจที่จะเลี่ยงภาษีให้ได้มากที่สุดโดยการสร้างเอกสารปลอมหรือการทำบัญชีหลายเล่ม หรือการตั้งใจรั้งรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง เป็นต้น และที่สำคัญผู้เสียภาษีอาจมีความรู้สึกที่ว่าภาษีที่ตนจ่ายไปไม่ได้ถูกนำไปใช้อย่างคุ้มค่าและเกิดประโยชน์เท่าที่ควร ส่วนปัญหาอื่น ๆ ได้แก่ ผู้ประกอบการยังขาดความรู้ความเข้าใจในเรื่องภาษีอากร หรือกฎหมายภาษีมีความยุ่งยากซับซ้อน

#### 4.3.2 แนวทางแก้ไขปัญหา

ในประเทศญี่ปุ่นที่มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA ซึ่งนอกจากจะทำหน้าที่เป็นผู้รับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีก่อนการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ยังทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาภาษี รวมถึงเป็นตัวแทนผู้เสียภาษีอีกด้วย ผู้เขียนเห็นว่าควรนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้กับการจัดให้มีวิชาชีพ CPTA ในประเทศไทยด้วย โดย CPTA ของประเทศไทยนั้นจะปฏิบัติงานในฐานะที่เป็น

ตัวแทนของผู้เสียภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี และเป็นอิสระจากกรมสรรพากร ภายลักษณะของ CPTA จึงเป็นลักษณะของการเป็นที่ปรึกษาและผู้ช่วยมากกว่าเป็นผู้ตรวจสอบ โดยในระหว่างปีภาษี CPTA ทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาด้านภาษีอากร ให้ความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องแก่ผู้ประกอบการ หรือวางแผนภาษีให้กิจการสามารถเสียภาษีได้น้อยที่สุดโดยไม่ผิดกฎหมาย เมื่อสิ้นปีภาษี CPTA จะทำหน้าที่แนะนำการคำนวณภาษีและจัดเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษี หรือการคืนภาษี รวมถึงเป็นตัวแทนในการเสียภาษีและเข้าชี้แจงข้อเท็จจริงต่อกรมสรรพากรกรณีถูกตรวจสอบ

#### 4.3.3 ผลที่คาดว่าจะได้รับ

ผลที่คาดว่าจะได้รับต่อตัวผู้เสียภาษีจากการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA คือ ผู้เสียภาษีจะมีความรู้ความเข้าใจที่เกี่ยวข้องกับภาษีเพิ่มขึ้น เนื่องจาก CPTA นั้น ปฏิบัติงานในฐานะที่ปรึกษาภาษีอากรและตัวแทนของผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นลักษณะของการแนะนำวิธีการเสียภาษีที่ถูกต้อง และการวางแผนให้กิจการเสียภาษีน้อยที่สุด เป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมาย ทำให้การบังคับใช้กฎหมายนั้นมีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น รวมถึงเป็นตัวแทนของผู้เสียภาษีในการชี้แจงข้อเท็จจริงต่อกรมสรรพากร ไม่ได้ปฏิบัติงานในลักษณะของผู้ตรวจสอบ จึงเป็นการส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษี ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญในระบบการเสียภาษีแบบประเมินตนเอง เป็นการลดความเสี่ยงของกิจการ ทำให้สามารถลดการตรวจสอบซ้ำโดยกรมสรรพากรได้ และผู้เสียภาษีจะมีเวลาในการบริหารกิจการมากขึ้นโดยที่ไม่ต้องเป็นกังวลกับการรับมือกับกรมสรรพากร<sup>101</sup>

#### 4.4 ประเด็นเรื่องผู้ทำบัญชีซึ่งเป็นผู้คำนวณภาษี ไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ

##### 4.4.1 ประเด็นปัญหา : ผู้ทำบัญชีซึ่งเป็นผู้คำนวณภาษี ไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ

ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ เป็นการคำนวณจากข้อมูลที่ใช้หลักเกณฑ์ทางภาษีอากรโดยใช้เกณฑ์สิทธิ ซึ่งมีความแตกต่างกับหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่ใช้เกณฑ์คงค้าง แต่ในทางปฏิบัติ บริษัทส่วนใหญ่มักจะมอบหมายให้เป็นที่ปรึกษาของฝ่ายบัญชีหรือผู้ทำบัญชี เนื่องจากมองว่าหลักเกณฑ์ส่วนใหญ่มีความใกล้เคียงกัน ในการคำนวณภาษีเงินได้โดยทั่วไปแล้ว จึงมักจะใช้วิธีการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีตามข้อกำหนดต่าง ๆ ในประมวลรัษฎากร

<sup>101</sup> Morifuku Accounting Office, What is the need for a tax accountant [Online], Available from: <https://www.morifuku.jp/meritdemerit>

ดังนั้น ในการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี นอกจากจะต้องอาศัยความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการบัญชีรวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินตามที่ประกาศโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์และจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์แล้ว ผู้ทำบัญชียังต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรที่เพียงพอ เพื่อจัดเตรียมเอกสารคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล จัดทำแบบแสดงรายการและยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีต่อกรมสรรพากร

การที่ข้อมูลภาษีเงินได้ตามแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีจะผิดพลาดได้นั้น นอกจากจะเกิดจากการที่ผู้ประกอบการไม่ส่งมอบข้อมูลตามความเป็นจริงให้แก่ผู้ทำบัญชีแล้ว ยังสามารถเกิดจากการคำนวณภาษีที่ผิดพลาดของผู้ทำบัญชีได้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรมีข้อกำหนดต่าง ๆ มากมาย ซึ่งผู้ทำบัญชีไม่ได้เชี่ยวชาญเป็นการเฉพาะ จากการวิเคราะห์คุณสมบัติของผู้ทำบัญชีคือต้องสำเร็จการศึกษาปริญญาตรีสาขาการบัญชีเหมือนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งตามหลักสูตรการศึกษาไม่ได้เน้นการเรียนการสอนในด้านภาษีอากรเป็นหลัก ประกอบกับข้อกำหนดในการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องของผู้ทำบัญชียังกำหนดให้ผู้ทำบัญชีต้องเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชีไม่น้อยกว่า 12 ชั่วโมงต่อปี ซึ่งไม่ได้มีการบังคับให้ต้องศึกษาความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร ดังนั้น การที่ผู้ทำบัญชีต้องทำการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีได้อย่างถูกต้องและนอกจากจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในประมวลรัษฎากรในส่วนของกำนวนภาษีแล้ว ยังมีข้อกำหนดในส่วนหลักเกณฑ์การจัดทำเอกสาร หลักเกณฑ์การยื่นแบบแสดงรายการ หลักเกณฑ์ในการคำนวณเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และหลักเกณฑ์อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องอีกด้วย ผู้ที่จะมาทำหน้าที่คำนวณภาษีจึงต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีเป็นอย่างดี ดังนั้นหากต้องการความถูกต้องของจำนวนภาษี นอกจากจะต้องมีการตรวจสอบโดยผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ (CPTA) แล้ว หากข้อมูลที่ส่งให้ CPTA ตรวจสอบนั้นถูกจัดทำโดยถูกต้องตั้งแต่ต้นทาง ก็จะเป็นการให้ความเชื่อมั่นต่อจำนวนภาษีอากรได้มากยิ่งขึ้น และเป็นการเพิ่มความถูกต้องในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์อื่น ๆ เช่นการจัดทำเอกสาร การยื่นแบบแสดงรายการ การคำนวณเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม เป็นต้น

#### 4.4.2 แนวทางแก้ไขปัญหา

ในประเทศญี่ปุ่นที่มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA ซึ่งนอกจากจะทำหน้าที่เป็นผู้รับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีก่อนการยื่นแบบแสดงรายการ เป็นที่ปรึกษาภาษีรวมถึงเป็นตัวแทนผู้เสียภาษีแล้ว ยังสามารถปฏิบัติงานในฐานะผู้ทำบัญชีให้กับกิจการผู้รับบริการได้ (กรณีมี

คุณสมบัติในการเป็นผู้ทำบัญชีและไม่ถูกจำกัดตามกฎหมายอื่น) ผู้เขียนเห็นว่าสามารถนำมาปรับใช้กับประเทศไทยได้ เนื่องจากคุณสมบัติของ CPTA ที่ผู้เขียนเสนอแนะสำหรับประเทศไทยนั้น ต้องจบการศึกษาปริญญาตรีทางการบัญชี และการทำงานของ CPTA ในฐานะผู้ทำบัญชีและงานในฐานะที่เป็น CPTA ของกิจการนั้น มีขอบเขตที่แยกจากกันชัดเจน แต่อาจกำหนดให้ CPTA ไม่สามารถปฏิบัติงานในฐานะผู้ทำบัญชีของกิจการที่รับบริการได้ เพื่อป้องกันการขาดความเป็นอิสระ แม้ว่าการที่ CPTA ปฏิบัติในฐานะผู้ทำบัญชีเป็นงานที่เกี่ยวกับการบัญชี ซึ่งจะต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ตรวจสอบความถูกต้องอีกครั้ง เช่นเดียวกับการที่ CPTA ไม่สามารถปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการที่รับบริการได้ เนื่องจากจะส่งผลต่อความเป็นอิสระของงานสอบบัญชี

#### 4.4.3 ผลที่คาดว่าจะได้รับ

การปฏิบัติงานของ CPTA ในฐานะผู้ทำบัญชีของกิจการจะสามารถทำให้เข้าใจธุรกิจและรายการบัญชีได้ดีขึ้น ซึ่งจะส่งผลดีต่อการคำนวณภาษี การจัดทำเอกสารหลักฐานประกอบการคำนวณภาษี และลดความเสี่ยงจากการจัดทำเอกสารหลักฐานไม่ถูกต้อง ครบถ้วน หรือการยื่นแบบแสดงรายการไม่ตรงตามกำหนดเวลา เป็นต้น เนื่องจากเป็นการปฏิบัติงานโดยผู้เชี่ยวชาญทั้งด้านการบัญชีและภาษีอากร เป็นการลดความเสี่ยงของกิจการ อาจทำให้สามารถลดการตรวจสอบซ้ำโดยกรมสรรพากรได้

