



คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

โดย

นางสาววิกานดา รสชุ่ม

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

บัญชีมหาบัณฑิต

สาขาบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2560

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษาอากรในประเทศไทย

โดย

นางสาววิกานดา รสชุ่ม



การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

บัญชีมหาบัณฑิต

สาขาบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2560

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

THE QUALIFICATION AND FRAMEWORK OF COMPETENCY OF
TAX CONSULTANTS IN THAILAND

BY

MISS WIKANDA ROTCHUM



AN INDEPENDENT STUDY SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF
THE REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF MASTER OF ACCOUNTING
FACULTY OF COMMERCE AND ACCOUNTANCY
THAMMASAT UNIVERSITY
ACADEMIC YEAR 2017
COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

การค้นคว้าอิสระ

ของ

นางสาววิกานดา รสขุ่ม

เรื่อง

คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

บัญชีมหาบัณฑิต

เมื่อ วันที่ 08 ส.ค. 2561

ประธานกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ


(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ


(อาจารย์ ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ)

คณบดี


(รองศาสตราจารย์ ดร.พิภพ อุดร)

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ	คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษาอากร ในประเทศไทย
ชื่อผู้เขียน	นางสาววิกานดา รสขุ่ม
ชื่อปริญญา	บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	บัญชี พาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ	อาจารย์ ดร. ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ
ปีการศึกษา	2560

บทคัดย่อ

วัตถุประสงค์ของงานวิจัยนี้คือการศึกษาคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษาอากรในประเทศไทย เนื่องด้วยที่ปรึกษาภาษามีส่วนช่วยให้การปฏิบัติงานด้านภาษีขององค์กรเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย แต่ปัจจุบันในประเทศไทยยังไม่มีข้อกำหนดกรอบมาตรฐานคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาให้เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป การศึกษานี้ได้วิเคราะห์ข้อมูลหลักจากการสัมภาษณ์เชิงลึกและการค้นคว้างานวิจัยในอดีตและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพด้านบัญชีกฎหมาย ภาษาอากร และการให้บริการคำปรึกษาด้านภาษาอากร ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ผลการวิจัยพบว่า คุณสมบัติของที่ปรึกษาภาษาอากรในประเทศไทยควรมีคือ ระดับการศึกษาในสาขาวิชาที่เหมาะสม และประสบการณ์ด้านวิชาชีพ นอกจากนี้ควรได้รับการอบรมความรู้ด้านภาษาอากรอย่างต่อเนื่องด้วย สำหรับองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษาอากรในประเทศไทยควรมี คือ ความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ และจรรยาบรรณทางวิชาชีพที่ดี จากผลการวิจัย การกำหนดกรอบมาตรฐานคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมนั้น จะเป็นการประกันคุณภาพในการให้คำปรึกษาของที่ปรึกษาภาษาอากร หากในอนาคตมีการรับรองวิชาชีพที่ปรึกษาภาษาอากรในประเทศไทยให้เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป ย่อมทำให้การให้คำปรึกษาเป็นไปอย่างมีมาตรฐานและถูกต้องตามกฎหมายที่สุด

คำสำคัญ: ที่ปรึกษาภาษาอากร คุณสมบัติ องค์ความรู้

Thesis Title	THE QUALIFICATION AND FRAMEWORK OF COMPETENCY OF TAX CONSULTANTS IN THAILAND
Author	Miss Wikanda Rotchum
Degree	Master of Accounting
Major Field/Faculty/University	Accounting Commerce and Accountancy Thammasat University
Thesis Advisor	Dr. Teerachai Arunruangsirilert
Academic Years	2017

ABSTRACT

The purpose of this paper is to study the qualification and framework of competency of tax consultants in Thailand. Because tax consultants contribute to the legalization of corporate taxation. At present, in Thailand there is no standard framework, qualifications and framework of competency of consultants to be accepted. This study analyzes primary data from in-depth interviews and secondary data from research paper and documents related to professional of accounting, law, tax and tax consulting services. Both in Thailand and abroad. Results show that the qualifications of tax consultants in Thailand should include the level and suitable field of education and professional experience. In addition, tax consultant should be continuously trained in taxation. The framework of competency of tax consultants in Thailand consists of professional knowledge, professional skills and good ethics. Findings, the standard framework for the qualifications and the framework of competency that is a quality assurance in consulting of tax consultants. If the future professional certification of tax consultants in Thailand is accepted. The counseling is the most standard and most legitimate.

Keywords: Tax consultants, Qualification, Framework of competency

กิตติกรรมประกาศ

การค้นคว้าอิสระเรื่อง คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาอาชีพในประเทศไทย สำเร็จได้ด้วยความกรุณาเป็นอย่างสูงจาก อาจารย์ ดร. ชีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ อาจารย์ที่ปรึกษา การค้นคว้าอิสระ ที่ให้คำแนะนำตั้งแต่การเลือกหัวข้อวิจัย การค้นคว้าข้อมูล ความรู้ในด้านต่าง ๆ ช่วยตรวจทานและแก้ไขข้อบกพร่อง ตลอดจนช่วยแก้ไขปัญหาดังต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการค้นคว้าอิสระ ด้วยความยินดีและเอาใจใส่ทุกขั้นตอน ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ รวมไปถึง ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศิลพร ศรีจันทเพชร ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ามาเป็นประธานกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ และได้ให้คำแนะนำเพิ่มเติมเพื่อปรับปรุงแก้ไขให้การค้นคว้าอิสระฉบับนี้สมบูรณ์มากที่สุด

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ ผู้ให้ข้อมูลทั้ง 2 ท่าน ที่ได้ให้ความอนุเคราะห์และความร่วมมือ ในการให้ข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ ตลอดจนให้คำแนะนำในการค้นคว้าข้อมูลเพิ่มเติมจนการค้นคว้าอิสระนี้ สำเร็จไปได้ด้วยดี

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ คณาจารย์ และเจ้าหน้าที่ โครงการปริญญาโททางการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ที่กรุณาสละเวลามอบความรู้ ให้คำแนะนำ และให้ความช่วยเหลือในการจัดทำ การค้นคว้าอิสระจนสำเร็จ

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ เพื่อนร่วมงาน และเพื่อน ๆ พี่ ๆ น้อง ๆ (MAP รุ่น 13) ตลอดจน บุคคลทั้งหลายที่ไม่ได้กล่าวนาม ที่คอยช่วยเหลือและให้กำลังใจผู้วิจัยในการศึกษา ค้นคว้าตลอดมา

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ พ่อ แม่ พี่ น้อง และญาติ ๆ ซึ่งให้โอกาสผู้วิจัย ได้ศึกษาเล่าเรียน ตลอดจนคอยช่วยเหลือ สนับสนุน และเป็นกำลังใจสำคัญที่สุดเสมอมาจนสำเร็จ การศึกษา ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่าการค้นคว้าวิจัยฉบับนี้จะมีประโยชน์และมีคุณค่าต่อผู้ที่ต้องการ ศึกษาเพิ่มเติม หากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับและขออภัยไว้ ณ ที่นี้

นางสาววิกานดา รสชุ่ม

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(2)
กิตติกรรมประกาศ	(3)
สารบัญตาราง	(7)
รายการสัญลักษณ์และคำย่อ	(8)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 คำถามงานวิจัย	2
1.3 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย	2
1.4 ขอบเขตของการศึกษา	2
1.4.1 การวิจัยเอกสาร	3
1.4.2 การสัมภาษณ์	3
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
1.6 สรุปรูปโครงร่างของแต่ละบท	4
บทที่ 2 บรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	5
2.1 ความสำคัญของงานที่ปรึกษาภาชีอากร	5

2.1.1 ในต่างประเทศ	7
2.1.1.1 สมาคมที่ศึกษาด้านภาษีระหว่างประเทศของยุโรป (CFE)	8
2.1.1.2 สมาคมที่ศึกษาด้านภาษีอากรแห่งเอเชียโอเชียเนีย (AOTCA)	10
2.2 คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในต่างประเทศ	12
2.2.1 ที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น	12
2.2.1.1 คุณสมบัติของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น	13
2.2.1.2 องค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น	14
2.2.2 ที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศเกาหลีใต้	15
2.3 คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย	15
2.3.1 ความรู้ทางวิชาชีพ	16
2.3.1.1 ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax auditor: TA)	16
2.3.1.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant: CPA)	19
2.3.1.3 ทนายความ (Lawyer)	21
2.3.2 ทักษะทางวิชาชีพ	22
2.3.3 จรรยาบรรณ และทัศนคติทางวิชาชีพ	23
2.4 กรอบแนวคิดการวิจัย	25
บทที่ 3 วิธีการวิจัย	27
3.1 ขั้นตอนในการวิจัยเชิงคุณภาพ	27
3.2 แหล่งข้อมูล	31
3.3 การกำหนดกลุ่มตัวอย่าง	31
3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	32
3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล	33
3.5.1 การเก็บข้อมูลปฐมภูมิ (Primary data)	33
3.5.2 การเก็บข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary data)	33
3.6 การวิเคราะห์ข้อมูล	33
3.7 การสรุปผลการศึกษา	34
3.8 ประวัติและข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์	34

