



บทที่ 1
บทนำ

ความเป็นมาของปัญหา

รายได้จากภาษีอากรเป็นรายได้หลักอย่างหนึ่งของรัฐบาล เงินได้จากภาษีอากรจึงเป็นส่วนสำคัญอย่างมากต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทย ดังเช่นในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่หก พ.ศ. 2530-2534 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเงินการคลังภาครัฐบาลได้กำหนดแนวทางหลักที่จะเร่งระดมรายได้จากภาษีอากรให้สูงขึ้น โดยประเด็นสำคัญในแผนงานหลัก เน้นการปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรให้เข้าใจง่าย อัตราเหมาะสม และมีฐานภาษีกว้าง เพื่อให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้น เสริมสร้างความเป็นธรรมโดยปรับปรุงแก้ไขยกเลิกกฎเกณฑ์และระเบียบการที่ไม่เป็นธรรมและเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาประเทศ และเพื่อสนับสนุนการลงทุนให้สามารถแข่งขันกับตลาดต่างประเทศได้

ภาษีอากรนอกจากจะเป็นเครื่องมือในการหารายได้ของรัฐบาลแล้ว ยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมส่งเสริมและรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้อย่างดีอีกด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศที่กำลังพัฒนา การจัดเก็บภาษีอากรควรจะต้องเป็นเครื่องมืออันสำคัญของรัฐในด้านการสนับสนุนการลงทุนของเอกชนในธุรกิจบางอย่างที่สำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่น กฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร (วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์ 2521 : 1)

อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน องค์การธุรกิจจำนวนมากต้องประสบปัญหาเกี่ยวกับระบบภาษีอากรที่มีอยู่เป็นประจำ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้รับความสนใจจากผู้ประกอบการและผู้เกี่ยวข้องตลอดมา จนบางครั้งมีผู้กล่าววิจารณ์ระบบภาษีอากรของไทยว่าไม่เอื้ออำนวยให้เกิดการลงทุนเพิ่มและบั่นทอนการลงทุนที่มีอยู่ ทั้งนี้เนื่องจากภาษีอากรเป็นรายจ่ายซึ่งไม่สามารถควบคุมได้ในการดำเนินงานตามปกติ แต่มีส่วนสำคัญอย่างมากต่อการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนในธุรกิจและการบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ของธุรกิจ อย่างไรก็ตามหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องคือกรมสรรพากร ก็ได้คำนึงถึงข้อปัญหาที่เกิดขึ้น และได้พยายามแก้ไขด้วยวิธีการต่าง ๆ มาโดยตลอด

การดำเนินงานย่อมจะต้องประสบปัญหาดังกล่าวข้างต้นและยังต้องปฏิบัติตามกฎหมายต่าง ๆ ซึ่งบัญญัติขึ้นเพื่อควบคุมผู้ประกอบการ เช่นประมวลกฎหมายแพ่ง-พาณิชย์ได้กำหนดให้การ

ประกอบกิจการธุรกิจบางประเภทต้องจัดทำบัญชีตามประเภทที่กำหนดไว้ ซึ่งผู้ประกอบการธุรกิจต้องปฏิบัติตามไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายของต่างประเทศ แต่ในปัจจุบัน ปัญหาสำคัญของผู้ประกอบการและผู้เกี่ยวข้อง คือ แม้นักบัญชีจะได้ถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการวัดผลการดำเนินงานขององค์การธุรกิจต่าง ๆ ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ ยังมีความแตกต่างจากการวัดผลการดำเนินงานจากฐานกำไรสุทธิ ซึ่งบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ดังนั้นในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องมีการปรับปรุงรายการต่าง ๆ ทั้งคำนวณรับและรายจ่ายตามบัญชีให้สอดคล้องกับกฎหมายดังกล่าว ซึ่งเป็นการเสียเวลาและทรัพยากร เนื่องจากมีความไม่สะดวกหลายประการในการปรับปรุงและผลแตกต่างยังอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดต่อผู้ใช้