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

ประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิโดยใช้วิธีประเมินตนเอง ซึ่งกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียหน้าที่คำนวณภาษีด้วยตัวเอง รวมถึงยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เนื่องจากเป็นวิธีที่สะดวก ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี แต่ในขณะเดียวกันการจัดเก็บภาษีด้วยวิธีประเมินตนเองก็มีข้อจำกัด คือ อาจทำให้ผู้เสียภาษีบางกลุ่มเสียภาษีไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วนหรือหนีภาษีได้ ไม่ว่าจะเกิดจากความตั้งใจหรือไม่ ส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้ลดลง ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องการความมั่นใจว่าภาษีที่ประเมินและชำระมานั้นถูกต้อง ครบถ้วน จึงมีกฎหมายกำหนดให้ต้องมีการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ก่อนยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ส่วนการตรวจสอบภาษีหลังการยื่นแบบแสดงรายการจะอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร

แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีทำการตรวจสอบความถูกต้องของภาษีที่ต้องชำระตามแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ก็ยังปฏิเสธไม่ได้ว่าในปัจจุบันยังคงมีนิติบุคคลอีกจำนวนมากที่ยังมีการเสียภาษีไม่ถูกต้อง จากการวิเคราะห์พบว่า ปัญหาของการที่มาตรการในการตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่สามารถรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีก่อนการยื่นแบบแสดงรายการได้ ได้แก่ (1) การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ (2) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ (3) ผู้ประกอบการขาดความรู้ความเข้าใจและมีทัศนคติที่ไม่ดีต่อการเสียภาษี และ (4) ผู้ทำบัญชีซึ่งเป็นผู้คำนวณภาษี ไม่ได้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร โดยเฉพาะ จากสาเหตุดังกล่าวส่งผลให้การตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่สามารถรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ ทำให้ต้องมีการตรวจสอบความถูกต้องของการเสียภาษีซ้ำโดยกรมสรรพากร

ในประเทศญี่ปุ่นที่จัดเก็บภาษีเงินได้โดยใช้วิธีประเมินตนเองเช่นเดียวกับประเทศไทยมีอัตราส่วนของการเสียภาษีโดยสมัครใจอยู่ในระดับสูง สาเหตุหนึ่งมาจากการกำหนดให้มีวิชาชีพผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA) เพื่อรับรองความถูกต้องของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนการยื่นแบบแสดงรายการเป็นการเฉพาะ ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญที่ช่วยส่งเสริมให้การจัดเก็บภาษี

เงินได้นิติบุคคลมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนจึงเสนอแนะแนวทางเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว คือปรับปรุงการตรวจสอบและรับรองบัญชี ให้เป็นการรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ ที่จะต้องเสียตั้งแต่ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการ

ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรมีการปรับปรุงการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นการรับรองความถูกต้องของจำนวนภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียตั้งแต่ก่อนการยื่นแบบแสดงรายการตามแนวทางของประเทศญี่ปุ่น โดยปรับใช้แนวคิดของ CPTA ให้เข้ากับบริบทของประเทศไทย คือจัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรเป็นการเฉพาะ (CPTA) เพื่อเป็นทางเลือกให้กับผู้ประกอบการเพิ่มเติมจากการใช้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร แทนที่จะปรับเปลี่ยนจากการใช้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในปัจจุบันเป็นการใช้ CPTA ทั้งหมด เพื่อไม่ให้เป็นการบังคับผู้เสียภาษี อันจะเป็นการเพิ่มต้นทุนในการประกอบกิจการ และไม่ส่งเสริมให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษี

โดย CPTA ของประเทศไทยนั้นจะทำหน้าที่ให้คำปรึกษาด้านภาษี คำนวณภาษีและจัดเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษี หรือการคืนภาษี รวมถึงเป็นตัวแทนในการเสียภาษีและเข้าชี้แจงข้อเท็จจริงต่อกรมสรรพากรกรณีถูกตรวจสอบ โดยปฏิบัติงานเป็นอิสระจากกรมสรรพากร นอกจากนี้ CPTA ยังสามารถปฏิบัติงานในฐานะผู้ทำบัญชีให้กับกิจการ ซึ่งมีส่วนช่วยลดความผิดพลาดของการคำนวณภาษีได้

ส่วนผลที่คาดว่าจะได้รับ คือ ทำให้การเสียภาษีของกิจการที่ผ่านการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA นั้นถูกต้อง ครบถ้วน มากยิ่งขึ้น เนื่องจากการตรวจสอบในสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ส่งผลให้แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีของกิจการนั้นถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญตั้งแต่ตอนชำระภาษี ซึ่งจะช่วยลดขั้นตอนในการตรวจสอบซ้ำของกรมสรรพากรได้ นอกจากนี้จะส่งผลดีกับการปฏิบัติงานของกรมสรรพากรแล้ว ยังมีผลกระทบต่อผู้เกี่ยวข้องอื่น ๆ คือ ผลกระทบต่อผู้เสียภาษี สำหรับกิจการที่เลือกใช้บริการของ CPTA ก็ยังคงต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อตรวจสอบและรับรองงบการเงินตามกฎหมาย ดังนั้นจึงเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย แต่ต้นทุนดังกล่าวเป็นต้นทุนที่สามารถนำมาเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ และเป็นต้นทุนที่เกิดจากความสมัครใจของผู้เสียภาษีเอง ส่วนผลกระทบต่อผู้ประกอบการวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้ทำบัญชี และที่ปรึกษาภาษีอากร อาจต้องมีการปรับตัว ศึกษาหาความรู้เพิ่มขึ้น หากบุคคลดังกล่าวมีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีและมีคุณสมบัติครบถ้วน ก็สามารถขอขึ้นทะเบียนเป็น CPTA ได้ เป็นการเพิ่มทักษะความรู้ความสามารถและมูลค่า

ให้กับตนเอง และสามารถนำความรู้ความสามารถที่มีมาเป็นช่องทางในการสร้างรายได้เพิ่ม และยังเป็นการปรับปรุงมาตรฐานการให้บริการวิชาชีพให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

การที่ประเทศไทยจะจัดให้มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะว่าควรต้องมีการศึกษาต้นทุนต่าง ๆ เช่น ต้นทุนของการจัดตั้งหน่วยงานกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพ CPTA ต้นทุนในการจ้างบุคลากรเพื่อปฏิบัติงานในหน่วยงาน ต้นทุนในการจัดทดสอบความรู้ ต้นทุนในการจัดฝึกอบรม และต้นทุนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เปรียบเทียบกับผลประโยชน์ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกต้องมากยิ่งขึ้น และประโยชน์จากการจัดสรรทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร และสำรวจความคิดเห็นของผู้ประกอบวิชาชีพที่จะได้รับผลกระทบหากจัดให้มีการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย CPTA เพื่อเป็นข้อสนับสนุนให้เกิดการพัฒนาของระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยต่อไป

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.

#### วารสาร

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ: ข้อเสนอเพื่อการปฏิรูปวิธีการเสียภาษี โดยการประเมินตนเอง. วารสารสุทธิปริทัศน์ 30 (ตุลาคม - ธันวาคม 2559): 257 - 258.

ดร.ศศิกานต์ จตุปา. การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร. วารสารนักบริหาร 31 (มกราคม - มิถุนายน 2557): 43-44, 47.

นภาพร ชุทรานนท์ และ จริญญา ปานเจริญ. ความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่สรรพากรต่อการนำหลักกระบวนการบริหารความเสี่ยงมาใช้ปฏิบัติในสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 2. วารสารบัณฑิตศึกษา มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ 3 (เมษายน - กรกฎาคม 2558): 970.

ยุทธเดช ช้อยแสง. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรของกรมสรรพากร. วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน 14 (พฤษภาคม - สิงหาคม 2551): 95-96.

วิกานดา รสขุ่ม. คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย. วารสารสภาวิชาชีพบัญชี 1 (มกราคม - เมษายน 2562).

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. CPTA คือใคร. สรรพากรสาส์น 55 (กุมภาพันธ์ 2551): 3 - 4.

สุญาณี วีสัจจ และ พิเชษฐ์ โสภภาพงษ์. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการยินยอมในการจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. วารสารมหาจุฬานาครทรรศน์ 6 (พฤศจิกายน 2562): 4,349, 4,359.



## วิทยานิพนธ์

กิตติโชติ ตันฑารักษ์. การศึกษาเปรียบเทียบวิธีการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบภาษีอากร. การค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

จิรพัทธ์ จินศิริวานิชย์. แนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร, การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2554.

วิภามล เงินประเสริฐ. ความคิดเห็นของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีต่อการใช้รายงานของผู้สอบบัญชี. การค้นคว้าอิสระปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, สาขาบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2550.

ศุภกิจ มีอยู่ไร. การตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

อัญชิสรา พิกุลแย้ม. การศึกษาเปรียบเทียบการสอบบัญชีและการตรวจสอบภาษีอากร. การค้นคว้าอิสระปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, สาขาบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2548.

## เอกสารอื่น

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. การจดทะเบียนธุรกิจประจำเดือนมิถุนายน 2564 และครึ่งปีแรก 2564 กรมพัฒนาธุรกิจการค้า [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/news\\_view.php?nid=469420503](https://www.dbd.go.th/news_view.php?nid=469420503) [27 กรกฎาคม 2564]

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. ข้อมูลการจดทะเบียนธุรกิจ เดือนพฤษภาคม 2564 [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/news\\_view.php?nid=469420429#](https://www.dbd.go.th/news_view.php?nid=469420429#) [30 มิถุนายน 2564]

กรมสรรพากร. รายงานประจำปี 2562 กรมสรรพากร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.rd.go.th/fileadmin/download/annual\\_report/annual\\_report62.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/download/annual_report/annual_report62.pdf) [8 กันยายน 2564]

ธนาคารแห่งประเทศไทย. การออกแนวนโยบายเพื่อรองรับมาตรการบัญชีเล่มเดียวของภาครัฐ, ธนาคารแห่งประเทศไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.bot.or.th/Thai/AboutBOT/Activities/Pages/BOT\\_Media\\_Briefing\\_final\\_25610207.aspx](https://www.bot.or.th/Thai/AboutBOT/Activities/Pages/BOT_Media_Briefing_final_25610207.aspx) [8 กันยายน 2564]

พัทธ์ธีรา ชุ่มใจ. ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร : ศึกษาเฉพาะกรณี สำนักงานสรรพากรภาค 2 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www3.ru.ac.th/mpa-abstract/index.php/abstractData/viewIndex/219> [7 พฤศจิกายน 2564]