บทที่ 4 ผลการวิจัยและอภิปรายผล	36
4.1 เพราะเหตุใดที่ปรีกษากาษีจึงมีความจำเป็นและมีความสำคัญต่อธุรกิจ	36
4.2 คุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรีกษากาษีในประเทศไทยเป็นอย่างไร	37
4.2.1 คุณสมบัติของที่ปรีกษากาษีอากรในประเทศไทย	37
4.2.2 องค์ความรู้ของที่ปรีกษากาษีในประเทศไทย	40
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ	44
5.1 สรุปผลการวิจัย	44
5.2 ข้อจำกัดงานวิจัย	46
5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต	46
รายการอ้างอิง	47
ประวัติผู้เขียน	50

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 รายชื่อประเทศและองค์กรสมาชิกที่เข้าร่วมใน “AOTCA”	11
2.2 กรอบแนวคิดการวิจัยในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสม ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย	26
3.1 ประวัติและข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูลส่วนภาครัฐ	34
3.2 ประวัติและข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูลในภาคเอกชน	35



รายการสัญลักษณ์และคำย่อ

สัญลักษณ์/คำย่อ	คำเต็ม/คำจำกัดความ
IRS	Internal Revenue Service
CFE	CFE Tax Advisers Europe สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีระหว่างประเทศของยุโรป
AOTCA	Asia Oceania Tax Consultants' Association สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรแห่งเอเชียโอเชียเนีย
IES	มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี
CPA	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
TA	ผู้สอบบัญชีภาษีอากร
DTA	อนุสัญญาความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน หรือเรียกสั้นๆ ว่า อนุสัญญาภาษีซ้อน
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากร เป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญที่สุดของรัฐบาลในการหารายได้ โดยการเรียกเก็บจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาล มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อนำมาใช้จ่ายสำหรับดำเนินงานด้านต่าง ๆ ในการสร้างสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานให้แก่ประชาชน บทบาทของภาษีอากรเป็นที่ยอมรับอย่างชัดเจนว่ามีความสำคัญต่อการบริหารและพัฒนาประเทศเป็นอย่างยิ่ง ดังนั้นภาษีอากรจึงเป็นปัจจัยที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ต้องนำมาพิจารณาในการดำเนินธุรกิจของภาคเอกชน

ในภาคเอกชน หลายบริษัทมักมอบหมายหน้าที่ด้านการปฏิบัติทางภาษีอากรให้แก่ฝ่ายบัญชี ซึ่งนักบัญชีไม่มีความรู้ลึกและความชำนาญเพียงพอในการทำความเข้าใจกับกฎหมายภาษีอากร ทำให้เกิดการปฏิบัติผิดพลาด ซึ่งทำให้ถูกประเมินภาษีเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจำนวนมาก นอกจากนี้บางบริษัทมักสอบถามปัญหาภาษีจากผู้สอบบัญชีของตน ซึ่งผู้สอบบัญชีก็มีผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีเช่นกัน สังเกตได้จากการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ในส่วนหมายเหตุประกอบงบการเงิน (Notes from Auditors) มักก่อให้เกิดประเด็นภาษี (tax issues) ทำให้ถูกเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรหยิบยกขึ้นมาออกหนังสือเชิญพบหรือออกหมายเรียก หรือถูกประเมินภาษีเป็นจำนวนมากอยู่บ่อยครั้ง

จากการศึกษาข้อมูลจึงได้ทราบว่า ในต่างประเทศให้ความสำคัญในงานที่ปรึกษาภาษีเป็นอย่างมาก เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะมีความรู้เฉพาะในด้านบัญชี ด้านการตรวจสอบ แต่ในรายละเอียดทางด้านภาษีอากรก็อาจพอมีความรู้และความเข้าใจอยู่พอสมควร แต่ไม่ได้รู้ลึกและละเอียดมากพอ บริษัทขนาดใหญ่ในต่างประเทศมักจะมีการใช้บริการที่ปรึกษาภาษีไปพร้อมกันกับการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้มีความถูกต้องมากขึ้น

สำหรับที่ปรึกษาภาษีในประเทศไทย บริษัทที่มีกิจการขนาดใหญ่ เช่น บริษัทข้ามชาติ หรือที่เรียกว่า Multinational Company มักจะใช้บริการที่ปรึกษาภาษีในกลุ่มบริษัทผู้ให้บริการตรวจสอบบัญชี 4 แห่ง หรือที่เรียกกลุ่มบริษัท Big four โดยบริษัทเหล่านี้มีบุคลากรที่ให้คำปรึกษาทางด้านภาษีอยู่เป็นแผนกหนึ่ง บางทีอาจรวมอยู่ในแผนกกฎหมายรับปรึกษาเกี่ยวกับกฎหมายและภาษี หรือสำนักงานบัญชีหรือสำนักงานกฎหมายทั่วไปก็มีที่ปรึกษาภาษีให้บริการแก่บุคคลธรรมดา นิติบุคคลขนาดเล็ก ซึ่งในกลุ่มคนเหล่านี้บางคนอาจมีความรู้ทางด้านภาษีค่อนข้างดี แต่โดยข้อเท็จจริงแล้วนั้นไม่สามารถรู้ได้ว่าผู้ให้บริการให้คำปรึกษาทางด้านภาษีนี้ มีมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับได้มากน้อยแค่ไหน

ทั้งนี้ ในปัจจุบันในประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติหรือข้อกำหนดใดให้การรับรองคุณสมบัติที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษี เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรหรือทนายความ อีกทั้งงานวิจัยในอดีตยังไม่เคยมีการศึกษาหรือทำการวิจัยในประเด็นเหล่านี้ ผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะศึกษาวิจัยถึงคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย เพื่อให้ทราบถึงคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย และเพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกรอบมาตรฐานคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทยในอนาคตต่อไป

1.2 คำถามงานวิจัย

คำถามงานวิจัยเรื่อง คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย ได้แก่

- 1.2.1 เพราะเหตุใดที่ปรึกษาภาษีอากรจึงมีความจำเป็นและมีความสำคัญต่อธุรกิจ
- 1.2.2 คุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทยเป็นอย่างไร

1.3 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

วัตถุประสงค์ของงานวิจัยเรื่อง คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย มีดังนี้

- 1.3.1 เพื่อให้ทราบถึงความจำเป็นและความสำคัญของที่ปรึกษาภาษีอากรต่อธุรกิจ
- 1.3.2 เพื่อศึกษาคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

งานวิจัยนี้มุ่งเน้นศึกษาคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่พึงมีของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย เพื่อให้ทราบถึงคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย และเพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกรอบมาตรฐานคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทยในอนาคต โดยขอบเขตของการวิจัย มีดังนี้

1.4.1 การวิจัยเอกสาร

ผู้วิจัยทำการวิจัยเชิงเอกสาร โดยการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลที่เป็น ข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพด้านบัญชี ด้านกฎหมาย และที่ปรึกษาภาษีอากร ทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ งานวิจัย หนังสือ บทความต่าง ๆ และ ข้อมูลออนไลน์ (Online Document) ที่เกี่ยวข้อง

1.4.2 การสัมภาษณ์

ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์ ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีและภาษีอากร ซึ่งเป็นอดีต รองอธิบดีกรมสรรพากร เพื่อให้ได้มาซึ่งมุมมองและความเห็นของผู้ให้บริการทางภาษีในส่วนภาครัฐ ในประเด็นเชิงเหตุผลเกี่ยวกับบทบัญญัติและความจำเป็นในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