แม้ว่าภาษีเงินได้จะเป็นที่ยอมรับว่าเป็นภาษีที่เหมาะสมและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากกว่าภาษีประเภทอื่น และความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีจะเกิดขึ้นได้ ก็ต่อเมื่อรัฐกำหนดฐานของภาษีเงินได้ให้ถูกต้องตรงตามความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษี เพื่อความสะดวกในการบริหาร การจัดเก็บภาษีเงินได้จึงมีการกำหนดฐานที่เรียกเก็บภาษีไว้แน่นอนและมีกฎเกณฑ์ และกฎเกณฑ์ที่กำหนดได้อาศัยหลักวิชาการบัญชีเป็นแนวทางปฏิบัติ ในปัจจุบันผู้ประกอบการธุรกิจต้องจัดทำบัญชีไว้เนื่องจากกฎหมายเกี่ยวกับการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรบังคับให้จัดทำไว้เป็นหลักฐาน (นอกเหนือจากกฎหมายอื่น ๆ เช่น ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ว่าด้วยการบัญชี) นับได้ว่าระบบภาษีอากรมีอิทธิพลอย่างมากต่อระบบบัญชี หากกฎหมายภาษีอากรเปลี่ยนแปลงไป หลักเกณฑ์ทางบัญชีอาจจะต้องเปลี่ยนแปลงตามไปด้วย ในบางครั้งบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรได้กำหนดแบบหรือรูปแบบบัญชีขึ้นใหม่ เพื่อความสะดวกในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร เช่น การกำหนดแบบบัญชีคู่หมวดคู่คิดและสินค้าที่ผลิตได้ขึ้นเป็นกรณีพิเศษ จึงถือได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรมีส่วนช่วยพัฒนาวิชาการบัญชีได้อีกทางหนึ่ง แต่ในบางกรณีกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์ทางบัญชีมิได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับสภาพของเศรษฐกิจหรือไม่ทันกับเหตุการณ์ เช่น การคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินอาจมีอัตราค่าเกินไปหรือกำหนดวิธีการที่ล้าสมัย ไม่เป็นการส่งเสริมการลงทุนในด้านทรัพย์สินถาวรหรือทรัพย์สินประเภทผลิตผล กรณีนี้แสดงให้เห็นว่า กฎหมายภาษีอากรอาจบั่นทอนวิวัฒนาการทางบัญชี เพราะผู้ประกอบการส่วนใหญ่จะบันทึกรายการทางบัญชีรวมทั้งแสดงผลการดำเนินงานของแต่ละรอบเวลาบัญชีให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร เพื่อความสะดวกที่จะได้ไม่ต้องปรับปรุงรายการเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี เพราะหากจัดทำตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปแล้วมาปรับปรุงตามกฎหมายภาษีอากรอาจทำให้เกิดความยุ่งยากและสับสน (วิโรจน์ เลาหะพันธุ์ 2521 : 1-2)

นอกจากนี้ บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี มีส่วนทำให้ นักบัญชีบางส่วนเข้าใจว่าการทำบัญชีภาษีอากร เป็นวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่ถูกต้องและถือปฏิบัติกันโดยทั่วไปโดยไม่รู้หรือไม่สนใจหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป อันเป็นวิธีการที่มีเหตุผล มีหลักการและทำขึ้นโดยคำนึงถึงผลได้ผลเสียต่อผู้ใช้ การวัดผลการดำเนินงานโดยวิธีการตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจึงให้ข้อมูลที่ยอมรับกันว่ามีความหมายที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้และสามารถเปรียบเทียบได้ เนื่องจากได้จัดทำขึ้นตามแบบแผนเดียวกัน นักบัญชีบางส่วนอาศัยความสะดวกโดยทำบัญชีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเลยทีเดียว เพื่อที่จะไม่ต้องปรับปรุงกำไรสุทธิตามบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เมื่องบการเงินดังกล่าวถูกนำไปเผยแพร่และ/หรือนำไปใช้โดยไม่ทราบถึงวัตถุประสงค์ดังกล่าว ย่อมก่อให้เกิดความเข้าใจผิดได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อข้อมูลที่รายงานมีความแตกต่างกันมากอย่างมีสาระสำคัญจนอาจทำให้เกิดความเสียหายต่อผู้ใช้ได้

สาเหตุหนึ่งที่ทำให้การรายงานผลการดำเนินงาน (กำไรสุทธิ) ตามประมวลรัษฎากรและตามหลักการบัญชีมีความแตกต่างกัน สืบเนื่องมาจากหลักการบัญชีกับการจัดเก็บภาษีอากรกับหลักการบัญชีต่างตั้งกฎเกณฑ์เพื่อวัตถุประสงค์ที่ไม่เหมือนกัน ดังที่จะกล่าวถึงต่อไป

หลักการบัญชี

หลักการบัญชีมีวัตถุประสงค์ที่จะสะท้อนผลทางเศรษฐศาสตร์ของกิจการ โดยการรวบรวม วิเคราะห์ แสดงค่าเป็นหน่วยเงินตรา จัดหมวดหมู่ บันทึก สรุปผลและรายงานเป็นข้อมูลตามความเป็นจริงที่เกิดขึ้น โดยมีหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือมาตรฐานการบัญชีเป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงาน

ข้อมูลทางบัญชีการเงินที่เป็นประโยชน์จะต้องเป็นข้อมูลที่รวบรวมและรายงานอย่างถูกต้อง มีหลักฐานพิสูจน์ได้ชัดเจน กลุ่มบุคคลผู้ต้องอาศัยข้อมูลดังกล่าวย่อมมีสิทธิที่จะทำใจแน่ว่า ข้อมูลดังกล่าวปราศจากความลำเอียงและความไม่สม่ำเสมอว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ ด้วยเหตุนี้ การบัญชีการเงินจึงต้องมีมาตรฐานหรือเครื่องนำทางซึ่งได้ผ่านการพิสูจน์ระหว่างเวลาที่ผ่านมาแล้วว่ามีประโยชน์ต่อการรายงานข้อมูลทางการเงิน มาตรฐานเหล่านี้เรียกว่า หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) เนื่องจากการบัญชีเป็นศิลปะมากกว่าวิทยาศาสตร์ หลักการบัญชีเหล่านี้จึงไม่เป็นกฎตายตัวแต่จะเป็นแกนนำไปสู่การปฏิบัติ และอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามกาลเวลา ในบางครั้งอาจต้องมีการแก้ไขหลักการบัญชีบางอย่างหรือมีการกำหนดหลักการบัญชีขึ้นมาใหม่เพื่อให้เหมาะสมกับสถานการณ์ทางการเงินหรือประเพณีธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป (Walgenbach, Hanson, and Ditttrich 1987 : 8)

เนื่องจากการขยายตัวด้านเศรษฐกิจและการค้าทำให้การบัญชีพัฒนาจากวิชาการง่าย ๆ ที่ใช้วัดฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการเจ้าของคนเดียว มาเป็นวิธีการที่ยุ่งยาก ซับซ้อนขึ้น บทบาทของนักบัญชีเริ่มเปลี่ยนไป มีความรับผิดชอบต่อสังคมมากขึ้น นักบัญชีจะต้องจัดทำงบการเงินซึ่งเป็นส่วนประกอบสำคัญของการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะที่เรียกว่า "General - Purpose Financial Statements" นั่นคืองบการเงินจะต้องให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์มากที่สุดแก่ผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่ม อันได้แก่ ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ ลูกจ้าง ส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง และประชาชนทั่วไป นอกจากนี้งบการเงินของกิจการต่าง ๆ จะต้อง สื่อความหมายเดียวกันและนำมาเปรียบเทียบกันได้ ดังนั้น การบัญชีจึงจำเป็นต้องมีหลักการหรือ มาตรฐานซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป เพื่อให้ให้นักบัญชีทุกคนยึดถือเป็นแนวทางในการจัดทำ งบการเงิน งบการเงินจะได้สื่อความหมายเดียวกันและป้องกันความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นได้ถ้ายอม ให้นักบัญชีมีอิสระในการจัดทำงบการเงินได้ตามที่แต่ละคนเห็นควร

มาตรฐานการบัญชีไม่เหมือนหลักเกณฑ์ทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งเป็นสิ่งแน่นอนตายตัวอันได้ มาจากกฎของธรรมชาติ (Laws of Nature) แต่มาตรฐานการบัญชีเป็นวิธีการทางบัญชีที่ถูก กำหนดหรือถูกสร้างขึ้นมา โดยมีเหตุผลสนับสนุนจากการใช้สามัญสำนึก สัจชาตญาณ และการเป็น ที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีหลักเกณฑ์กว้าง ๆ เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีที่ออกมา สอดคล้องไปในทางเดียวกัน

แนวคิดทางการบัญชีเป็นหลักเกณฑ์สำคัญต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชีและเป็นสิ่งสำคัญ ที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์และเชื่อถือข้อมูลทางการบัญชีมากขึ้น วัตถุประสงค์ขั้นมูลฐานเป็นส่วนหนึ่งของแนวคิดทางบัญชี ได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของการรายงานข้อมูล ทางการเงินซึ่งมิได้จำกัดเพียงแค่งบการเงินเท่านั้น แต่รวมถึงข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ซึ่งเป็น ประโยชน์ไม่น้อยเช่นกัน โดยการรายงานข้อมูลทางการเงินมีวัตถุประสงค์ที่จะเสนอข้อมูลอันเป็น ประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ ส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง และบุคคลอื่น ๆ ที่ใช้รายงาน ในเรื่องต่อไปนี้

1. เสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจอย่างสมเหตุสมผลในการลงทุนให้สินเชื่อ หรืออื่น ๆ
2. เสนอข้อมูลเพื่อช่วยในการประเมินจำนวนเงิน ระยะเวลา และความไม่แน่นอน ของกระแสการเงินที่พึงได้รับในอนาคต ซึ่งได้แก่ เงินปันผล ดอกเบี้ย และเงินที่ได้จากการขาย หรือไถ่ถอนหลักทรัพย์หรือเงินกู้ เนื่องจากกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับขึ้นอยู่กับกระแสเงินสด ของกิจการ ดังนั้น การรายงานข้อมูลทางการเงินจะต้องให้ข้อมูลเพื่อช่วยผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน เจ้าหนี้

และผู้ให้ข้อมูลอื่น ๆ ในการประเมินจำนวนเงิน ระยะเวลา และความไม่แน่นอนเกี่ยวกับกระแสเงินสดรับสุทธิของกิจการ

3. เสนอข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจของกิจการ สิทธิต่อทรัพยากร (ภาระผูกพันของกิจการในการโอนทรัพยากรไปให้เจ้าของและบุคคลอื่น ๆ) และผลของรายการเหตุการณ์และสถานการณ์แวดล้อมที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของทรัพยากรและสิทธิในทรัพยากรนั้น

4. เสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานประจำงวดของกิจการ ซึ่งจะได้จากการวัดกำไรและส่วนประกอบของกำไร ซึ่งผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และบุคคลอื่น ๆ มักจะใช้ข้อมูลนี้ช่วยประเมินภาวะการณ์ในภายหน้าของกิจการ

5. เสนอข้อมูลเกี่ยวกับการจัดการดูแลและการปฏิบัติงานของผู้บริหาร

งบการเงินจะมีประโยชน์เพียงใดขึ้นอยู่กับความเพียงพอของข้อมูลที่จะสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้หรือไม่ ผู้ใช้งบการเงินเป็นต้นว่า ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ นักลงทุน หน่วยราชการ อาจมีความต้องการแตกต่างกัน เช่น ผู้ถือหุ้นอาจต้องการทราบฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ เพื่อวิเคราะห์ประสิทธิภาพของฝ่ายบริหารและกำหนดหลักเกณฑ์ในการจ่ายเงินปันผล นักลงทุนต้องการวิเคราะห์งบการเงินเพื่อประเมินประโยชน์ในอนาคตที่จะได้รับจากการลงทุนในกิจการ เจ้าหนี้ต้องการวิเคราะห์หาความมั่นคงในกิจการ เพื่อประเมินความสามารถในการชำระเงินต้นและดอกเบี้ย หน่วยราชการต้องการใช้งบการเงินเพื่อดูว่ากิจการได้ปฏิบัติตามกฎหมาย หรือระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ที่กำหนดไว้หรือไม่ เป็นต้น ผู้บริหารจึงต้องรับผิดชอบในการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องเหมาะสม ซึ่งนอกจากจะต้องปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป กฎหมายว่าด้วยการบัญชี ประมวลรัษฎากร ฯลฯ ดังที่กล่าวแล้ว ยังต้องรับผิดชอบต่อการเสนอข้อมูลอื่นๆ เพิ่มเติม โดยอาจเปิดเผยไว้ในงบการเงินหรือรายงานอื่นๆ ประกอบงบการเงิน เช่น รายงานประจำปี ซึ่งจะ เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินหลายฝ่ายและเพื่อหลีกเลี่ยงการเข้าใจผิดซึ่งอาจเกิดขึ้นได้หากไม่ได้เปิดเผยไว้อย่างเพียงพอ

ภาษีอากร

ปัจจุบันนี้เป็นที่ยอมรับกันว่าภาษีอากรเป็นเครื่องมือของรัฐอย่างหนึ่งในการดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจ ซึ่งเรียกว่าเป็นการดำเนินนโยบายภาษีอากร เป้าหมายที่สำคัญคือการใช้ภาษีอากรเพื่อกระจายรายได้ให้เป็นธรรม เป้าหมายให้มีการจ้างงานเต็มที่ หรือเป้าหมายการรักษาเสถียรภาพของราคา ฯลฯ การที่รัฐจัดเก็บภาษีอากรพอจะสรุปวัตถุประสงค์ได้ 6 ประการคือ