รัฐ ลีวนภโรจน์. แต่งบัญชี หวังจะเลี่ยงภาษี, EXAC : EXIM Excellence Academy [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://exac.exim.go.th/detail/20200325111005/20200520111827> [8 กันยายน 2564]

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. รายงานการตรวจสอบ การจัดการภาษีอากรคงค้างกรมสรรพากร [ออนไลน์]. 2559. แหล่งที่มา: <https://audit.go.th/th/inspection-results> [27 กรกฎาคม 2564]

สำนักงานพัฒนารัฐบาลดิจิทัล (องค์การมหาชน). ผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร ในปี 2563 เทียบปี 2562 [ออนไลน์]. 2563. แหล่งที่มา: <https://govspending.data.go.th/dashboard/5> [10 พฤศจิกายน 2563]

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. การตรวจแนะนำ การออกหมายเรียกตรวจสอบของสรรพากร สิ่งที่ต้องประกอบการต่อทราบบและเตรียมตัว [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.taxguruthai.com/topic/106> [12 กันยายน 2564]

สุรเดช เล็กแจ๋ง. นักบัญชี กับ การวางแผนภาษี เรื่องสำคัญที่นักธุรกิจทุกคนจะต้องรู้, มหาวิทยาลัยศรีปทุม [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.spu.ac.th/fac/account/th/content.php?cid =19577> [8 กันยายน 2564]

## ภาษาอังกฤษ

### Other Materials

Cision PR Newswire. Small Business Owners Love the Control and Flexibility in Owning Their Own Business [Online]. 2021. Available from: <https://www.prnewswire.com/news-releases/small-business-owners-love-the-control-and-flexibility-in-owning-their-own-business-260763111.html> [2021, September 7]

HINES, J. Business Tax Burdens and Tax Reform. Brookings Papers on Economic Activity [Online]. 2017. Available from: <http://www.jstor.org/stable/90019465> [2021, September 2]

- Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations. Document attachment system [Online]. Available from: <https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/document/> [2021, September 29]
- Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations. Number of registered tax accountants [Online]. Available from: <https://www.nichizeiren.or.jp/cpta/about/enrollment/> [2021, September 24]
- Kirchler, E., & Braithwaite, V. The Economic Psychology of Tax Behaviour [Online]. 2007. Available from: <https://www.cambridge.org/core/books/economic-psychology-of-tax-behaviour/0DA9A8A86C2CC73435A7B6D06E87C596> [2021, September 7]
- Morifuku Accounting Office. What is the need for a tax accountant [Online]. Available from: <https://www.morifuku.jp/meritdemerit> [2021, October 30]
- NATIONAL TAX AGENCY. AN OUTLINE OF JAPANESE TAX ADMINISTRATION 2003 [Online]. 2003. Available from: <https://www.nta.go.jp/english/report2003/pdf/01.pdf> [2021, October 13]
- NATIONAL TAX AGENCY. Tax accountant system [Online]. Available from: <https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishiseido/seido2.htm> [2021, October 23]
- NATIONAL TAX AGENCY. NATIONAL TAX AGENCY REPORT 2021 [Online]. 2021. Available from: [https://www.nta.go.jp/english/Report\\_pdf/2021.htm](https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2021.htm) [2021, October 13]
- OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy [Online]. 2014. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en> [2021, September 2]
- PWC, Understanding a financial statement audit [Online]. 2013. Available from: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/pwc-understanding-financial-statement-audit.pdf> [2021, September 9]
- Takashi Yamaguchi. What is a “Zeirishi” – Japanese tax accountant? [Online]. 2018. Available from: <https://ty-tax-accountant.com/en/archives/3279> [2018, September 14]

Tokyo Certified Public Tax Accountants' Association. Guide to Japanese Taxes and System of Certified Public Tax Accountants [Online]. 2008. Available from: <https://www.sasao-office.jp/app/download/10503538372/The+Tokyo+Certified+Public+Tax+Accountants%27Association+Introduction+English+Pamphlet+%28PDF%29.pdf?t=1537497279> [2021, September 7]

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก.

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (แบบภ.ง.ด.50)



## แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556

# ภ.ง.ด.50

### บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

(ไม่ใช่เลขทะเบียนนิติบุคคลที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าหรือกรมสรรพากรออกให้)

ชื่อ

(ระบุให้ชัดเจนว่าเป็นบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ฯลฯ)

ที่ตั้งสำนักงาน : อาคาร  ห้องเลขที่  ชั้นที่

หมู่บ้าน  เลขที่  หมู่ที่  ต.รอก/ชอย

ถนน  ตำบล/แขวง

อำเภอ/เขต  จังหวัด

รหัสไปรษณีย์  โทรศัพท์

ชื่อเว็บไซต์

### สถานภาพของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

- (1) บริษัทหรือห้างฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีใช้บริษัทฯ ตาม (2) หรือ (3)
- (2) บริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์
- (3) บริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์เอ็มไอ
- (4) บริษัทหรือห้างฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการ  
ในประเทศไทย
- (5) นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- (6) กิจการของรัฐบาลต่างประเทศ หรือองค์การของรัฐบาลต่างประเทศ
- (7) กิจการร่วมค้า
- (8) กิจการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศ
- (9) กิจการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากโครงการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจก
- (10) กิจการสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค
- (11) กิจการนำเข้าส่งออกที่ได้รับอนุญาตจากกระทรวงพลังงานให้ค้าน้ำมันเชื้อเพลิง
- (12) กิจการศูนย์กลางการจัดหาสินค้าเพื่อการผิตรีระหว่างประเทศ
- (13) กิจการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ

### ภาษีที่ชำระเพิ่มเติม

จำนวนเงิน  บาท  สตางค์

### ภาษีที่ชำระไว้เกิน

จำนวนเงิน  บาท  สตางค์

### คำร้องขอคืนเงินภาษี

ข้าพเจ้ามีความประสงค์จะขอคืนเงินภาษีที่ชำระไว้เกินข้างต้น

ลงชื่อ

(  )

ตำแหน่ง

ลงชื่อ

(  )

ตำแหน่ง

ยื่นวันที่  เดือน  พ.ศ.

ประทับตรา  
นิติบุคคล  
(ถ้ามี)

ประทับตรา  
นิติบุคคล  
(ถ้ามี)

### รอบระยะเวลาบัญชี

ตั้งแต่วันที่  เดือน  พ.ศ.

ถึงวันที่  เดือน  พ.ศ.

(1) ยื่นปกติ  (3) ชำระล่วงหน้า

(2) ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่

### กิจการที่ประกอบ

(ให้ระบุตามลำดับความสำคัญโดยให้ถือรายได้จากการขายหรือ  
รายได้จากการประกอบกิจการเป็นเกณฑ์)

1.

สำหรับเจ้าหน้าที่ รหัส ISIC

2.

สำหรับเจ้าหน้าที่ รหัส ISIC

3.

สำหรับเจ้าหน้าที่ รหัส ISIC

### คำรับรองของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้จัดการ

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบรายการในแบบ ภ.ง.ด.50 งบดุล  
บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุนที่แนบมาพร้อมนี้แล้ว ขอรับรอง  
ว่าเป็นรายการที่ถูกต้องสมบูรณ์เป็นความจริง มีเอกสารหลักฐาน  
ทางบัญชีสนับสนุนครบถ้วนถูกต้อง มิได้ละเว้นธุรกิจอื่นใดที่ประกอบ  
รวมทั้งได้ให้คำชี้แจงและข้อมูลต่างๆ ทางบัญชี ตลอดจนข้อมูล  
ทางภาษีแก่ผู้สอบบัญชีที่ได้รับแต่งตั้ง ตามความเป็นจริงและ  
ครบถ้วน

ลงชื่อ

(  )

ตำแหน่ง

ลงชื่อ

(  )

ตำแหน่ง

ยื่นวันที่  เดือน  พ.ศ.

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (ของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี)

ชื่อผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

1.1

ทะเบียนเลขที่

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (ของสำนักงานสอบบัญชี)

วันที่ในรายงานของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี วันที่  เดือน  พ.ศ.

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (ของผู้ทำบัญชี)

ชื่อผู้ทำบัญชี

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (ของสำนักงานทำบัญชี)

ยื่นต่อ ให้แสดงรายการในแบบฯ ตามความเป็นจริงและครบถ้วน หากแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรมีความผิดและต้องรับโทษตามประมวลรัษฎากร

## หน้า 2

**รายการที่ 1** ลิขสิทธิ์ประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน (กรณีมีบัตรส่งเสริมฯ มากกว่า 1 ฉบับ ให้แนบรายละเอียด)

1. ตามบัตรส่งเสริมการลงทุนเลขที่ \_\_\_\_\_ ลงวันที่ [ ] เดือน [ ] พ.ศ. [ ] [ ] [ ]
2. กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (ระบุ) \_\_\_\_\_ รหัส ISIC [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ]

ได้รับการลดหย่อนหรือได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้	เวลา (ปี)	ตั้งแต่วันที่ เดือน ปี พ.ศ.	ถึงวันที่ เดือน ปี พ.ศ.
<input type="checkbox"/> (1) ได้รับการลดหย่อนอัตราภาษีเงินได้หรือร้อยละ 50 ของอัตราปกติ		[ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ]	[ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ]
<input type="checkbox"/> (2) ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งหมด		[ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ]	[ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ]
<input type="checkbox"/> (3) ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บางส่วน		[ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ]	[ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ]
<input type="checkbox"/> (4) อื่นๆ (ระบุ) _____		[ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ]	[ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ] [ ]

กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการอื่นที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนด้วย (ระบุ) \_\_\_\_\_

**รายการที่ 2** เงินได้ที่ต้องเสียภาษี และการคำนวณภาษี

จำนวนเงิน

1.  (1) กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี  (2) ขาดทุนสุทธิ (จากรายการที่ 3 21.)  
 (3) รายรับก่อนหักรายจ่าย (กรณีเสียภาษีจากยอดรายรับ) \_\_\_\_\_
2. การคำนวณภาษี (ดูคำอธิบายการใช้อัตราภาษีในการคำนวณภาษีด้านล่าง)  
 (1) กรณีลดอัตราภาษี  (1.1)  (1.2)  (1.3)  (1.4)  (1.5)  (1.6)  
 (2) กรณีได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรให้เสียภาษีจากยอดรายรับ \_\_\_\_\_
- ภาษีที่คำนวณได้**
3. หัก (1) ภาษีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตาม พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) หรือ (ฉบับที่ 463) \_\_\_\_\_  
(2) ภาษีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตาม พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 300) \_\_\_\_\_  
(3) ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีที่บุคคลอื่นเสียแทน \_\_\_\_\_  
(4) ภาษีที่ชำระแล้วตามแบบ ภ.ง.ด.51 \_\_\_\_\_  
(5) ภาษีในส่วนที่ได้รับการลดหย่อนอัตราให้ร้อยละ 50 ของอัตราปกติ \_\_\_\_\_  
(6) ภาษีที่ชำระแล้วตามแบบ ภ.ง.ด.50 (กรณียื่นเพิ่มเติม) \_\_\_\_\_
4. คงเหลือภาษีที่  ชำระเพิ่มเติม  ชำระไว้เกิน \_\_\_\_\_
5. บวกเงินเพิ่ม (ถ้ามี) \_\_\_\_\_
6. รวมภาษีที่  ชำระเพิ่มเติม  ชำระไว้เกิน \_\_\_\_\_