ทั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์ กรรมการบริหาร (Partner) ผู้ให้คำปรึกษาในสายงาน ภาษีและกฎหมายของบริษัทตรวจสอบบัญชีและให้คำปรึกษาทางธุรกิจแห่งหนึ่งในประเทศไทย ซึ่งมี ประสบการณ์ในการให้คำปรึกษาด้านภาษีอากรให้แก่องค์กรธุรกิจมากกว่า 20 ปี เพื่อให้ได้มาซึ่งมุมมอง และความเห็นจากผู้ให้คำปรึกษาทางภาษีในฝั่งเอกชน ในประเด็นเชิงเหตุผลเกี่ยวกับบทบัญญัติและ ความจำเป็นในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

โดยผู้วิจัยได้นำเอามุมมองและความเห็นดังกล่าวมาเป็นส่วนหนึ่งในการวิเคราะห์ และสรุปผลของงานวิจัยประกอบกับการวิจัยเอกสาร เพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้พิจารณาถึง กรอบแนวคิดดังกล่าวมาปรับใช้ในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษี อากรในประเทศไทยในอนาคตต่อไป

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การศึกษางานวิจัยเรื่อง คุณสมบัติและองค์ความรู้ที่พึงมีของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย มีจุดมุ่งหมายเพื่อที่จะได้รับประโยชน์ในด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1.5.1 เพื่อให้ทราบถึงความจำเป็นและความสำคัญของวิชาชีพที่ปรึกษาภาษีอากรต่อธุรกิจ

1.5.2 เพื่อให้ทราบถึงคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากร ในประเทศไทย

1.5.3 เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกรอบมาตรฐานคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษา ภาษีอากรในประเทศไทยในอนาคต

1.6 สรุปโครงร่างของแต่ละบท

สำหรับเนื้อหาในบทอื่น ๆ นั้น จะประกอบด้วย บทที่ 2 วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง บทที่ 3 วิธีการวิจัย บทที่ 4 ผลการวิจัยและอภิปรายผล และบทที่ 5 สรุปผลการวิจัย ข้อจำกัดงานวิจัย และข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต



บทที่ 2

วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยฉบับนี้ศึกษาคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย ในบทนี้จะนำเสนอการทบทวนวรรณกรรม งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง การศึกษาค้นคว้าจากแนวคิดทางทฤษฎี และเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องมาประยุกต์ใช้ในการศึกษาค้นคว้า โดยมีรายละเอียดดังนี้

- 2.1 ความสำคัญของงานที่ปรึกษาภาษีอากร
- 2.2 คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในต่างประเทศ
- 2.3 คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย
- 2.4 กรอบแนวคิดการวิจัย

2.1 ความสำคัญของงานที่ปรึกษาภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นบัญญัติทางกฎหมาย ส่วนหนึ่งเป็นผลพวงจากอดีต ตรากฎหมายขึ้นโดยอิงจากวัฒนธรรมในแต่ละท้องถิ่นเพื่อใช้เป็นวิธีในการจัดเก็บเงินให้มาเป็นของส่วนกลาง เพื่อนำไปจัดการงานทางสังคมในท้องถิ่นนั้น ความเฉพาะในแต่ละท้องถิ่นอาจสร้างความแตกต่างในความเป็นสากล ซึ่งเป็นข้อจำกัดในการกำหนดให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทุกท้องถิ่น ท้องถิ่นที่เป็นภูเขาที่ลาดชัน ไม่อาจจัดเก็บภาษีจากผลการเพาะปลูกได้มากมาย ท้องถิ่นที่ไม่ติดทะเล ไม่อาจออกกฎหมายภาษีเพื่อจัดเก็บสินค้าที่มีผลผลิตจากทะเลได้มากมาย พฤติกรรมในชุมชนอาจมีผลต่อการออกกฎหมาย ความสลับซับซ้อนของกฎหมายภาษีในแต่ละท้องถิ่นจึงไม่เท่ากัน

อีกประการหนึ่งความสลับซับซ้อนของกฎหมายภาษี ความเข้าใจยากถือเป็นเทคนิคเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่ใช้ในการบริหารจัดการ ผู้ที่เกี่ยวข้องจึงจำเป็นต้องมีความเข้าใจ และใช้เวลาในการศึกษาเรียนรู้ ด้วยเหตุนี้อาจทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องถูกแบ่งกลุ่มความสามารถในการเข้าถึง ความเข้าใจ ในกฎ ระเบียบต่าง ๆ ออกเป็นหลายกลุ่ม (สุริยะ ชีรวัฒนสาร, 2561, น. 9)

ในปัจจุบันข้อมูลทางบัญชีและภาษีอากรมีความสำคัญต่อธุรกิจเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะธุรกิจที่ต้องนำเสนอข้อมูลต่อกระทรวงพาณิชย์และกรมสรรพากร โดยงานด้านภาษีอากรจะเกี่ยวข้องกับงานทางด้านระบบบัญชีการเงิน ซึ่งแนวทางปฏิบัติของกฎหมายมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขมากมาย ทำให้ผู้บริหาร นักบัญชี และผู้ที่เกี่ยวข้องในฐานะผู้เสียภาษี มักจะเข้าใจผิดและปฏิบัติไม่ถูกต้องอยู่เสมอ ด้วยระเบียบและเงื่อนไขที่ค่อนข้างสับสนและขัดแย้งกัน

จากประเด็นปัญหาในอดีต ยกตัวอย่างเช่น ในหลายบริษัทมักมอบหมายหน้าที่การปฏิบัติทางภาษีอากรให้ฝ่ายบัญชี ซึ่งนักบัญชีบางคนไม่ได้มีความรู้ลึกและความชำนาญเพียงพอในการทำ ความเข้าใจกับกฎหมายภาษีอากร ทำให้เกิดการปฏิบัติผิดพลาดจนทำให้ถูกประเมินภาษีเพิ่มเติม พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจำนวนมาก บางบริษัทใช้บริการสอบถามปัญหาภาษีจากศูนย์บริการข้อมูล (Call Center) ของกรมสรรพากรหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง หรือค้นหาคำตอบเทียบเคียงจากเว็บไซต์ของหน่วยงานนั้น ซึ่งส่วนใหญ่กลับพบว่า เจ้าหน้าที่ภาษีไม่มีคำแนะนำอย่างละเอียดเกี่ยวกับสถานการณ์หรือปัญหาที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณี และการศึกษาข้อมูลจากข้อหารือทางภาษีอาจได้คำตอบที่ไม่กระจ่างชัด หรือมีข้อเท็จจริงไม่ตรงกับกรณีปัญหาของบริษัท เมื่อบริษัทตัดสินใจปฏิบัติไปอาจมีความเสี่ยงทางภาษีที่สูง (Tax Exposure) และไม่คุ้มค่าต่อความเสี่ยงดังกล่าว

อย่างไรก็ดีในการประกอบธุรกิจ บริษัทต้องมีการวางแผนโครงสร้างทางบัญชีและการวางแผนภาษีที่ดี เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องยึดถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานและเพื่อลดประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งอาจก่อให้เกิดผลเสียหายและมีผลกระทบต่อการดำเนินงานของบริษัทในอนาคต ดังนั้นที่ปรึกษาภาษีจึงเป็นทางออกหนึ่งในสถานการณ์ที่ผู้ประกอบการหรือพนักงานผู้ปฏิบัติหน้าที่ในบริษัทหรือหน่วยงานต่าง ๆ ต้องประสบกับปัญหา หรือมีข้อสงสัยและต้องตัดสินใจ และไม่ทราบว่าจะต้องจัดการกับปัญหาที่พบได้อย่างไร

จากสถานการณ์และปัญหาที่เกิดขึ้นเหล่านี้ จึงเป็นเหตุผลสำคัญที่ผู้เชี่ยวชาญหรือที่ปรึกษา ซึ่งมีทักษะทางด้านภาษีเป็นที่ต้องการอย่างมากในสังคมธุรกิจปัจจุบัน เนื่องจากที่ปรึกษาด้านภาษีสามารถช่วยเหลือและให้คำแนะนำในการแก้ปัญหาเรื่องภาษีอากรได้ บางบริษัทจ้างที่ปรึกษาภาษีเพื่อลดความเสี่ยงทางภาษี ลดโอกาสในการถูกประเมินภาษีเพิ่ม อีกทั้งการเสียภาษีโดยได้รับการวางแผนที่ดีจากผู้เชี่ยวชาญ ย่อมสามารถประหยัดเงินภาษีได้อย่างเป็นสาระสำคัญ และบริษัทสามารถใช้กลยุทธ์ทางภาษี เพื่อประโยชน์ทางธุรกิจในอนาคตได้ (Adigamova & Tufetulov, 2014, p. 1133)