1. เพื่อหารายได้ให้กับรัฐสำหรับโครงการใช้จ่ายที่จำเป็นต่าง ๆ เพราะประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งซึ่งรายได้หลักของรัฐมาจากภาษีอากร รัฐบาลต้องใช้จ่ายเงินภาษีอากรเป็นจำนวนมากในการพัฒนาประเทศ
2. เพื่อการควบคุม ภาษีอากรมีคุณลักษณะในทางบังคับอยู่ในตัว กล่าวคือภาษีอากรเป็นการบังคับเรียกเก็บเงินส่วนหนึ่งจากประชาชนผู้เสียภาษี ดังนั้นรัฐจึงใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการจำกัดการบริโภคสินค้าบางอย่าง เช่น สินค้าฟุ่มเฟือย สินค้าที่เป็นภัยต่อสุขภาพของประชาชน
3. เพื่อการจัดสรรและการกระจายรายได้ รัฐมีหน้าที่ที่จะต้องจัดสรรรายได้ของประชาชนให้ทัดเทียมกัน โดยจัดเก็บภาษีในอัตราสูงจากผู้ที่มีรายได้มาก และเก็บภาษีในอัตราต่ำจากผู้ที่มีรายได้น้อย จัดเก็บภาษีจากผู้ที่อยู่ในวัยทำงานและผู้มีสุขภาพดีมาจัดสรรให้ผู้เจ็บป่วย ผู้ชรา และเด็ก หรือเก็บภาษีในท้องถิ่นที่ร่ำรวยกว่าให้มากกว่า แล้วจัดสรรเงินไปพัฒนาท้องถิ่นที่ยังไม่เจริญ วัตถุประสงค์ข้อนี้มีความสำคัญมาก เพราะปัจจุบันนี้เป็นที่ยอมรับกันว่า สังคมไทยมีความเหลื่อมล้ำในเรื่องรายได้ของประชาชนมาก ซึ่งเป็นอุปสรรคอย่างยิ่งต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศและก่อให้เกิดปัญหาสังคมมากมาย การจัดเก็บภาษีอย่างทั่วถึงและเสมอภาคเป็นวิธีหนึ่งที่จะช่วยลดความเหลื่อมล้ำระหว่างรายได้และลดช่องว่างระหว่างชนชั้นได้
4. เพื่อชำระหนี้สินของรัฐบาล ตามนโยบายทางการเงินและการคลังในปัจจุบัน รัฐจำเป็นต้องอาศัยเงินกู้จำนวนมากมาใช้จ่ายลงทุนสร้างปัจจัยในการพัฒนาประเทศ เช่น ถนน สิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ดังนั้นรัฐจึงต้องจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการพัฒนาของรัฐและผู้ได้รับประโยชน์ทางอ้อมทั่วไปมาชำระหนี้สินเมื่อครบกำหนดต้องชำระคืน
5. เพื่อเป็นเครื่องมือสำหรับนโยบายทางธุรกิจ โดยใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสนับสนุนหรือจำกัดการลงทุนของธุรกิจบางประเภท เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม เช่น ลดหรืองดภาษีให้กับการลงทุนจากต่างประเทศ เนื่องจากการลงทุนจากต่างประเทศ ทำให้เกิดการจ้างงานเพิ่มขึ้น มีการนำเอาเทคโนโลยีใหม่ ๆ เข้ามาใช้ ซึ่งเป็นผลดีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ

6. เพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายการคลัง ปัจจุบันภาษีอากรนับว่ามีบทบาทในนโยบายการคลังของประเทศมากขึ้น ในกรณีที่เศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินเฟ้อ รัฐอาจเพิ่มอัตราภาษีอากรเพื่อดึงเงินจากมือประชาชนให้มีอำนาจซื้อน้อยลง และในภาวะเงินฝืด รัฐก็อาจกระทำในทางตรงกันข้าม คือลดอัตราภาษีอากรลง เพื่อช่วยให้บุคคลมีอำนาจซื้อสูงขึ้น มีการใช้จ่ายมากขึ้น การหมุนเวียนของเงินและธุรกิจต่าง ๆ ก็จะดีขึ้น ช่วยให้เกิดเศรษฐกิจกระเตื้องขึ้นในที่สุด

นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีอากรยังมีวัตถุประสงค์ในการพัฒนาและส่งเสริมเศรษฐกิจในภาคเอกชน ในการสนองนโยบายอื่น ๆ ของรัฐ ซึ่งทั้งหมดนี้เป็นวัตถุประสงค์เพื่อส่วนรวม และในการดำเนินการตามนโยบายดังกล่าว ยังต้องให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีอากร รวมทั้งปิดช่องโหว่ของการหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีด้วย วัตถุประสงค์เหล่านี้ไม่มีแก่นักบัญชีหรือผู้ชำระการเงินรายอื่น ๆ โดยเฉพาะผู้ชำระการเงินที่มีขั้วหน่วยราชการ นักบัญชีหรือผู้ชำระการเงินโดยทั่วไปจึงชำระการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ของตนโดยเฉพาะ โดยไม่สนใจว่าการดำเนินงานหรือฐานะการเงินของกิจการนั้นมีผลกระทบต่อกิจการอื่น ๆ หรือไม่ เป็นต้นว่าอาจจะให้ผู้ถือหุ้นยืมเงินได้โดยไม่คิดดอกเบี้ย การกระทำดังกล่าวทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรหรือเก็บได้ไม่ครบถ้วน เมื่อเป็นเช่นนี้รัฐอาจต้องจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีรายอื่นเพิ่มขึ้น หรือเพิ่มอัตราภาษีเพื่อให้มีรายได้เพียงพอกับรายจ่าย ซึ่งไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีรายอื่น ๆ ดังนั้นรัฐจึงจำเป็นต้องมีการกำหนดเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิไว้บางประการ เพื่อให้กิจการต่าง ๆ สามารถแสดงผลการดำเนินงานเพื่อการคำนวณภาระภาษีได้ในมาตรฐานเดียวกัน ประการที่สอง กรมสรรพากรสนใจในงบการเงินเฉพาะที่เกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ เพื่อที่จะได้ทราบกำไรสุทธิและนำไปคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล กรมสรรพากรให้ความสนใจเป็นอันดับรองต่อฐานะและความมั่นคงของกิจการ ดังนั้นกรมสรรพากรอาจไม่สนใจเกี่ยวกับการตั้งสำรองเพื่อลดมูลค่าของสินทรัพย์ หรือสำรองเพื่อการใช้จ่ายต่าง ๆ เพราะสำรองต่าง ๆ ที่ตั้งขึ้นและตัดเป็นค่าใช้จ่ายจะทำให้ผลการดำเนินงานผิดไปจากที่ควรจะเป็น และนี่คือสาเหตุประการหนึ่งที่ทำให้การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแตกต่างไปจากการคำนวณกำไรสุทธิตามวิธีการบัญชีที่ถือปฏิบัติโดยทั่วไป (ดร.พนัส สิมะเสถียร 2524 : 37-44)

การที่ภาษีอากรและหลักการบัญชีมีวัตถุประสงค์ต่างกัน ทำให้เกิดข้อกำหนัดเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติที่แตกต่างกัน และเกิดปัญหาในทางปฏิบัติสำหรับนักบัญชีและผู้บริหาร ซึ่งต้องรับผิดชอบในการรายงานข้อมูล โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการวัดผลการดำเนินงานของกิจการในรูปแบบกำไรสุทธิ เมื่องบการเงินซึ่งได้จากการปฏิบัติตามวิธีการบัญชีซึ่งได้ถือปฏิบัติโดยทั่วไป ต้องทำการปรับปรุงรายการต่าง ๆ ให้เป็นไปตามข้อกำหนัดเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้