ลำดับที่	คำอธิบายการใช้ตราในการคำนวณภาษี	กำไรสุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ
1	กรณีลดอัตราภาษี		
(1.1)	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรวมถึงบริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ตาม พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 530) แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 555)	ทั้งจำนวน	20
(1.2)	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท ต่อเนื่องกัน สำหรับกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไป ตาม พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 530) แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 555) และ พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 564)	ไม่เกิน 300,000 เกิน 300,000 แต่ไม่เกิน 1,000,000 เกิน 1,000,000 ขึ้นไป	ยกเว้น 15 20
(1.3)	กิจการสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค ตาม พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 405) แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 508) และ พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 535)	ทั้งจำนวน	10
(1.4)	กิจการนำเข้าส่งออกที่ได้รับอนุญาตจากกระทรวงพลังงานให้ค้าน้ำมันเชื้อเพลิง ตาม พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 426)	ทั้งจำนวน	10
(1.5)	กิจการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจ ตาม พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 566)	ทั้งจำนวน	3
(1.6)	กิจการศูนย์กลางการจัดหาสินค้าเพื่อการผลิตระหว่างประเทศ ตาม พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 578)	ทั้งจำนวน	15
2	กรณีได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรให้เสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ให้เสียภาษีร้อยละ 5 ของยอดรายรับ		

หมายเหตุ กรณีตาม ลำดับที่ 1 (1.1) ถึง (1.6) ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ในวิธีการแบบ ภ.ง.ด.50





## หน้า 4

รายการที่ 5 ต้นทุนผลิต/ต้นทุนการให้บริการ	1			2			3		
	กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้			กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้			รวม		
1. วัตถุดิบ และวัสดุคงเหลือ ณ วันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี									00
2. ซื้อวัตถุดิบ และวัสดุ									02
3. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการซื้อวัตถุดิบ และวัสดุ									08
4. รวม 1. ถึง 3.									
5. หัก วัสดุคด และวัสดุคงเหลือ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี									00
6. ต้นทุนวัตถุดิบ และวัสดุที่ใช้ไป (4. - 5.)									00
7. งานระหว่างทำ หรือสินค้าระหว่างผลิตคงเหลือ ณ วันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี									01
8. เงินเดือน และค่าจ้างแรงงาน									02
9. ค่าแห่งก๊าดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น									03
10. ค่าซื้อเพลิงหรือพลังงาน									04
11. ค่าภาชนะบรรจุ ค่าหีบห่อ									05
12. ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา									06
13. ค่าใช้จ่ายในการผลิต/การให้บริการ อื่น ๆ									07
14. รวม 8. ถึง 13.									
15. รวม (6. + 7 + 14.)									
16. หัก งานระหว่างทำหรือสินค้าระหว่างผลิตคงเหลือ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี									08
17. ต้นทุนผลิต/ต้นทุนการให้บริการ (15. - 16.)									00
รายการที่ 6 รายได้อื่น	1			2			3		
	กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้			กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้			รวม		
1. กำไรจากการจำหน่ายทรัพย์สิน									100
2. กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา									102
3. ดอกเบี้ยรับ									103
4. เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร									104
5. เงินชดเชยค่าภาษีอากร									104
6. รายได้อื่นที่นอกเหนือจาก 1. ถึง 5.									105
7. รวม 1. ถึง 6.									
รายการที่ 7 รายจ่ายอื่น	1			2			3		
	กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้			กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้			รวม		
1. ขาดทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สิน									106
2. ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา									107
3. ต้นทุนทางการเงิน									108
4. รายจ่ายอื่นที่นอกเหนือจาก 1. ถึง 3.									109
5. รวม 1. ถึง 4.									

## หน้า 5

รายการที่ 8	รายการจ่ายในการขายและบริหาร		1		2		3	
			กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้		กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้		รวม	
1.	รายจ่ายเกี่ยวกับพนักงาน							110
2.	ค่าตอบแทนกรรมการ							111
3.	ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ค่าโทรศัพท์							112
4.	ค่าพาหนะ รายจ่ายในการเดินทาง ค่าที่พัก							113
5.	ค่าระวาง ค่าขนส่ง							114
6.	ค่าเช่า							115
7.	ค่าซ่อมแซม							116
8.	ค่ารับรอง							117
9.	ค่าโฆษณา ค่าส่งเสริมการขาย							118
10.	ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ (รวมรายได้ส่วนท้องถิ่น)							119
11.	ค่าภาษีอากรอื่น ๆ							120
12.	ต้นทุนทางการเงิน							121
13.	ค่าทำบัญชี							121.1
14.	ค่าสอบบัญชี							122
15.	รายจ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา							122.1
16.	รายจ่ายเพื่อสนับสนุนด้านการเรียนรู้และนันทนาการ							122.2
17.	รายจ่ายในการจัดหาหนังสือหรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อสถานศึกษา							122.3
18.	รายจ่ายในการจัดให้คนพิการได้รับสิทธิประโยชน์							122.4
19.	รายจ่ายเพื่อพัฒนาครู คณาจารย์ และบุคลากรทางการศึกษา							122.5
20.	รายจ่ายในการจัดตั้งศูนย์พัฒนาเด็กเล็กในสังกัด อปท.							122.6
21.	รายจ่ายเพื่อโครงการฝึกอบรมอาชีพ							122.7
22.	รายจ่ายบริจาคให้แก่สถานศึกษา							122.8
23.	รายจ่ายบริจาคให้แก่องค์กรกีฬา							122.9
24.	รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะฯ							123
25.	รายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา							124
26.	ค่าธรรมเนียมในการให้คำแนะนำและปรึกษา							125
27.	ค่าธรรมเนียมอื่น ๆ							126
28.	หนี้สูญ							127
29.	ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน							128
30.	รายจ่ายอื่นที่นอกเหนือจาก 1. ถึง 29.							129
31.	รวม 1. ถึง 30.							
รายการที่ 9	รายการจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร		1		2		3	
			กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้		กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้		รวม	
1.	ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล							130
2.	ค่ารับรอง							131
3.	หนี้สูญ							132
4.	เงินสำรอง							132.1
5.	รายจ่ายตามรายการที่ 8 15. ถึง 23.							133
6.	รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายอื่น ๆ							134
7.	รวม 1. ถึง 6.							



รายการที่ 12 รายละเอียดสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น/ผู้เป็นหุ้นส่วน		จำนวนเงิน
<b>สินทรัพย์</b>		
<b>1. สินทรัพย์หมุนเวียน</b>		
(1) เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด		1.00
(2) ลูกหนี้การค้า - สุทธิ		1.01
(3) สินค้าคงเหลือ		1.02
(4) สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น (นอกจากที่ระบุใน (1) ถึง (3))		1.03
<b>2. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>		
(1) เงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน/กรรมการ/ผู้ถือหุ้นและพนักงาน		1.04
(2) ที่ดิน และอาคารซึ่งหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแล้ว		1.05
(3) ทรัพย์สินอื่นซึ่งหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแล้ว		1.06
(4) สิทธิการเช่าและหรือสิทธิการใช้ทรัพย์สิน		1.07
(5) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น (นอกจากที่ระบุใน (1) ถึง (4))		1.08
<b>รวมสินทรัพย์</b>		
<b>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น/ผู้เป็นหุ้นส่วน</b>		
<b>1. หนี้สินหมุนเวียน</b>		
(1) เงินเบิกเกินบัญชีและเงินกู้ยืมระยะสั้นจากสถาบันการเงิน		1.09
(2) เจ้าหนี้การค้า		1.10
(3) เงินกู้ยืม		1.11
(4) หนี้สินหมุนเวียนอื่น (นอกจากที่ระบุใน (1) ถึง (3))		1.12
<b>2. หนี้สินไม่หมุนเวียน</b>		
(1) เงินกู้ยืมระยะยาว		1.13
(2) หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น		1.14
<b>รวมหนี้สิน</b>		
<b>3. ส่วนของผู้ถือหุ้น/ผู้เป็นหุ้นส่วน : ทุนจดทะเบียน <span style="border: 1px solid black; padding: 2px 10px;">                    </span> บาท</b>		
(1) ทุนที่ออกและชำระแล้ว		1.15
(2) อื่นๆ		1.16
(3) <input type="checkbox"/> กำไรสะสม <input type="checkbox"/> ขาดทุนสะสม		1.17 1.18
<b>รวมส่วนของผู้ถือหุ้น/ผู้เป็นหุ้นส่วน</b>		1.19
<b>รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น/ผู้เป็นหุ้นส่วน</b>		1.20 <input type="checkbox"/>

## รายละเอียดเอกสารแนบ ภ.จ.ด. 50

1. งบดุล	จำนวน	ฉบับหรือเล่ม	จำนวน	แผ่น	1.01.1
2. บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน	จำนวน	ฉบับหรือเล่ม	จำนวน	แผ่น	1.01.2
3. งบกระแสเงินสด	จำนวน	ฉบับหรือเล่ม	จำนวน	แผ่น	1.01.3
4. อื่นๆ (ระบุ)	จำนวน	ฉบับหรือเล่ม	จำนวน	แผ่น	1.01.4
	จำนวน	ฉบับหรือเล่ม	จำนวน	แผ่น	1.01.5
	จำนวน	ฉบับหรือเล่ม	จำนวน	แผ่น	1.01.6

### แบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้จัดการ

ชื่อ (บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล) .....

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ตั้งแต่วันที่  เดือน  พ.ศ.  ถึงวันที่  เดือน  พ.ศ.