ที่ปรึกษาภาษีอากร (Tax Consultant หรือ Tax Advisor) คือ อาชีพที่ให้บริการด้านคำปรึกษาทางกฎหมายภาษีอากร โดยเป้าหมายหลักของงานที่ปรึกษาภาษี คือ การให้ความมั่นใจไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ว่าจะเสียภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมายและเสียภาษีเท่าที่จำเป็นเนื่องจากหลักของภาษี คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎรเพื่อใช้เป็นประโยชน์ส่วนรวม โดยไม่ได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งแน่นอนไม่มีใครอยากเสียภาษีเป็นจำนวนมาก แต่เมื่อมีกฎหมายบังคับจึงต้องมีการวางแผนเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง โดยประหยัดภาษีที่สุดและไม่ผิดกฎหมาย

ที่ปรึกษาภาษีอากร เป็นผู้เชี่ยวชาญซึ่งมีทักษะความรู้ในด้านภาษีและบริการให้คำแนะนำแก่บุคคลและธุรกิจ สามารถจัดเตรียมและยื่นภาษีให้กับผู้เสียภาษีอากร หรือให้คำแนะนำในสถานการณ์

ทางการเงินที่ซับซ้อน เพื่อลดจำนวนภาษีโดยเป็นไปตามกฎหมายที่กำหนด เช่น การวางแผนสำหรับการลงทุนในทรัพย์สินของกิจการในช่วงที่เหมาะสม ซึ่งมีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ได้เพิ่มขึ้น เป็นต้น นอกจากนี้ที่ปรึกษาภาษีอากรยังเป็นตัวแทนของผู้เสียภาษีในระหว่างการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือมีข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอื่น ๆ ด้วย

Adigamova and Tufetulov (2014, p. 1134) ได้สรุปบทบาทและหน้าที่ที่สำคัญของที่ปรึกษาภาษีอากร ไว้ดังนี้

- 1) การให้คำแนะนำในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี
- 2) การจัดการงานบริการทางเศรษฐกิจและกฎหมายในนิติบุคคล
- 3) การวางแผนและบรรเทาภาษีในนิติบุคคล
- 4) การป้องกันการละเมิดกฎหมาย หรือหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ที่ปรึกษาทางภาษีอากรจึงมีความสำคัญ ที่จะช่วยลดปัญหาในการดำเนินงานที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากงานที่ปรึกษาจะมีการวางแผนโครงสร้างเป็นกรอบปฏิบัติสำหรับการดำเนินธุรกิจเอาไว้ในแนวทางที่ถูกต้องและเป็นสากล ช่วยให้ผู้ประกอบการทราบถึงหลักการที่ใช้ในการบริหารและจัดการธุรกิจ รวมทั้งเทคนิคการแก้ปัญหาระหว่างผู้ลงทุน กรรมการ และลูกค้าของบริษัท และช่วยในการวางระบบบัญชีภาษีอากรของผู้ประกอบการ ให้ถูกต้องตามหลักกฎหมาย

2.1.1 ในต่างประเทศ

สำหรับงานที่ปรึกษาด้านภาษีในต่างประเทศ จากคำให้สัมภาษณ์ของนาย ก ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีภาษี (สัมภาษณ์, 8 กุมภาพันธ์ 2561) ได้กล่าวว่า

“ในต่างประเทศให้ความสำคัญในงานที่ปรึกษาภาษีเป็นอย่างมาก เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะมีความรู้เฉพาะในด้านบัญชี ด้านการตรวจสอบ แต่ในรายละเอียดทางด้านภาษีก็อาจพอมีความรู้และความเข้าใจอยู่พอสมควร แต่ไม่ได้รู้ลึกและละเอียดมากพอ บริษัทขนาดใหญ่ในต่างประเทศ เช่น พวกบริษัทข้ามชาติ (Multinational Company) มักจะมีการใช้บริการที่ปรึกษาภาษีไปพร้อมกันกับการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้มีความถูกต้องมากขึ้น”

จากการศึกษาข้อมูลในต่างประเทศ การให้คำปรึกษาด้านภาษีถือเป็นส่วนสำคัญของการจัดเก็บภาษีอากร เป็นการวางแผนสนับสนุนในด้านกฎหมายให้องค์กรเกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายภาษีและการนำวิธีทางกฎหมายมาใช้ให้เกิดประโยชน์อย่างสูงสุดต่อธุรกิจ โดยการให้คำปรึกษาด้านภาษีช่วยให้มีเสถียรภาพในการชำระหนี้และความมั่นคงทางการเงิน ซึ่งเป็นลักษณะสำคัญของกิจกรรมทางการเงินและเศรษฐกิจขององค์กร หากบริษัทมีความมั่นคงทางการเงิน

และสามารถชำระหนี้ให้หมดได้ ย่อมมีโอกาสมากกว่าองค์กรธุรกิจอื่น ๆ ในด้านการลงทุน การได้รับเงินกู้ การเลือกซัพพลายเออร์ (Suppliers) และการสรรหาบุคลากรที่มีคุณสมบัติเหมาะสม นอกจากนี้ บริษัทยังสามารถลดภาระภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายซึ่งเป็นไปตามกฎหมายที่เอื้ออำนวย เช่น การจ่ายเงินเดือน การจ่ายเงินปันผล การจ่ายชำระคืนเงินกู้ยืมและดอกเบี้ย เป็นต้น (Adigamova, 2016)

สำหรับที่ปรึกษาภาษีในบางประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ปรึกษาภาษีไม่จำเป็นต้องได้รับอนุญาตจาก Internal Revenue Service (“IRS”) คือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกา แต่การปฏิบัติงานให้คำปรึกษาด้านภาษีต้องเป็นไปตามมาตรฐานของ IRS ภายใต้กระทรวงการคลัง (Department of the Treasury) ได้แก่ ระเบียบกรมธนารักษ์ ฉบับที่ 230 (Treasury Department Circular No. 230) เป็นระเบียบว่าด้วยการปฏิบัติงานของทนายความ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant หรือ CPA) ตัวแทนที่ได้รับการลงทะเบียน (Enrolled Agent หรือ EA) ซึ่งระบุแนวทางปฏิบัติที่ดีที่สุดโดยที่ปรึกษาภาษีจะต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด หากไม่ปฏิบัติตามอาจส่งผลให้เกิดการลงโทษและดำเนินการทางวินัย ตั้งแต่การตักเตือนจนถึงการถูกถอนใบอนุญาตให้ปฏิบัติงานอย่างถาวร (IRS, 2018)

ในประเทศสหรัฐอเมริกาคำว่า “ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี” (Tax Professional) เป็นคำทั่วไปที่ใช้อธิบายความหลากหลายของวิชาชีพ ซึ่งรวมทั้งตัวแทนที่ได้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) นักวางแผนทางการเงิน นักบัญชี นักวางแผนภาษี และทนายความ

จากการศึกษาข้อมูลในต่างประเทศพบว่า มีองค์กรซึ่งก่อตั้งขึ้นสำหรับวิชาชีพที่เกี่ยวข้องในด้านกฎหมายภาษี เพื่อเป็นการส่งเสริมมาตรฐานวิชาชีพ และสนับสนุนให้มีความร่วมมือเพื่อการพัฒนาและส่งเสริมด้านภาษีอากรระหว่างประเทศ ทั้งในทวีปยุโรปและในภูมิภาคเอเชีย ดังนี้

2.1.1.1 สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีระหว่างประเทศของยุโรป

(CFE Tax Advisers Europe: CFE)

สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีระหว่างประเทศของยุโรป (CFE Tax Advisers Europe: CFE) หรือเดิมรู้จักในชื่อ Confederation Fiscale Europeenne เป็นสมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีของประเทศเบลเยียม โดย CFE ก่อตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2502 (ค.ศ. 1959) ซึ่งเป็นองค์กรไม่แสวงหากำไร มีวัตถุประสงค์เพื่อรวบรวมองค์กรที่ปรึกษาภาษีทั้งหมดของประเทศในยุโรป เพื่อปกป้องผลประโยชน์ทางวิชาชีพของที่ปรึกษาด้านภาษี และเพื่อรับประกันคุณภาพของการบริการด้านภาษีที่ให้แก่สาธารณชน

โดย CFE มีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมมาตรฐานให้เป็นแบบแผนเดียวกันเพื่อการเข้าถึงวิชาชีพด้านภาษี และการสนับสนุนให้มีการอภิปรายและปรึกษาหารือระหว่างประเทศ