นิติบุคคล นอกจากจะมีขั้นตอนที่ซับซ้อนพอสมควรทำให้เสียเวลาและทรัพยากรแล้ว ยังมีนักบัญชีและผู้บริหารเป็นจำนวนมากไม่น้อย เข้าใจว่าการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรทุกขั้นตอนเป็นวิธีการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องและยอมรับโดยทั่วไป แทนที่จะยึดหลักการบัญชีเป็นเกณฑ์ในการปฏิบัติ จนมีการใช้หลักการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรอย่างแพร่หลายในการนำเสนอข้อมูลทางการเงิน โดยที่นักบัญชีบางส่วนรู้ว่าหากใช้หลักการบัญชีจะให้ข้อมูลที่ถูกต้องมากกว่า แต่เนื่องจากความไม่สะดวกหลายประการในการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี จึงใช้หลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลรัษฎากรในการวัดผลการดำเนินงานเลยที่เดียวในการรายงานข้อมูลแก่ผู้ซึ่งบการเงินทุกประเภท ยิ่งกว่านั้น การปฏิบัติอย่างแพร่หลายดังกล่าวทำให้นักบัญชีรุ่นหลังปฏิบัติตามโดยไม่รู้ความเป็นมาที่ใช้หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรจนในที่สุด อาจทำให้หลักการบัญชีถูกละเลยจากนักบัญชีเหล่านี้ทั้งโดยเจตนาและไม่เจตนา มีผลให้เกิดความเสียหายต่อผู้ซึ่งบการเงินหลายฝ่ายอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ นอกจากนี้ ยังมีปัญหาในเรื่องความยุติธรรมต่อผู้เสียภาษี เช่น การให้เสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์เงินสดสำหรับวิชาชีพอิสระ การซื้อสินทรัพย์ถาวรซึ่งถ้ามองเงินแ่งของเงินซึ่งกิจการหรือผู้เสียภาษีได้จ่ายออกไปแล้ว ผู้เสียภาษีก็น่าจะมีสิทธินำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งหมดในงวดนั้น เพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุนในทรัพย์สินถาวรหรือการกำหนดอัตราค่าเสื่อมราคาที่สูงที่สุด หากผู้เสียภาษีอากรได้คำนวณค่าเสื่อมราคาต่ำกว่าอัตราที่กำหนด ผู้เสียภาษีไม่ได้รับอนุญาตให้นำส่วนแตกต่างไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพิ่มแต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้ จึงเป็นที่น่าสังเกตว่า ธุรกิจส่วนใหญ่พยายามจะใช้อัตราค่าเสื่อมราคาสูงที่สุดตามที่กฎหมายกำหนดมากกว่าที่จะประมาณอายุการใช้งานจริงของสินทรัพย์ถาวรเพื่อคำนวณอัตราค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้เพื่อให้กิจการสามารถใช้ประโยชน์สูงสุดจากระบบภาษีอากรที่มีอยู่นั่นเอง

ในปัจจุบัน ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและประมวลรัษฎากรบางเรื่องได้มีการดำเนินการแก้ไขทั้งค่านมาตรฐานการบัญชีและข้อกำหนดในประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกัน โดยผู้เกี่ยวข้องทั้งสองฝ่าย จึงนับว่าเป็นแนวโน้มที่ดีในความพยายามที่จะลดปัญหาดังกล่าว แต่ความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและประมวลรัษฎากรก็ยังมีอยู่ในหลายเรื่อง ทำให้ผู้ปฏิบัติเกิดความสับสนที่จะเลือกใช้วิธีปฏิบัติให้ถูกต้อง จึงควรที่จะมีการศึกษาหาหนทางแก้ไข เพื่อที่จะเป็นประโยชน์ต่อทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ต้องอาศัยความร่วมมือระหว่างหน่วยงานภาครัฐบาลและภาคเอกชนอย่างมาก จึงจะประสบผลสำเร็จ

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. ศึกษาหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เปรียบเทียบกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

2. ศึกษาทางที่นักบัญชีเลือกปฏิบัติเมื่อมีความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและประมวลรัษฎากร และเหตุผลที่เลือกปฏิบัติเช่นนั้น

3. ศึกษาปัญหาในความแตกต่าง และหาแนวทางที่เหมาะสมในการพัฒนากฎหมายภาษีอากร และมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกันมากที่สุด

การศึกษาวิจัย

1. ขอบเขตของการศึกษา

1.1 การศึกษาหลักการบัญชีจะครอบคลุมถึงหนังสือตำราการบัญชีต่าง ๆ แดงการณ และร่างแดงการณมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดย International Accounting Standard Committee : IASC หรือมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดย American Institute of Certified Public Accountants : AICPA ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีของไทยกำหนดไว้

1.2 การศึกษาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรจะศึกษาประมวลรัษฎากร รวมถึงพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง คำพิพากษาศาลฎีกา คำสั่งกรมสรรพากร และคำตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล

1.3 การศึกษาเกี่ยวกับสภาพจริงโดยออกแบบสอบถามจะทำในกรุงเทพมหานคร

2. ข้อจำกัดของการวิจัย

2.1 การวิจัยจะทำในกรุงเทพมหานคร เนื่องจากกรุงเทพมหานครเป็นศูนย์กลางการบริหารที่สำคัญของธุรกิจส่วนใหญ่ในประเทศไทย

2.2 กลุ่มตัวอย่างจะเป็นบริษัทขนาดใหญ่ ทั้งนี้เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นมาตรฐานและตรงกับจุดประสงค์ของการศึกษา

3. ประชากร

นักบัญชีในบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและธุรกิจขนาดใหญ่ที่ไม่ได้จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและมีรายชื่ออยู่ใน 400 อันดับแรกจากรายชื่อใน MILLION BAHT BUSINESS INFORMATION THAILAND 1988