ข้าพเจ้าขอแจ้งข้อความเกี่ยวกับกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามรายการดังต่อไปนี้

1. กิจการขายสินค้า บริการ หรือทรัพย์สิน ให้กู้ยืมเงิน หรือให้เช่าทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีแต่ต่ำกว่าราคาตลาด อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง

มี เพราะ ..... 163

ไม่มี

2. กิจการซื้อทรัพย์สิน รวมทั้งรายจ่ายเพื่อซื้อทรัพย์สินดังกล่าว และค่าบริการในราคาที่เกินปกติ อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง

มี เพราะ ..... 164

ไม่มี

3. กิจการตั้งเจ้าหน้าที่หรือลูกหนี้โดยไม่มีตัวตน หรือมีตัวตน แต่จำนวนเกินความเป็นจริง อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง

มี เพราะ ..... 165

ไม่มี

4. กิจการเกิดผลขาดทุนสุทธิติดต่อกันเกินกว่า 3 รอบระยะเวลาบัญชี แต่มีการขยายกิจการ

มี เพราะ ..... 166

ไม่มี

5. การหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษี กิจการได้ดำเนินการครบถ้วนแล้วหรือไม่

ได้ดำเนินการครบถ้วนแล้ว

ไม่ได้ดำเนินการ เพราะ ..... 167

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ข้อความที่แจ้งข้างต้นถูกต้องและสมบูรณ์ทุกประการ

ลงชื่อ .....  
(.....)

ตำแหน่ง .....

ประทับตรา  
นิติบุคคล  
(ถ้ามี)

ลงชื่อ .....  
(.....)

ตำแหน่ง .....

วันที่  เดือน  พ.ศ.

### ส่วนของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

ข้าพเจ้าได้ทดสอบรายการตามแบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้จัดการข้างต้นแล้วมีความเห็นว่า

1. ถูกต้องตามที่ควรและมีความเห็นเพิ่มเติมดังนี้ ..... 168

2. กรณีอื่นๆ ..... 169

ลงชื่อ ..... ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ..... 170

(.....)

วันที่  เดือน  พ.ศ.

### คำเตือน

1. ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร หากฝ่าฝืนมีความผิดและต้องรับโทษตามประมวลรัษฎากร
2. ผู้ทำบัญชีต้องจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 หากฝ่าฝืนมีความผิดและต้องรับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

ภาคผนวก ข.

CERTIFIED PUBLIC TAX ACCOUNTANT ACT (Zeirishi Act 1951)

(Article 1 – Article 47)

# Certified Public Tax Accountant Act (*Zeirishi* Act)

(Act No.237, 1951)

This English translation of the Certified Public Tax Accountant Act (the *Zeirishi* Act) up to the revisions of Act No. 9 of 2015 (effective 31<sup>th</sup> March 2015) has been prepared by the International Relations Department of the Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations (JFCPTAA) in compliance with the Standard Bilingual Dictionary (March 2015 Edition).

To make the content of this act as easy to understand as possible, this English version of the *Zeirishi* Act has been abridged, with consideration given to the importance and necessity of each article.

Also, this is an unofficial translation. Only the original Japanese texts of laws and regulations have legal effect, and the translations are to be used solely as reference material to aid in the understanding of Japanese laws and regulations.

The Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations (JFCPTAA/the Japan Federation of *Zeirishi* Associations) shall not be responsible for the accuracy, reliability, or currency of the legislative material provided in this book, or for any consequence resulting from the use of the information in this book. For all purposes of interpreting and applying law to any legal issue or dispute, users should consult the original Japanese texts published in the Official Gazette.

この税理士法の翻訳は、日本税理士会連合会国際部が平成 27 年 3 月 31 日までの改正（法律第 9 号）について、「法令用語日英標準対訳辞書」（平成 27 年 3 月版）に準拠して作成したものです。

また、条文の重要性・必要性を考慮し、税理士法の内容をできる限り理解しやすくするため、抄訳となっています。

この法令の翻訳は公定訳ではありません。法的効力を有するのは日本語の法令自体であり、翻訳はあくまでもその理解を助けるための参考資料です。この翻訳の利用に伴って発生した問題について、一切の責任を負いかねますので、法律上の問題に関しては、官報に掲載された日本語の法令を参照してください。



Certified Public Tax Accountant Act (*Zeirishi* Act)  
(Act No. 237, 1951)

**Table of Contents**

Chapter 1	General Provisions (Article 1—Article 4)	2
Chapter 2	<i>Zeirishi</i> Examination (Article 5—Article 17)	8
Chapter 3	Registration (Article 18—Article 29)	16
Chapter 4	Rights and Obligations of <i>Zeirishi</i> (Article 30—Article 43)	22
Chapter 5	Responsibilities of <i>Zeirishi</i> (Article 44—Article 48)	32
Chapter 5-2	<i>Zeirishi</i> Corporation/Tax Professional Corporation (Article 48-2—Article 48-21)	34
Chapter 6	Japan Federation of <i>Zeirishi</i> Associations and Regional <i>Zeirishi</i> Associations (Article 49—Article 49-21)	42
Chapter 7	Miscellaneous Provisions (Article 50—Article 57)	54
Chapter 8	Penal Provisions (Article 58—Article 65)	58
	Supplementary Provisions	62

**Chapter 1 General Provisions**

**Article 1 (The Mission of *Zeirishi*, Certified Public Tax Accountants)**

The mission of *Zeirishi*, as experts in matters of taxation, shall be to strive from an independent and fair standpoint, in accordance with the principles of the self-assessment system, to prove themselves worthy of the trust of taxpayers and ensure the fulfillment of the tax liabilities stipulated in laws and ordinances concerned with taxes.

**Article 2 (Services of *Zeirishi*)**

1. *Zeirishi* shall, at the request of others, engage in the business affairs listed below regarding taxes, with the exception of stamp taxes, registration and license taxes, customs duties, discretionary taxes, . . . special taxes for specific purposes, . . . and other areas determined by Cabinet Order. (this exception applies throughout this act, excluding Article 49-2, Paragraph 2, Item 10.)
  - (1) Tax representation, that is, acting as a proxy or representative with regard to returns, applications, requests or appeals placed with government offices of taxation (excluding customs offices but including the National Tax Tribunal; this qualification applies throughout

this act) on the basis of the provisions of acts concerning taxation or the Administrative Appeal Act . . . or with regard to claims or statements made to government offices of taxation regarding said filing of returns, etc., or regarding investigations or punishments by government offices of taxation . . . .

- (2) Preparation of tax documents, that is, preparing and submitting documents to government offices of taxation on the basis of the provisions of acts pertaining to returns, applications, requests, and appeals pertaining to declarations to government offices of taxation and to other areas of taxation, including electromagnetic records in cases when said records are used as substitutes for such items . . . This qualification applies throughout this act . . . .
  - (3) Tax consultation, that is, consultations concerning matters pertaining to the computation of taxable bases, etc.; . . . regarding filing of returns, etc., to government offices of taxation; or regarding the preparation of other claims, statements, written returns, etc., stipulated in Item 1 above.
2. A *Zeirishi*, in addition to the services stipulated in the previous paragraph (referred to hereinafter as “*Zeirishi* services”), may, using the title of *Zeirishi* and at the request of others, prepare financial documents and act as a proxy in keeping account books and performing other operations that are related to financial affairs that accompany the *Zeirishi* services. However, this shall not apply to matters for which the provision of such services is restricted by other laws.
  3. The provisions of the previous two paragraphs shall not preclude a *Zeirishi* from engaging in the services set forth in these paragraphs as an assistant to another *Zeirishi* or a *Zeirishi* Corporation (here, in the next chapter, and in chapters 4 and 5, “*Zeirishi* Corporation” refers to the *Zeirishi* Corporations stipulated in Article 48-2).

#### **Article 2-2**

1. A *Zeirishi* may accompany a counsel who is an attorney in a court appearance and make statements as an assistant with regard to matters pertaining to taxation.
2. The statements specified in the preceding paragraph shall be deemed to have been made by the party concerned or said party's counsel. However this shall not apply to cases where said party or said party's counsel immediately revokes or corrects said statements.

#### **Article 3 (Qualifications of *Zeirishi*)**

1. Any person who falls under any of the following items shall be qualified to become a *Zeirishi*. However, a person who falls under Item 1 or Item 2 below must have engaged in work related to taxation or accounting, as specified by Cabinet Order, for a total of two or more years.
  - (1) A person who has passed the *Zeirishi* examination
  - (2) A person who, pursuant to the provisions of Article 7 and Article 8, is exempted from all the examination subjects of the *Zeirishi* examination determined in Article 6
  - (3) An attorney (including a person having the qualifications to become an attorney)
  - (4) A certified public accountant (including a person having the qualifications to become a certified public accountant)

2. A person who may conduct the services stipulated under Article 2 of the Certified Public Accountant Act (Act No. 103, 1948) pursuant to the provisions in Article 16-2, Paragraph 1 of that same act shall be deemed to be a certified public accountant for the purposes of the application of the provisions of this act.
3. The certified public accountant as described in Item 4 of Paragraph 1 above shall be a certified public accountant who has completed, out of the Professional Accountancy Education programs performed by a practical training body, etc., specified in Article 16, Paragraph 1 of the Certified Public Accountant Act, the training courses regarding tax acts provided for by Ordinance of the Ministry of Finance. (Provision To be effective on April 1, 2017)

#### **Article 4 (Disqualification Clause)**

Any person who falls under any of the following items, notwithstanding the provisions of the previous article, shall not be qualified to become a *Zeirishi*.