ในยุโรป เพื่อให้แน่ใจว่ามีการเก็บภาษีที่เป็นธรรมและการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี บทบาทและภารกิจที่สำคัญ (CFE Tax Advisers Europe, 2011) ได้แก่

- (1) ปกป้องผลประโยชน์อย่างมีอาชีพของที่ปรึกษาด้านภาษีและรับประกันคุณภาพของบริการด้านภาษีที่จัดทำโดยที่ปรึกษาด้านภาษี
- (2) แลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรของประเทศและนำไปสู่การประสานงานและการพัฒนากฎหมายภาษีในยุโรป
- (3) รักษาความสัมพันธ์กับเจ้าหน้าที่ระดับชาติและนานาชาติและร่วมกับเจ้าหน้าที่ของสหภาพยุโรป ประสิทธิภาพและความเข้าใจของที่ปรึกษาภาษีของสมาชิกองค์กรจากทุกพื้นที่ของการเก็บภาษีและกฎหมายวิชาชีพ
- (4) แจ้งให้สาธารณชนทราบเกี่ยวกับการให้บริการของที่ปรึกษาด้านภาษี
- (5) ค้นหาเพื่อให้เกิดเงื่อนไข ข้อกำหนดที่ดีที่สุดสำหรับที่ปรึกษาด้านภาษีในการประกอบอาชีพของตน และ
- (6) ส่งเสริมการประสานงานของกฎหมายระดับประเทศที่ใช้ในการประกอบวิชาชีพและบรรลุถึงการคุ้มครองวิชาชีพที่ปรึกษาภาษีของแต่ละประเทศในยุโรป

ในปี พ.ศ. 2534 CFE ได้ให้การรับรองและกำหนดหลักเกณฑ์วิชาชีพด้านภาษีอากรในยุโรป ซึ่งกำหนดไว้ในเอกสารเรื่อง “การพัฒนาวิชาชีพด้านภาษีในยุโรป” โดยสมาชิกขององค์กรวิชาชีพต่าง ๆ ทุกองค์กรที่เป็นส่วนหนึ่งของ CFE จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เหล่านี้เพื่อให้แน่ใจว่า บุคคลที่มีคุณสมบัติตรงตามมาตรฐานเท่านั้นที่ได้เข้ารับการฝึกอบรมวิชาชีพด้านภาษีอากรให้เป็นผู้เชี่ยวชาญ และ CFE ยังทำให้รัฐบาลของประเทศในยุโรปยอมรับ ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการให้คำแนะนำด้านภาษีเป็นไปตามหลักเกณฑ์เหล่านี้ นอกจากนี้ยังคุ้มครองผลประโยชน์ของผู้เสียภาษี สร้างสัมพันธ์ที่ดีกับหน่วยงานทางภาษี และกำหนดมาตรฐานที่เป็นไปได้สำหรับการบริการระดับมืออาชีพในวิชาชีพที่ปรึกษาภาษีอากรด้วย (CFE Tax Advisers Europe, 2018)

CFE เป็นองค์กรระหว่างประเทศ ดังนั้นจึงไม่มีความเกี่ยวข้องในการแก้ปัญหาความแตกต่างในระดับชาติ สมาชิกของ CFE ในรัฐเดียวกันต้องยอมรับข้อสงสัยทั้งหมดเมื่อจำเป็นต้องดำเนินการทั้งหมดที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือทางอ้อมต่อวัตถุประสงค์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้ความช่วยเหลือและแสดงความสนใจในกิจกรรมใด ๆ ที่คล้ายคลึงกับวัตถุประสงค์องค์กร

ปัจจุบัน CFE ประกอบด้วยองค์กรสมาชิก 30 แห่งจาก 24 ประเทศในยุโรป ซึ่งเป็นตัวแทนให้คำปรึกษาด้านภาษีกว่า 200,000 ราย สมาชิก CFE เป็นองค์กรวิชาชีพที่จัดตั้งขึ้น

ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปซึ่งสมาชิกส่วนใหญ่ประกอบด้วยที่ปรึกษาด้านภาษีที่เป็นอิสระ (CFE Tax Advisers Europe, 2018)

สำหรับในภูมิภาคเอเชีย มีสมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรระหว่างประเทศในเอเชียและโอเชียเนีย หรือ “AOTCA” โดยมีวัตถุประสงค์คล้ายคลึงกับ CFE คือ เพื่อส่งเสริมความเข้าใจซึ่งกันและกันในด้านภาษีอากรระหว่างประเทศ และความร่วมมือระหว่างองค์กรที่มีสมาชิกรวมถึงที่ปรึกษาด้านภาษีในภูมิภาคเอเชีย

2.1.1.2 สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรแห่งเอเชียโอเชียเนีย (Asia Oceania Tax Consultants' Association: AOTCA)

สมาคมที่ปรึกษาด้านภาษีอากรแห่งเอเชียโอเชียเนีย (Asia Oceania Tax Consultants' Association: AOTCA) เป็นองค์กรความร่วมมือเพื่อการพัฒนาและส่งเสริมด้านภาษีอากรระหว่างประเทศ ระดับภูมิภาคเอเชีย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการส่งเสริมความเข้าใจซึ่งกันและกัน และความร่วมมือระหว่างองค์กรที่มีสมาชิกรวมถึงที่ปรึกษาด้านภาษีในภูมิภาคเอเชียโอเชียเนีย เพื่อสนับสนุนการขยายธุรกิจของสมาชิกรายย่อยที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีและด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเพื่อส่งเสริมมิตรภาพระหว่างสมาชิก (AOTCA, 2017)

AOTCA ก่อตั้งขึ้นในปี พ.ศ. 2535 โดยหน่วยงานด้านภาษี 10 แห่งที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคเอเชียและโอเชียเนีย องค์กร AOTCA มีที่มาจาก CFE Tax Advisers Europe (CFE) ซึ่งเป็นองค์กรระหว่างประเทศสำหรับที่ปรึกษาด้านภาษีในยุโรปที่มีประวัติยาวนานมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2502 โดยเมื่อวันที่ 6 พฤศจิกายน พ.ศ. 2535 ได้มีการจัดการประชุมครั้งแรกขึ้นที่กรุงโตเกียว ประเทศญี่ปุ่น มีผู้เข้าร่วมประชุมเป็นตัวแทนขององค์กรสมาชิกที่ก่อตั้งจาก 8 ประเทศในภูมิภาค (AOTCA, 2017)

ตั้งแต่นั้นเป็นต้นมา AOTCA ได้เติบโตขึ้น จนปัจจุบันมีสมาชิก (Member) รวม 19 องค์กรและสมาชิกสมทบ (Associate) อีก 2 องค์กร จาก 13 ประเทศในภูมิภาคเอเชียและโอเชียเนีย ประกอบด้วยองค์กรวิชาชีพจากประเทศต่าง ๆ ได้แก่ ออสเตรเลีย จีน อินโดนีเซีย ญี่ปุ่น เกาหลี มาเลเซีย มองโกเลีย ปากีสถาน ฟิลิปปินส์ สิงคโปร์ เวียดนาม และสมาชิกสมทบจากบังคลาเทศ และศรีลังกา ซึ่งเหล่านี้เป็นองค์กรที่ปรึกษาด้านภาษี นักกฎหมาย และผู้เชี่ยวชาญด้านวิชาชีพที่จัดตั้งขึ้นแสดงตามตารางที่ 2.1 โดยดำรงอยู่ด้วยมาตรฐานที่ดีตามที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไป หรือเป็นไปตามกฎหมายภายในประเทศของตน (AOTCA, 2017)

ตารางที่ 2.1

รายชื่อประเทศและองค์กรสมาชิกที่เข้าร่วมใน “AOTCA”