4. ตัวอย่าง

สมุห์บัญชีหรือผู้ที่รับผิดชอบในการจัดทำบัญชี และผู้สอบบัญชีในบริษัทต่าง ๆ โดยแบ่งตามกลุ่ม คือ บริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ และบริษัทขนาดใหญ่ที่ไม่ได้จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ

5. ขนาดตัวอย่าง

5.1 สมุ่บัญชีหรือผู้ที่รับผิดชอบในการจัดทำบัญชีในบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ และในบริษัทขนาดใหญ่ที่ไม่ได้จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ อย่างละ 15 ตัวอย่าง

5.2 ผู้สอบบัญชีในบริษัทตามข้อ 5.1 อย่างละ 15 ตัวอย่าง

6. วิธีการเลือกตัวอย่าง

ใช้วิธีการเลือกตัวอย่างโดยแบ่งประชากรที่จะศึกษาออกเป็นกลุ่ม ๆ

(STRATIFIED RANDOM SAMPLING) คือ

6.1 กลุ่มสมุ่บัญชีหรือผู้ที่รับผิดชอบในการจัดทำบัญชีในบริษัทจดทะเบียนฯ และบริษัทไม่จดทะเบียนฯ

6.2 กลุ่มผู้สอบบัญชีในบริษัทตามข้อ 6.1

จากนั้นใช้วิธีสุ่มตัวอย่างอย่างมีระบบ (SYSTEMATIC RANDOM SAMPLING) โดยสุ่มตัวอย่างจากประชากรที่ถูกแบ่งออก ซึ่งจะทำให้ได้ข้อมูลจากตัวอย่างครบทุกลักษณะที่มีอยู่ในประชากรอย่างมีระเบียบแบบแผน

7. วิธีการวิจัย

เป็นการวิจัยจากเอกสารและการวิจัยจากการสำรวจ โดยการศึกษาข้อมูลทุติยภูมิ และการออกสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามสัมภาษณ์

ขั้นตอนการวิจัย

7.1 ศึกษาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีและภาษีอากร

7.2 ออกแบบการวิจัย

7.3 สร้างแบบสอบถาม

7.4 รวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม

7.5 วิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถามและข้อมูลทุติยภูมิ

7.6 สรุปและเสนอแนะ

8. การเก็บรวบรวมข้อมูล

8.1 ข้อมูลทุติยภูมิ จากหนังสือตำราเกี่ยวกับหลักการบัญชี แถลงการณ์และร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดย IASC และ AICPA ประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง คำพิพากษาศาลฎีกา คำสั่งกรมสรรพากร และคำตอบข้อหารือของกรมสรรพากร

8.2 ข้อมูลปฐมภูมิ ใช้วิธีการสำรวจ (SURVEY METHOD) โดยการสัมภาษณ์
สมุหบัญชี ผู้สอบบัญชี ในบริษัทจดทะเบียน และบริษัทขนาดใหญ่ที่ไม่ได้จดทะเบียน

9. การวิเคราะห์ข้อมูล

เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยเหตุผล โดย

9.1 รวบรวมข้อเท็จจริงเกี่ยวกับข้อแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและข้อบัญญัติ
แห่งประมวลรัษฎากรจากข้อมูลทุติยภูมิมาวิเคราะห์ถึงผลได้ผลเสียของธุรกิจต่าง ๆ ในการเลือก
ใช้วิธีปฏิบัติตามหลักการบัญชี หรือภาษีอากร

9.2 รวบรวมข้อเท็จจริงในการปฏิบัติงาน รวมทั้งข้อคิดเห็นที่ได้จากการสอบ
ถาถามักบัญชี และผู้สอบบัญชีของธุรกิจต่าง ๆ เพื่อให้ทราบถึงสาเหตุที่เลือกใช้หลักการบัญชีหรือหลัก
ภาษีอากรในกรณีที่มีความแตกต่างระหว่างหลักการบัญชีและภาษีอากร

9.3 วิเคราะห์สาเหตุ และความสัมพันธ์

9.4 สรุป เสนอแนะ และหาหนทางแก้ไข

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1. เพื่อให้ทราบปัญหาในการใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป
2. เป็นแนวทางในการพัฒนากฎหมายและมาตรฐานการบัญชีให้ต่างบรรลุลักษณะที่
และมีความสอดคล้องกัน

3. ให้ได้บทสรุปที่เป็นประโยชน์ต่อบุคคลในวิชาชีพ

4. ให้ความรู้เกี่ยวกับนักบัญชีในความแตกต่างของหลักการบัญชีและบทบัญญัติแห่งประมวล

รัษฎากร