- (1) A minor
- (2) An adult ward or a person under curatorship
- (3) A bankrupt who has not obtained restoration of rights
- (4) A person who has been sentenced to imprisonment or a severer punishment pursuant to the provision of the laws and regulations pertaining to national tax and local tax or the provisions of this act, where five years have not elapsed from the day on which the execution of the sentence was completed or said person became free from the execution of the sentence
- (5) A person who has been sentenced to a fine pursuant to the provisions of the laws and regulations pertaining to national tax and local tax or the provisions of this act, or a person who has received a notification . . . pursuant to the provisions of the National Tax Violations Control Act . . ., the Customs Act . . ., or the Special Tonnage Dues Act . . ., where three years have not elapsed from the day on which the execution of the sentence was completed, said person became free from the execution of the sentence, or said notification was executed
- (6) A person who has been sentenced to imprisonment or a severer punishment pursuant to the provisions of laws and regulations other than the laws and regulations pertaining to national tax and local tax and this act, where three years have not elapsed from the day on which the execution of the sentence was completed or said person became free from the execution of the sentence
- (7) A person who has been prohibited from conducting *Zeirishi* services as a result of disciplinary action, where three years have not elapsed from the day on which said punishment was received
- (8) A person who has received disciplinary dismissal pursuant to the provisions of the National Public Officer Act (Act No. 120, 1947), the National Diet Staff Act (Act No. 85, 1947), or the Local Public Service Act (Act No. 261, 1950), where three years have not elapsed from the day on which said dismissal was received.
- (9) A person who has received disposition such as a restriction of retirement allowance . . . to be provided as a result of being found that he/she has conducted himself/herself so as to be dismissed by disciplinary action pursuant to the provisions of the National Public Service Act

or the Diet Officers Act, or a person who has received disposition equivalent to such pursuant to the provisions of the Local Public Service Act (Act No. 261, 1950), where for both three years have not elapsed from the day on which the said disposition was received

- (10) Due to disciplinary action pursuant to the provisions of the Attorney Act (Act No. 205, 1949), the Act Concerning Special Measures for Practice of Foreign Attorneys (Act No. 66, 1986), the Certified Public Accountant Act, the Patent Attorney Act (Act No. 49, 2000), the Judicial Scrivener Act (Act No. 197, 1950), the Administrative Scrivener Act (Act No. 4, 1951), the Licensed Social Insurance Consultant Act (Act No. 89, 1968), or the Real Estate Appraisal Act (Act No. 152, 1963), a person who has been expelled from the bar association; removed from registration as a certified public accountant; prohibited from performing services as a patent attorney, judicial scrivener, or administrative scrivener; stripped of the qualifications for being a licensed social insurance consultant; or removed from registration as a real estate appraiser, where three years have not elapsed from the day on which said dismissal was received (excluding persons who are now able to engage in the services again pursuant to the provisions of these acts)
- (11) Of persons rejected for registration as *Zeirishi*, a person who falls under the provisions of Article 22, Paragraph 4, or a person who was removed from registration pursuant to the provisions of Item 1 of Article 25, Paragraph 1, where three years have not elapsed from the day on which said punishment was received

## **Chapter 2 *Zeirishi* Examination**

### **Article 5 (Qualifications for taking an examination)**

1. Any person who falls under any one of the following items may take the *Zeirishi* Examination.

- (1) A person who has been engaged in the affairs or business set forth below for a total of two or more years
- a. Affairs of a government office of taxation or affairs of any other public agency that relate to national taxes (excluding customs duty, tonnage due, and special tonnage due; this qualification applies hereinafter, except in the case of Article 24, Article 36, Article 41-3, and Article 46) or local taxes
  - b. Administrative affairs of an administrative body that are provided for by Cabinet Order and concern auditing, financial inspection, or the accounting of a company or any other organization
  - c. Affairs concerning lending and other fund management (including the examination of the accounting of a borrower) provided for by Cabinet Order at a bank, a trust company (that is, a company that has obtained a license under Article 3 or Article 53, Paragraph 1, of the Trust Business Act (Act No. 154, 2004)), an insurance company, or a corporation that is engaged in financial business that has been established under a special act
  - d. Affairs provided for by Cabinet Order concerning the accounting of a corporation

- (including the special account of a national or local government) or an individual who operates a business
- e. Affairs involving assisting the business of a *Zeirishi*, a *Zeirishi* Corporation, an attorney, a legal professional corporation, a certified public accountant, or an audit corporation
  - f. The business of a patent Attorney, a judicial scrivener, an administrative scrivener, or any other person having legal qualifications provided for by Cabinet Order
- (2) A person who has graduated from a university or a technical college provided for by the School Education Act (Act No. 26, 1947) and has studied jurisprudence or economics at said university or technical college or a person who, pursuant to the provisions of Article 91, Paragraph 2, of said act, has been deemed to have an equal or greater academic ability than a person who has graduated from a university provided for in said act and has studied jurisprudence or economics at a school provided for by Ordinance of the Ministry of Finance
  - (3) A person who has passed the bar examination
  - (4) A person who has passed the short-answer test of the certified public accountant examination specified in Article 8, Paragraph 1, of the Certified Public Accountant Act or a person who has been exempted from said examination (including a person exempted from all the examination subjects of said examination)
  - (5) A person whom the National Tax Council has recognized as having equal or greater knowledge in the fields of law and economics than a person described in the preceding three items
- 2. A person who has been engaged in two or more of the affairs or businesses described in Item 1 of the preceding paragraph may take the *Zeirishi* Examination if the total of the periods during which said person was engaged in said two or more affairs or businesses is two years or more.
  - 3. In the application of the provisions of the preceding two paragraphs, affairs or businesses recognized by the National Tax Council as being similar to the affairs or businesses mentioned in Paragraph 1, Item 1 shall be deemed to be among the affairs and businesses mentioned in the same item.
  - 4. The procedures for recognition by the National Tax Council mentioned in Paragraph 1, Item 5 and in the preceding paragraph shall be provided for by Ordinance of the Ministry of Finance.

#### **Article 6 (Purpose and subjects of the examination)**

The *Zeirishi* examination is designed to judge whether the candidate has the knowledge necessary to serve as a *Zeirishi* and the ability to apply said knowledge and shall be conducted for the subjects specified below.

- (1) Three subjects that the candidate chooses from the subjects set forth below (the subjects set forth in a. to e. include the matters relating to said subjects provided for by the Act on General Rules for National Taxes and other acts; said matters shall hereinafter be referred to as the “subjects related to tax acts”); the candidate shall choose at least one subject from a. and b.

- a. Income Tax Act

- b. Corporation Tax Act
  - c. Inheritance Tax Act
  - d. Either the Consumption Tax Act or the Liquor Tax Act
  - e. National Tax Collection Act
  - f. Either the Local Tax Act relating to prefectural inhabitants tax (including Tokyo Metropolitan inhabitants tax) and municipal inhabitants tax (including special ward inhabitants tax) or the Local Tax Act relating to enterprise tax
  - g. Local Tax Act relating to fixed assets tax
- (2) Two accounting subjects: bookkeeping and financial statements (hereinafter referred to as the “subjects related to accounting”)

**Article 7 (Exemption from Some Subjects for Examination, etc.)**

1. If a person who has gained scores higher than the standards specified by Cabinet Order in some of the subjects in the *Zeirishi* examination applies to be exempted from said subjects, said person shall be exempted from the examination of those subjects in the *Zeirishi* examinations conducted thereafter.
2. If a person who has been conferred a master’s degree . . . or a degree that is designated by the Minister of Education, Culture, Sports, Science and Technology . . . through research relating to tax acts or any other subject provided for by Ordinance of the Ministry of Finance (referred to as “subjects related to tax acts, etc.” in this paragraph and in Paragraph 1, Item 1 of the following article) and who has gained scores higher than the standards specified by Cabinet Order in any one of the subjects related to tax acts has been given a certification by the National Tax Council to the effect that such research is related to subjects related to tax acts, etc., , said person shall be deemed to have gained scores higher than the standards specified by Cabinet Order as specified in the preceding paragraph for all the subjects related to tax acts in the examination, not only the one subject.
3. If a person who has been conferred a master’s degree or a degree that is designated by the Minister of Education, Culture, Sports, Science and Technology . . . through research of subjects related to accounting or any other subject provided for by Ordinance of the Ministry of Finance . . . and who has gained scores higher than the standards specified by Cabinet Order in any one of the subjects related to accounting has been given certification by the National Tax Council to the effect that such research is related to subjects related to accounting, etc., said person shall be deemed to have gained scores higher than the standards specified by Cabinet Order as specified in Paragraph 1 for all the subjects related to accounting in the examination, not only the one subject.
4. *Omitted.*
5. *Omitted.*

## Article 8

1. If a person who falls under any of the following items applies to be exempted from examination in the subject in the *Zeirishi* examination set forth in said item, said person shall be exempted from examination in said subject.
  - (1) Subjects related to tax acts for a person who has held the position of professor, associate professor, or lecturer in subjects related to tax acts, etc., at a university, etc., . . . for three years or more in total and who has been conferred a doctor's degree for research into subjects related to tax acts, etc.
  - (2) Subjects related to accounting for a person who has held the position of professor, associate professor, or lecturer in subjects related to accounting, etc. at a university, etc. for three years or more in total and who has been conferred a doctor's degree for research into subjects related to accounting, etc.
  - (3) Subjects related to accounting for a person who has passed the examination for certified public accountants specified in Article 3 of the Certified Public Accountant Act or a person who has achieved results in the essay examination for certified public accountants pursuant to the provisions of Article 10, Paragraph 2, of the same act that have been recognized by the Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board as acceptable for accounting subjects
  - (4) Subjects related to tax acts concerning national taxes for a person who has been engaged in the affairs of a public agency concerning the imposition of income tax, corporation tax, inheritance tax, gift tax, consumption tax, or liquor tax or concerning the drafting of laws for such national taxes for ten years or more in total
  - (5) Subjects related to tax acts concerning national taxes for a person who has been engaged in the affairs of a public agency concerning national taxes other than the affairs specified in the preceding item for 15 years or more in total
  - (6) Subjects related to tax acts concerning local taxes for a person who has been engaged in the affairs of a public agency concerning the imposition of prefectural inhabitants taxes (including Tokyo Metropolitan inhabitant taxes), municipal inhabitants taxes (including special ward inhabitants taxes), enterprise taxes, or fixed asset taxes or concerning the drafting of laws for such local taxes for ten years or more in total
  - (7) Subjects related to tax acts concerning local taxes for a person who has been engaged in the affairs of a public agency concerning local taxes other than the affairs specified in the preceding item for 15 years or more in total
  - (8) Subjects related to tax acts for a person who has been engaged in the affairs specified in Item 6 for 15 years or more in total
  - (9) Subjects related to tax acts for a person who has been engaged in the affairs specified in Item 7 for 20 years or more in total
  - (10) Subjects related to accounting for any person defined below who has held a job provided for by Ordinance of the Ministry of Finance in which the person's duty was to manage or supervise the affairs of a public agency concerning national taxes or local taxes or in which the person's duty was to deal with the affairs of a public agency that required high-level

knowledge of or experience in national taxes or local taxes for five years or more in total and has completed a training course designated by the National Tax Council . . . .