ลำดับ	ประเทศ/เมือง	สถานภาพสมาชิก	ตัวย่อ	ชื่อองค์กร
1	Australia, Melbourne	Member	CPAA	CPA Australia
2	Australia, Melbourne	Member	IPA	Institute of Public Accountants
3	Australia, Sydney	Member		The Tax Institute
4	China, Beijing	Member	CCTA	China Certified Tax Agents Association
5	Chinese Taipei	Member		Tax Accountancy Association Union of Chinese Taipei
6	Chinese Taipei	Member	CTCTAA	Chinese Taipei Certified Tax Agents Association
7	Hong Kong	Member	HKICPA	Hong Kong Institute of Certified Public Accountants
8	Hong Kong	Member	TIHK	Taxation Institute of Hong Kong
9	Indonesia, Jakarta Selatan	Member	IKPI	Indonesian Tax Consultants Association (Ikatan Konsultan Pajak Indonesia)
10	Japan, Tokyo	Member	JTRI	Japan Tax Research Institute
11	Japan, Tokyo	Member		Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations
12	Korea	Member	KACPTA	Korean Association of Certified Public Tax Accountants
13	Malaysia, Kuala Lumpur	Member	BPH	Bekas Pegawai HASIL (ExRevenue)
14	Malaysia, Kuala Lumpur	Member	CTIM	Chartered Tax Institute of Malaysia
15	Mongolia, Ulaanbaatar	Member		Mongolian Association of Certified Tax Consultants
16	Pakistan, Karachi	Member	PTBA	Pakistan Tax Bar Association
17	Philippines	Member	TMAP	Tax Management Association of the Philippines, Inc
18	Singapore	Member	SIATP	Singapore Institute of Accredited Tax Professionals
19	Vietnam, Hanoi	Member	VTCA	Vietnam Tax Consultants' Association

ตารางที่ 2.1

รายชื่อประเทศและองค์กรสมาชิกที่เข้าร่วมใน “AOTCA” (ต่อ)

ลำดับ	ประเทศ/เมือง	สถานภาพสมาชิก	ตัวย่อ	ชื่อองค์กร
20	Bangladesh, Dhaka-1215	Associate	ICAB	Institute of Chartered Accountants of Bangladesh
21	Sri Lanka, Colombo 7	Associate	ICASL	Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka

จากตารางที่ 2.1 จะเห็นได้ว่าสมาชิกองค์กร AOTCA จากแต่ละประเทศนั้นประกอบด้วยองค์กรที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพทางด้านบัญชี กฎหมาย และที่ปรึกษาภาษีอากรทั้งสิ้น และในหัวข้อถัดไปจะนำเสนอข้อกำหนดในคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากร ทั้งในต่างประเทศและในประเทศไทย

2.2 คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในต่างประเทศ

จากการศึกษาข้อมูลในอดีต พบว่า ในต่างประเทศหลายประเทศได้ให้การรับรองวิชาชีพที่เกี่ยวข้องทางด้านภาษีอากร โดยบางประเทศมีใบอนุญาตเฉพาะสำหรับที่ปรึกษาด้านภาษีหรือผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี ซึ่งมีชื่อเรียกใกล้เคียงกัน เช่น นักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นต้น ที่ปรึกษาด้านภาษีนี้นี้จะดำเนินการอยู่ภายใต้กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพและการให้บริการคำแนะนำเกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศนั้น ๆ (Adigamova & Tufetulov, 2014, p. 1133) ซึ่งมีการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่จำเป็นและเหมาะสมแตกต่างกันไป โดยหัวข้อนี้จะยกตัวอย่างการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในแต่ละประเทศดังต่อไปนี้

2.2.1 ที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น

ในประเทศญี่ปุ่น (Japan) มีใบอนุญาตเฉพาะสำหรับที่ปรึกษาด้านภาษี เรียกว่า นักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาต (Certified Public Tax Accountant: CPTA หรือ ‘ไซริชิ’ (Zeirishi) ในภาษาญี่ปุ่น) ภายใต้การกำกับดูแลของสหพันธ์นักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (Japan Federation of Certified Public Tax Accountants’ Associations: JFCPTAA หรือสหพันธ์รัฐ)

เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยนักบัญชีภาษีอากรที่ได้รับการรับรอง ประกอบด้วย 15 สมาคมระดับภูมิภาคที่ตั้งอยู่ทั่วประเทศญี่ปุ่น

โดยสหพันธรัฐมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินการให้คำแนะนำ การแจ้งข่าวสาร และการกำกับดูแลสมาคมนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตและสมาชิกของสมาคม และมีจุดมุ่งหมายที่จะสนับสนุนพันธกรณี การปรับปรุง และความคืบหน้าในการปฏิบัติงานของสมาคม โดยยึดมั่นในพันธกิจและหน้าที่ของนักบัญชีภาษีรับอนุญาต และการจัดการการลงทะเบียนนักบัญชีภาษีอากร และการรายงานต่อองค์กร ปัจจุบัน JFCPTAA มีนักบัญชีภาษีอากรที่จดทะเบียนมากกว่า 76,000 คน และมีส่วนร่วมในการให้บริการด้านภาษีทั่วประเทศ (JFCPTAA, 2017)

พันธกิจและบทบาทของนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตในประเทศญี่ปุ่น กล่าวคือนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตทุกคนต้องมีส่วนร่วมในการกิจทางสังคม ตามที่กำหนดในข้อ 1 แห่งพระราชบัญญัตินักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตแห่งประเทศไทยญี่ปุ่น (Certified Public Tax Accountant Act or Zeirishi Act) โดยการปฏิบัติภารกิจของนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาต คือ ช่วยให้การจัดการภาษีให้เป็นไปตามระบบการประเมินตัวตนอย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ และเพื่อรักษาการจัดเก็บรายได้จากภาษีซึ่งเป็นพื้นฐานทางการเงินของประเทศ

ตามข้อ 1 พันธกิจของนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาต แห่งพระราชบัญญัตินักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตแห่งประเทศไทยญี่ปุ่น กล่าวว่า

พันธกิจของนักบัญชีภาษีอากรที่ได้รับการรับรอง ในฐานะเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรต้องปฏิบัติอยู่บนพื้นฐานของความเป็นอิสระและความเป็นธรรมตามหลักเกณฑ์ของระบบการประเมินตนเอง เพื่อพิสูจน์ให้เห็นถึงความน่าเชื่อถือจากผู้เสียภาษีและตระหนักถึงการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร (JFCPTAA, 2016)

นอกจากนี้พระราชบัญญัติฯ ดังกล่าว ได้ระบุถึงคุณสมบัติและองค์ความรู้ของนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาต ดังต่อไปนี้

2.2.1.1 คุณสมบัติของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น

โดยผู้ที่จะเป็นนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตในประเทศญี่ปุ่น บุคคลใด ๆ นั้นต้องมีคุณสมบัติข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- (1) บุคคลซึ่งผ่านการทดสอบความรู้เป็นนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาต (Certified Public Tax Accountant)

(2) บุคคลซึ่งได้รับการยกเว้นจากการทดสอบความรู้เป็นนักบัญชีภาษีอากร รับอนุญาต โดยมีคุณสมบัติด้านคุณวุฒิ ประสบการณ์ หรือข้อพิจารณาอื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ใน บทบัญญัตินี้

(3) เป็นทนายความตามกฎหมาย (รวมทั้งผู้ที่มีคุณสมบัติเป็นทนายความ)

(4) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant) (รวมทั้งผู้มี คุณสมบัติที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต)

อย่างไรก็ตาม บุคคลที่อยู่ในข้อ (1) หรือ (2) ต้องมีประสบการณ์ในการทำงาน ด้านภาษีอากรหรือการบัญชีตามที่กำหนดไว้ในคำสั่งของคณะรัฐมนตรี รวมเป็นเวลาสองปีหรือมากกว่านั้น

ผู้สอบบัญชีภาษีเงินได้ที่ได้รับการรับรองจะต้องลงทะเบียนในบัญชีรายชื่อนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาต โดยสภาวิชาชีพบัญชีของประเทศญี่ปุ่นที่ผ่านการรับรองแล้ว และเข้าร่วมในสมาคมของภูมิภาคซึ่งครอบคลุมพื้นที่ที่สำนักงานของตนตั้งอยู่

2.2.1.2 องค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศญี่ปุ่น

ในการทดสอบความรู้เป็นนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาต หรือ CPTA ของ ประเทศญี่ปุ่น เป็นการกำหนดเพื่อตัดสินว่าผู้สมัครมีความรู้ที่จำเป็นเพื่อทำหน้าที่เป็นนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตหรือไม่ และมีความสามารถในการนำความรู้ดังกล่าวมาใช้หรือไม่ โดยการทดสอบความรู้ประกอบด้วย 5 วิชา ได้แก่

(1) วิชาเลือก 3 วิชาในกฎหมายภาษีอากร โดยเลือกจากวิชาที่กำหนดไว้ คือ วิชากฎหมายว่าด้วย