- a. A person who has been engaged in the affairs specified in Item 4 to Item 6 for 23 years or more in total
- b. A person who has been engaged in the affairs specified in Item 7 for 28 years or more in total
- c. A person for whom the number of years obtained by adding the number of years equivalent to twenty eight twenty thirds of the total number of years in the period specified in a. and the total number of years in the period specified in b. is 28 years or more

2. *Omitted.*

**Article 9 (Examination Fee, etc.)**

*Omitted.*

**Article 10 (Revocation of a Successful Result in the Examination, etc.)**

*Omitted.*

**Article 11 (Certificates of Passing, etc.)**

*Omitted.*

**Article 12 (Conduct of the examination)**

1. The *Zeirishi* examination shall be conducted by the National Tax Council.
2. The *Zeirishi* examination shall be conducted at least once a year.

**Article 13 (Details of the Examination)**

*Omitted.*

**Article 14 Deleted.**

**Article 15 Deleted.**

**Article 16 Deleted.**

**Article 17 Deleted.**

## **Chapter 3 Registration**

**Article 18 (Registration)**

For a person who is qualified to become a *Zeirishi* to become a *Zeirishi*, said person's name, date of birth, office name and address, and other matters specified by Ordinance of the Ministry of Finance must be registered in the roll of *Zeirishi*.



**Article 19 (Roll of *Zeirishi*)**

1. The roll of *Zeirishi* shall be kept at the Japan Federation of *Zeirishi* Associations.
2. Registration in the roll of *Zeirishi* shall be conducted by the Japan Federation of *Zeirishi* Associations.
3. The Japan Federation of *Zeirishi* Associations, in accordance with the provisions provided for by ordinance of the Ministry of Finance, shall be able to keep and prepare the roll of *Zeirishi* of Paragraph 1 on a magnetic disc (including items on which specified matters may be reliably recorded using methods corresponding to the method used to record said items on a magnetic disc; the same shall apply in Article 41 and Article 48-10).

**Article 20 (Changes of Registration)**

*Omitted.*

**Article 21 (Registration Applications)**

*Omitted.*

**Article 22 (Decisions Pertaining to Registration)**

*Omitted.*

**Article 23 (Notices between the Japan Federation of *Zeirishi* Associations and the Government, etc.)**

*Omitted.*

**Article 24 (Grounds for Refusal of Registration)**

A person who falls under any of the following items may not obtain registration as a *Zeirishi*.

- (1) A person who, due to currently valid disciplinary action, has been suspended from providing services as an attorney, registered foreign lawyer, certified public accountant, patent attorney, judicial scrivener, administrative scrivener, or licensed social insurance consultant or is a real estate appraiser and has been prohibited from engaging in the appraisal activities stipulated in Article 5 of the Real Estate Appraisal Act (referred to as “appraisal activities” in Article 43)
- (2) A person holding a public position with remuneration (excluding a position as an assembly member of the National Diet or local governments, a part-time position, or other public positions provided for by Ordinance of the Ministry of Finance; same applies to Article 43)
- (3) A person who has wrongfully evaded (or attempted to evade) assessment or collection of national or local taxes or who has encouraged (or sought to encourage) such evasion and for whom two years have yet to elapse since the date of the occurrence of said actions
- (4) A person who has fraudulently obtained (or attempted to receive) refunds of national or local taxes or who has instigated (or sought to instigate) the receiving of said refunds and for whom two years have yet to elapse since the date of the occurrence of said actions

- (5) A person who committed an act violating criminal laws and regulations regarding work duties pertaining to national or local taxes or accounting and for whom two years have yet to elapse since the date of the occurrence of said actions
- (6) A person who is likely to be inappropriate for providing *Zeirishi* services, falling under either of the following items
  - a. When having a mental or physical disorder
  - b. When a person who had fallen to any one of items Item 4 to Item 11 of Article 4 has applied for new *Zeirishi* registration after the number of years specified in the respective Item from when the day specified in the respective Item has passed
- (7) A person who is likely to harm the reputation or dignity of *Zeirishi* or a person who otherwise lacks the qualifications pursuant to the professional responsibilities of a *Zeirishi*.

**Article 24-2 (Requests for Reconsideration upon Refusal of Registration, etc.)**

*Omitted.*

**Article 25 (Rescindment of Registrations)**

1. In cases when a registered *Zeirishi* falls under any of the following items, the Japan Federation of *Zeirishi* Associations may rescind the registration of said *Zeirishi* on the basis of a resolution of the Qualification Screening Board under the provisions of Article 49-16.
  - (1) When it is confirmed that said person failed to record or falsely recorded required items concerning qualifications to become a *Zeirishi* or the grounds for registration rejection stipulated in any of the items in Article 24 in a written registration application submitted in accordance with the provisions of Article 21, Paragraph 1, and subsequently received registration on the basis of that application
  - (2) When the person has fallen under the provision of item 6 of Article 24 (limited to the portion pertaining to Item b)
  - (3) When the person's whereabouts are unknown for a continuous period of two years or more.
2. In cases when registrations are rescinded pursuant to the provisions of item 1 or 2 of the preceding paragraph as a result of conditions corresponding to either one of those items, the Japan Federation of *Zeirishi* Associations shall notify the person in writing of said rescindment and state the reason for the rescindment.
3. *Omitted.*

**Article 26 (Cancellation of Registration)**

1. When a *Zeirishi* has fallen under any of the following items, the Japan Federation of *Zeirishi* Associations shall cancel the registration of said *Zeirishi* without delay.
  - (1) When the *Zeirishi* has stopped providing services
  - (2) When the *Zeirishi* has died
  - (3) When registration of the *Zeirishi* has been rescinded in accordance with the provisions of

Paragraph 1 in the preceding article

- (4) In addition to what is specified in the preceding item, when the *Zeirishi* is no longer qualified to be a *Zeirishi* because of any of the items in paragraphs 2 to 10 of Article 4 or other grounds
2. When a *Zeirishi* has fallen under item 1, 2, or 4 of the preceding paragraph, the *Zeirishi* involved, a legal representative of the *Zeirishi*, or the successor of the *Zeirishi* shall notify the Japan Federation of *Zeirishi* Associations to that effect without delay.

**Article 27 (Public notice of registration and cancellation of registration)**

*Omitted.*

**Article 28 (Return of *Zeirishi* ID Card)**

*Omitted.*

**Article 29 (Details of Registration)**

*Omitted.*

## **Chapter 4 Rights and Obligations of *Zeirishi***

**Article 30 (Specification of Rights of Tax Representation)**

When conducting tax representation, a *Zeirishi* shall submit documents attesting to his/her possession of authority to act in that capacity to government offices of taxation, as provided for by Ordinance of the Ministry of Finance.

**Article 31 (Matters Requiring Special Delegation)**

When conducting tax representation, a *Zeirishi* must receive special delegation to engage in the following actions.

- (1) Withdrawal of appeals
- (2) Selection of an agent

**Article 32 (Presentation of *Zeirishi* ID Card)**

When a *Zeirishi* or a *Zeirishi* Corporation conducts tax representation, the *Zeirishi* engaged in said tax representation services shall present his/her *Zeirishi* ID card when meeting with officials of government offices of taxation.

### **Article 33 (Obligation to Attach Signatures and Seals)**

1. When a *Zeirishi* or a *Zeirishi* Corporation conducts tax representation, the *Zeirishi* engaged in said tax representation services shall sign and seal any written returns, etc., pertaining to taxation that are prepared and submitted to government offices of taxation. In such cases, when said written returns, etc., are declarations pertaining to tax bases or documents pertaining to requests for payment of refunds in accordance with the provisions of laws and regulations on taxation, said written returns, etc., shall be signed and sealed by the person for whom the documents have been prepared or will be sent (in cases when that person is a juridical person or an association or foundation that is not a juridical person and has provisions for a representative or administrator, the documents shall be signed and sealed by said representative or administrator).
2. When a *Zeirishi* or a *Zeirishi* Corporation prepares tax documents, the *Zeirishi* engaged in the preparation of said tax documents shall sign and seal said documents.
3. When affixing signatures and seals pursuant to the provisions of the previous two paragraphs, a *Zeirishi* shall include information to the effect that he/she is in fact a *Zeirishi* and regarding other matters as provided for by Ordinance of the Ministry of Finance.
4. The presence or absence of the signature or seal described in the provisions of Paragraph 1 or Paragraph 2 above shall not be construed as affecting the validity of the relevant documents.
5. The provisions of the second sentence of Paragraph 1 above shall not be construed as precluding application of the provisions of Article 151 of the Corporation Tax Act (Act No. 34, 1965) (including the case where such is applied mutatis mutandis pursuant to Article 30 of the Local Corporation Tax Act (Act No. 11, 2014)) or Article 72-35 of the Local Tax Act (the personal signature and seal of the corporate representative, etc.).

### **Article 33-2 (Attachment of Documents Containing Mention of Calculation Matters, Examination Matters, etc.)**

1. When a *Zeirishi* or a *Zeirishi* Corporation has prepared returns stating tax bases in accordance with the self-assessment system listed in Item 1 of Article 16, Paragraph 1, of the Act on General Rules for National Taxes or the methods for payment by declaration or delivery by declaration listed in Item 8 or 11 of Article 1, Paragraph 1, of the Local Tax Act, said returns may have documents attached thereto stating, as provided for by Ordinance of the Ministry of Finance, matters pertaining to calculations and classifications and matters on which advice was granted with regard to the preparation of the returns.
2. In cases when a *Zeirishi* or a *Zeirishi* Corporation is consulted with regard to returns prepared by other parties stating the tax bases and other matters stipulated in the previous paragraph and examines those returns, when it is recognized that said returns have been prepared in accordance with laws and regulations pertaining to the relevant taxation, documents may be attached to said returns that indicate, as provided for by Ordinance of the Ministry of Finance, that the matters examined and said returns themselves have been prepared in accordance with the provisions of said laws and regulations.
3. When a *Zeirishi* or a *Zeirishi* Corporation has prepared the documents mentioned in the previous two paragraphs, the *Zeirishi* engaged in the preparation of said documents shall sign and seal the

documents and include information with said documents to the effect that he/she is in fact a *Zeirishi* and regarding other matters as provided for by Ordinance of the Ministry of Finance.

#### **Article 34 (Prior Notice of Tax Examinations)**

1. In cases when the officials of government offices of taxation conduct examinations of persons submitting returns containing tax bases and other information with regard to the taxation of said returns, and said persons are informed in advance of the time and place for the examination of the relevant account books and documents (including electromagnetic records in cases when electromagnetic record preparation and preservation is substituted for the preparation and preservation of said materials; this qualification applies throughout this act), when there is a *Zeirishi* who has submitted documents in accordance with the provisions of Article 30 pertaining to said taxation, said *Zeirishi* shall also be informed of the time and place of said examination.
2. In the case referred to in the preceding paragraph, when there is the consent of the persons who have submitted the returns specified in the preceding paragraph and when said case falls under any of the cases provided for by Ordinance of the Ministry of Finance, it shall be sufficient if the notification for the said persons is made only to the said *Zeirishi* specified in the preceding paragraph.
3. In the case where there are several *Zeirishi* specified in Paragraph 1, when the persons who submitted the returns specified in Paragraph 1 designate a representing *Zeirishi* among them and when said case falls under any of the cases provided for by Ordinance of the Ministry of Finance, it shall be sufficient if the notification specified in Paragraph 1 is made only to the said representing *Zeirishi*.

#### **Article 35 (Hearing of Opinions)**

1. In cases when the officials of government offices of taxation conduct examinations of account books and documents with regard to taxation pertaining to the return of a person who submitted the return with the documents stipulated in Paragraph 1 and Paragraph 2 of Article 33-2 (referred to as “attached documents” in this paragraph and the following paragraph) attached thereto, and said person is informed in advance of the time and place for the examination, when there is a *Zeirishi* who has submitted documents in accordance with the provisions of Article 30 pertaining to said taxation, said *Zeirishi* shall be given an opportunity to state his/her opinions with regard to the matters recorded in said attached documents prior to the conducting of said notification.
2. With regard to the returns on which the attached documents have been attached, when reassessment must be made in accordance with the provisions of the Act on General Rules for National Taxes or the Local Tax Act and it is recognized that said documents indicate that a *Zeirishi* has performed calculations or rearrangements or responded to consultations or performed examinations with regard to the facts serving as the grounds for said reassessment, the District Director of the tax office (in cases when said reassessment is based on examinations by the National Tax Agency or a Regional Taxation Bureau, the Commissioner of the National Tax Agency or the Regional Commissioner of the Regional Taxation Bureau, respectively) or

the heads of local public entities shall give said *Zeirishi* opportunities to state his/her opinions with regard to the facts. However, this shall not apply in cases when as a result of the examination of the return, it is clear that the calculation of tax bases and other matters or the documents attached to said return do not comply with the provisions of laws and regulations, or when a reassessment is to be conducted as a result of errors made in those calculations.

3. In cases when the hearing examiners of the National Tax Tribunal or the persons appointed by the Commissioner of the National Tax Agency or the heads of local public entities pursuant to the provision of Article 9, Paragraph 1 of the Administrative Appeal Act examine cases pertaining to requests for reconsideration regarding taxation, when there is a *Zeirishi* who has submitted documents concerning said requests for reconsideration in accordance with the provisions of Article 30, said *Zeirishi* shall be given an opportunity to state his/her opinions with regard to said cases.
4. The presence or absence of measures in accordance with the provisions of the previous three paragraphs shall not be construed as affecting the validity of the judgments pertaining to actions, reassessment, or requests for reconsideration concerning the examinations stipulated in these provisions.

**Article 36 (Prohibition of Tax Evasion Consultations, etc.)**

A *Zeirishi* shall not give instructions or respond to consultations pertaining to the illicit evasion of the assessment or collection of national or local taxes or to receiving illicit refunds of national or local taxes, or engage in other similar acts.

**Article 37 (Prohibition of Discreditable Acts)**

A *Zeirishi* shall not engage in any act which would harm the reputation or dignity of *Zeirishi*.

**Article 37-2 (Prohibition of lending name to non-*Zeirishi*)**

A *Zeirishi* shall not allow any person who is in violation of the provision of Article 52 or Paragraph 1 to Paragraph 3 of Article 53 to utilize his/her name as a *Zeirishi*.

**Article 38 (Confidentiality Obligation)**

A *Zeirishi* shall not divulge to others or make surreptitious use of confidential information obtained in the course of *Zeirishi* services without a justifiable reason. This shall apply even after the *Zeirishi* ceases to be a *Zeirishi*.

**Article 39 (Obligation to Observe Association Regulations)**

A *Zeirishi* shall observe the association regulations of his/her affiliated *Zeirishi* Associations and the Japan Federation of *Zeirishi* Associations.

**Article 39-2 (Continuing Professional Education)**

A *Zeirishi* shall endeavor to improve his/her capabilities by participating in the training conducted by the *Zeirishi* Association to which he/she belongs and the Japan Federation of *Zeirishi* Associations.

**Article 40 (Establishment of Offices)**

1. *Zeirishi* (excluding the partners of a *Zeirishi* Corporation (including persons specified by Ordinance of the Ministry of Finance; this qualification also applies to Paragraph 4 below); this qualification applies to the following paragraph and Paragraph 3) and *Zeirishi* Corporations shall establish an office for the purpose of engaging in *Zeirishi* services.
2. The offices that *Zeirishi* are required to establish shall be referred to as *Zeirishi* offices.
3. A *Zeirishi* shall not establish two or more *Zeirishi* offices.
4. Partners of a *Zeirishi* Corporation shall not establish offices for the sake of engaging in *Zeirishi* services.

**Article 41 (Obligation to Prepare Transaction Records)**

1. A *Zeirishi* shall prepare transaction records pertaining to *Zeirishi* services and indicating tax representation and tax documents for each client and each case as well as the contents and the circumstances of tax consultations.
2. The transaction records described in the previous paragraph shall be preserved for a period of five years after closure.
3. A *Zeirishi* may prepare the transaction records mentioned in Paragraph 1 on magnetic disks as provided for by Ordinance of the Ministry of Finance.

**Article 41-2 (Supervision Obligation over Employees, etc.)**

When employing employees or other workers to provide *Zeirishi* services, a *Zeirishi* shall supervise said employees and other workers to ensure that said services are provided appropriately.

**Article 41-3 (Obligation to Provide Advice)**

In the process of conducting *Zeirishi* services, if a *Zeirishi* learns of instances of clients illicitly evading assessment or collection of national or local taxes, illicitly receiving refunds of national or local taxes, or concealing or disguising all or part of the facts that would duly serve as the foundation for calculating tax bases for national or local taxes, the *Zeirishi* shall immediately advise said clients to make the proper corrections.

**Article 42 (Restrictions on Services)**

Any person who formerly served as a public servant in a national or local public entity, engaged in administrative duties pertaining to national or local taxes, and subsequently became a *Zeirishi* shall not engage in *Zeirishi* services pertaining to matters under the jurisdiction of the duties performed

within a period of one year prior to leaving said public service for a period of one year subsequent to leaving said public service. This provision shall not apply to a person receiving approval from the Commissioner of the National Tax Agency to engage in said *Zeirishi* services.

**Article 43 (Suspension of Services)**

A *Zeirishi* who, due to disciplinary action, has been forced to suspend services as an attorney, registered foreign lawyer, certified public accountant, patent attorney, judicial scrivener, administrative scrivener, or licensed social insurance consultant or who is prohibited from engaging in appraisal activities as a real estate appraiser, shall not engage in *Zeirishi* services during the period of said disciplinary action. The same shall apply to a *Zeirishi* who is serving in a public position with remuneration during the periods that the *Zeirishi* occupies said position.

## **Chapter 5 Responsibilities of *Zeirishi***

**Article 44 (Kinds of Disciplinary Actions)**

Disciplinary actions for *Zeirishi* shall be of the following three kinds:

- (1) Reprimand
- (2) Suspension of *Zeirishi* services for a period of up to two years
- (3) Prohibition of *Zeirishi* services

**Article 45 (Disciplinary Actions in Cases of Tax Evasion Consultations, etc.)**

1. In cases when a *Zeirishi* intentionally engages in tax representation activities or prepares tax documents contrary to the genuine facts or engages in activities that violate the provisions of Article 36, as a disciplinary action, the Minister of Finance may force the *Zeirishi* to suspend *Zeirishi* services for a period of up to two years or prohibit the *Zeirishi* from providing *Zeirishi* services.
2. In cases where a *Zeirishi* unintentionally engages in the actions specified in the previous paragraph as a result of negligence, the Minister of Finance may issue a reprimand or force the *Zeirishi* to suspend *Zeirishi* services for a period of up to two years.

**Article 46 (General Disciplinary Actions)**

The Minister of Finance, excluding cases that fall under the provisions of the previous article, may impose the disciplinary actions stipulated in Article 44 on a *Zeirishi* in cases when a *Zeirishi* makes a false entry on documents attached pursuant to the provisions of Article 33-2, Paragraph 1 or Paragraph 2, or violates the provisions of this act or of laws and regulations concerning national or local taxes.



**Article 47 (Disciplinary Procedures, etc.)**

1. When the head of a local government finds that a *Zeirishi* has engaged in the actions or fallen under the circumstances stipulated in the preceding two articles with regard to local taxes, the local government head shall notify the Minister of Finance of the name of the *Zeirishi* in question, the location of the office of the *Zeirishi* or of the *Zeirishi* Corporation that the *Zeirishi* belongs to, and said actions or circumstances.
2. When a *Zeirishi* association finds that a member of the association has engaged in the actions or fallen under the circumstances stipulated in the previous two articles, the association shall notify the Minister of Finance of the name of the member in question, the location of the office of the *Zeirishi* or of the *Zeirishi* corporation that the *Zeirishi* belongs to, and said actions or circumstances.
3. Anyone who finds that a *Zeirishi* has engaged in the actions or fallen under the circumstances stipulated in the previous two articles may notify the Minister of Finance of the name of said *Zeirishi* and the actions or circumstances and demand that appropriate measures be taken.
4. When seeking to impose disciplinary action on a *Zeirishi* pursuant to the provisions of the previous two articles, the Minister of Finance shall consult with the National Tax Council and act based on the Council's decision. The same shall apply to the cases when the Minister of Finance seeks to make a judgement on requests for reconsideration concerning said disciplinary action pursuant to the provisions of Article 46, Paragraph 1 of the Administrative Appeal Act.
5. When seeking to impose disciplinary action on a *Zeirishi* pursuant to the provisions of the previous two articles, the Minister of Finance shall notify said *Zeirishi* to that effect through documents that include the reasons for the disciplinary action.

**Article 47-2 (Restrictions on Registration Retraction)**

*Omitted.*

**Article 48 (Public Notice of Disciplinary Action)**

*Omitted.*

## **Chapter 5-2 *Zeirishi* Corporation/Tax Professional Corporation**

**Article 48-2 (Incorporation)**

Pursuant to the provisions of this Chapter, *Zeirishi* shall be able to establish *Zeirishi* Corporations (referring to corporations established jointly by *Zeirishi* for the purpose of systematically engaging in *Zeirishi* services; this qualification applies throughout this act).