1. ภาษีเงินได้ (Income Tax Act)
2. ภาษีนิติบุคคล (Corporation Tax Act)
3. ภาษีมรดก (Inheritance Tax Act)
4. ภาษีการบริโภคหรือภาษีสุรา (Consumption Tax Act or Liquor Tax Act)
5. พระราชบัญญัติการเก็บภาษีแห่งชาติ (National Tax Collection Act)
6. กฎหมายภาษีท้องถิ่นที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่อยู่อาศัย หรือกฎหมายภาษี

ท้องถิ่นที่เกี่ยวข้องกับภาษีของรัฐ

7. กฎหมายภาษีท้องถิ่นเกี่ยวกับภาษีสินทรัพย์ถาวร

รวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับวิชาดังกล่าวที่ได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้ กฎหมายทั่วไปสำหรับภาษีแห่งชาติและการกระทำอื่น ๆ โดยผู้สมัครจะต้องเลือกอย่างน้อยหนึ่งเรื่อง จาก 1. และ 2

(2) วิชาบังคับ 2 วิชา คือ วิชาบัญชีและการเงิน ประกอบด้วยทฤษฎีการทำบัญชีและการเงิน

2.2.2 ที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศเกาหลีใต้

ในประเทศเกาหลีใต้ (South Korea) มีใบอนุญาตเฉพาะสำหรับที่ปรึกษาด้านภาษี เรียกว่า นักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาต (Certified Public Tax Accountant: CPTA) โดยผู้ที่จะเป็นนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตในประเทศเกาหลีใต้ บุคคลใด ๆ นั้นต้องมีคุณสมบัติ คือ ต้องผ่านการทดสอบความรู้ที่จำเป็นสำหรับนักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาต ซึ่งเป็นไปตามพระราชบัญญัตินักบัญชีภาษีอากรรับอนุญาตแห่งประเทศเกาหลีใต้ (Certified Tax Accountant Act) โดยได้ยกเลิกคุณสมบัติในข้อที่กำหนดให้สำหรับผู้ที่เป็นทนายความตามกฎหมาย หรือผู้ที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีคุณสมบัติสามารถเป็น CPTA ได้ ปัจจุบันทุกคนต้องผ่านการทดสอบความรู้เฉพาะวิชาชีพตามที่กำหนดไว้ในบทบัญญัตินี้เท่านั้น จึงสามารถเป็น CPTA ได้ (KACPTA, 2017)

CPTA เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีและบัญชี ซึ่งทำหน้าที่เป็นสะพานเชื่อมระหว่างหน่วยงานด้านภาษีและผู้เสียภาษีในการจัดเก็บภาษีและจ่ายภาษีให้เป็นไปตามกฎหมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง CPTA ได้กลายเป็นอาชีพที่จำเป็นโดยการเพิ่มภาระภาษีพร้อมกับการขยายตัวของขนาดเศรษฐกิจ

นอกจากนี้ CPTA เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีและบัญชีที่มีหน้าที่ด้านภาษีและบัญชีที่ซับซ้อนและยากลำบากอยู่ในแนวหน้าในการปกป้องทรัพย์สินและสิทธิของประชาชน CPTA ไม่เพียงแต่ทำหน้าที่เป็นผู้ช่วยในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและจัดการภาษีแทนผู้เสียภาษีเท่านั้น แต่ CPTA ยังเป็นผู้นำในการป้องกันและบรรเทาการเรียกเก็บภาษีที่ไม่สมเหตุสมผล เพื่อให้ผู้เสียภาษีที่มีความรู้น้อยเกี่ยวกับกฎหมายภาษี อาจหลีกเลี่ยงการปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่ง CPTA ให้ความช่วยเหลือแก่ผู้บริหารของบริษัท ผ่านการให้คำปรึกษาด้านการจัดการ และการบริการเป็นตัวแทนสำหรับการประกันการว่างงานและการชดเชยแรงงาน (KACPTA, 2017)

2.3 คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

สำหรับที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย บริษัทที่มีกิจการขนาดใหญ่ บริษัทข้ามชาติ หรือที่เรียกว่า Multinational Company มักจะใช้บริการที่ปรึกษาภาษีในกลุ่มบริษัทผู้ให้บริการตรวจสอบบัญชี 4 แห่ง หรือที่เรียกกลุ่มบริษัท Big four โดยบริษัทเหล่านี้มีบุคลากรที่ให้คำปรึกษาทางด้านภาษีอยู่เป็นแผนกหนึ่ง บางทีอาจรวมอยู่ในแผนกกฎหมาย รับปรึกษาเกี่ยวกับกฎหมายและภาษี หรือในสำนักงานบัญชีหรือสำนักงานกฎหมายทั่วไปก็มีที่ปรึกษาภาษีให้บริการแก่บุคคลธรรมดา

หรือนิติบุคคลขนาดเล็ก ซึ่งในกลุ่มคนเหล่านี้บางคนอาจมีความรู้ทางด้านภาษีก่อนข้างดี แต่โดยข้อเท็จจริงแล้วนั้น ไม่สามารถรู้ได้ว่าผู้ให้บริการให้คำปรึกษาทางด้านภาษีนี้นี้ มีมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับได้มากนักหรือไม่ เนื่องจากงานวิจัยในอดีตยังไม่เคยมีการศึกษาหรือทำการวิจัยในประเด็นเหล่านี้

ปัจจุบันมีผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเป็นจำนวนมากทั้งที่เป็นนักบัญชี และมีใช่เป็นนักบัญชีที่ปฏิบัติงานด้านภาษีอากร เช่น ให้คำปรึกษาด้านภาษีอากร ตรวจสอบการคำนวณภาษี และวางแผนภาษี เป็นต้น ทั้งที่เป็นการปฏิบัติงานภายในกิจการ หรือเป็นการให้บริการด้านภาษีอากรแก่กิจการอื่น พระราชบัญญัติสภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดให้วิชาชีพบัญชีภาษีอากรเป็นสาขาหนึ่งของวิชาชีพบัญชี แต่จากการศึกษาค้นคว้า ยังไม่พบว่ามีข้อกำหนดใดกำหนดให้อาชีพที่ปรึกษาภาษีอากรเป็นสาขาหนึ่งของวิชาชีพในประเทศไทย

จากการศึกษาค้นคว้า ยังไม่พบว่ามีข้อกำหนดใดกำหนดให้อาชีพที่ปรึกษาภาษีอากรเป็นสาขาหนึ่งของวิชาชีพในประเทศไทยอย่างชัดเจน ดังนั้นสำหรับคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย อาจเทียบตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี (International Accounting Education Standard for Professional Accountants: IES) ของสหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ ซึ่งได้กำหนดไว้ว่านักวิชาชีพบัญชี ต้องมีมาตรฐานตามหัวข้อ ดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระราชูปถัมภ์, 2560)

2.3.1 ความรู้ทางวิชาชีพ (Professional knowledge)

2.3.2 ทักษะทางวิชาชีพ (Professional skill)⁴

2.3.3 ค่านิยม จรรยาบรรณ และทัศนคติทางวิชาชีพ (Professional value, ethics, attitude)

2.3.1 ความรู้ทางวิชาชีพ (Professional knowledge)

โดยอ้างอิงตามความรู้ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) และทนายความ ดังนี้

2.3.1.1 ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax auditor: TA)

(1) การขึ้นทะเบียน ต้องเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจากอธิบดีกรมสรรพากร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 98/2544ฯ

(2) สิทธิในการปฏิบัติงาน สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก (ทุนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท)

(3) หลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงาน ปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 122/2545ฯ สำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก

(4) การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี จัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545ฯ สำหรับการตรวจสอบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก

กรมสรรพากร (2559) ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ขอเข้ารับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1. สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนรับรองเทียบเท่า

2. มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์

3. มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้

4. ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

5. ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีเกี่ยวกับภาษีอากรหรือคดีอื่นที่อธิบดีเห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งความเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

6. ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ

7. ไม่เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือถูกเพิกถอน ใบอนุญาต

8. ต้องผ่านการทดสอบตามที่อธิบดีกำหนด

ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรได้กำหนดไว้สำหรับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1. ความรู้ความเข้าใจในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ความสัมพันธ์และความแตกต่างของกำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิทางภาษีอากร ตามมาตรา 65 และเงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้รายจ่าย ตามมาตรา 65 ตรี มาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.1 กิจกรรมที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจกรรมที่ไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of VAT Scope)

2.2 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 78 ถึงมาตรา 78/3 แห่งประมวลรัษฎากร และกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534)

2.3 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม และกรณีที่ไม่นับเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 79 ถึงมาตรา 79/7 แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40)

2.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 80 ถึงมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 ถึงมาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร

2.5 หน้าที่ของผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และสิทธิของผู้ประกอบการจดทะเบียน ตลอดจนเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และบทกำหนดโทษทางอาญา

3. ภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่

3.1 กิจกรรมที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (1) ถึง (8) แห่งประมวลรัษฎากร (ดูพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 26/2534 ประกอบ)

3.2 การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร

3.3 ฐานภาษีและอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (1) ถึง (8) แห่งประมวลรัษฎากร

3.4 วิธีการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร

4. อาการแสตมป์ ในเรื่องลักษณะตราสารที่ต้องปิดอากรแสตมป์ และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 153/2559

5. การหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ได้แก่

5.1 หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 มาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตรี และมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

5.2 หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

5.3 หน้าที่ของผู้นำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

6. การจัดทำรายงานและบัญชีพิเศษตามประมวลรัษฎากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องรักษาจรรยาบรรณ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.123/2545 ดังนี้ (กรมสรรพากร, 2559)

1. ต้องรักษาความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ต้องปฏิบัติงานด้วยความรู้ ความสามารถของวิชาชีพ
3. ไม่ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถ และไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกิน 300 รายต่อปี
4. ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานของกิจการที่ตนมิได้ตรวจสอบ หรือ ควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ช่วยผู้ตรวจสอบ
5. ต้องสอดส่องและใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพโดยทั่วไป
6. ต้องรักษาจรรยาบรรณต่อผู้เสียภาษี เช่น ไม่เปิดเผยความลับกิจการของผู้เสียภาษี ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานที่รับไว้โดยไม่มีเหตุอันสมควร
7. ต้องรักษาจรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ เช่น ไม่แย่งงานจากผู้ตรวจสอบ และรับรองบัญชีอื่น ไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้ตรวจสอบ และรับรองบัญชีอื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น
8. ต้องไม่กระทำการใด ๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ
9. ต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนตามยอดเงินหรือมูลค่าทรัพย์สินของกิจการ
10. ต้องเสียภาษีอากรของตนเองให้ถูกต้อง ครบถ้วน

2.3.1.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant: CPA)

- (1) การขึ้นทะเบียน ต้องเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ. 2547
- (2) สิทธิในการปฏิบัติงาน สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) หลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงาน ปฏิบัติงานตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด สำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ ปฏิบัติงานตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก

(4) การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี จัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นอีกอาชีพหนึ่งในวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) เป็นผู้กำกับดูแล ออกข้อบังคับ วางหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เพื่อควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้นั้นต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระราชูปถัมภ์, 2560)

1. เป็นผู้รับปริญญาทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือเป็นผู้ได้รับปริญญา หรือประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชีซึ่งทางคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

2. เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว โดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

3. มีอายุยี่สิบปีบริบูรณ์แล้ว

4. มีสัญชาติไทยหรือสัญชาติของต่างประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้

5. ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

6. ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่ ก.บช. เห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

7. ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ และ

8. ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี

ในคุณสมบัติข้อ (2) เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้วโดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้นั้น คือ ต้อง

1. ฝึกหัดงานสอบบัญชีเป็นเวลาต่อเนื่องไม่น้อยกว่า 3 ปีบริบูรณ์ และมีเวลาฝึกหัดงานไม่น้อยกว่า 3,000 ชั่วโมง

2. สอบผ่านวิชาการบัญชีตามที่ ก.บช. กำหนดไม่น้อยกว่า 4 รายวิชา และวิชาสอบบัญชี ไม่น้อยกว่า 1 รายวิชา ซึ่งรวมทุกวิชาแล้ว ไม่น้อยกว่า 15 หน่วยกิต วิชาการบัญชี ที่ ก.บช. กำหนดต้องศึกษาในหลักสูตรปริญญาตรีเพื่อเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีดังนี้

การบัญชีขั้นต้น/ขั้นต้นและการบัญชีขั้นกลาง/ชั้นกลาง 3 รายวิชา

การบัญชีขั้นสูง/ชั้นสูง 1 รายวิชา

การสอบบัญชี 1 รายวิชา

การบัญชีต้นทุน 1 รายวิชา

การภาษีอากร 1 รายวิชา

รวม 7 รายวิชา

3. ผ่านการทดสอบของคณะกรรมการทดสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี วิชาที่ทดสอบมี 5 วิชาคือ การบัญชี การสอบบัญชี 1 การสอบบัญชี 2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และการใช้คอมพิวเตอร์ในการจัดทำและตรวจสอบบัญชี จะต้องสอบผ่านให้ได้ทั้ง 5 วิชา โดยมีคะแนนในแต่ละวิชาไม่น้อยกว่า 60 คะแนน

2.3.1.3 ทนายความ (Lawyer)

พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 8 บัญญัติว่า “ทนายความ” หมายความว่า ผู้ที่สถาปนาทนายความได้รับจดทะเบียน และออกใบอนุญาตให้เป็นทนายความ โดยก่อนที่บุคคลใดจะมาประกอบวิชาชีพทนายความได้นั้นจะต้องผ่านการเรียนหลักสูตรนิติศาสตรบัณฑิตจากมหาวิทยาลัยเสียก่อนจึงจะมีคุณสมบัติที่จะสมัครสอบเพื่อขอใบอนุญาตให้เป็นทนายความจากสภาทนายความได้ ซึ่งในบางประเทศนั้นกำหนดให้ผู้ที่จะเป็นทนายความได้จะต้องสำเร็จการศึกษาชั้นเนติบัณฑิตเสียก่อนด้วย (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2553)

คุณสมบัติของผู้ที่จะเป็นทนายความ ตามพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 35 กำหนดให้ผู้ขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตต้องมีคุณสมบัติ ดังต่อไปนี้

(1) มีสัญชาติไทย

(2) อายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์ในวันยื่นคำขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาต

(3) สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีหรืออนุปริญญาทางนิติศาสตร์ หรือประกาศนียบัตรในวิชานิติศาสตร์ ซึ่งเทียบได้ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีหรืออนุปริญญาจากสถาบันการศึกษาซึ่งสภาทนายความเห็นว่าสถาบันการศึกษานั้นมีมาตรฐานการศึกษาที่ผู้ได้รับปริญญาตรีหรืออนุปริญญาทางนิติศาสตร์ หรือประกาศนียบัตรควรเป็นทนายความได้ และเป็นสมาชิกแห่งเนติบัณฑิตยสภา

(4) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่อง ในศีลธรรมอันดีและไม่ใช่เป็นผู้ได้กระทำการใดซึ่งแสดงให้เห็นว่าไม่น่าไว้วางใจในความซื่อสัตย์สุจริต

- (5) ไม่อยู่ในระหว่างต้องโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก
- (6) ไม่เคยต้องโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกในคดีที่คณะกรรมการเห็นว่าน่าจะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ
- (7) ไม่เป็นบุคคลผู้ต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้ล้มละลาย
- (8) ไม่เป็นโรคติดต่อซึ่งเป็นที่ยกเว้นการแจ้งแก่สังคม
- (9) ไม่เป็นผู้มีกายพิการหรือจิตบกพร่องอันเป็นเหตุให้เป็นผู้หย่อนสมรรถภาพในการประกอบอาชีพทนายความ
- (10) ไม่เป็นข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นซึ่งมีเงินเดือนและตำแหน่งประจำเว้นแต่ข้าราชการการเมือง
- (11) ไม่เป็นผู้ต้องห้ามมิให้ยื่นคำขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตตามมาตรา 71

2.3.2 ทักษะทางวิชาชีพ (Professional skill) ประกอบด้วยทักษะ 6 ประเภท ดังนี้

2.3.2.1 ทักษะทางปัญญา จัดเป็น 6 ระดับ คือ ความรู้ ความเข้าใจ การนำไปใช้ การวิเคราะห์ การสังเคราะห์ และการประเมิน โดยสิ่งสำคัญทักษะทางปัญญาทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพสามารถแก้ไขปัญหา ตัดสินใจ และใช้ดุลยพินิจที่ดีแก้ไขสถานการณ์ที่ซับซ้อนขององค์กรในเชิงธุรกิจได้

2.3.2.2 ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าทำงาน ประกอบด้วยทักษะทั่วไป และทักษะเฉพาะเจาะจงสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งรวมถึงความชำนาญทางตัวเลข และความชำนาญด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ การวิเคราะห์แบบจำลองการตัดสินใจและความเสี่ยง การวัด การรายงาน ความรู้ด้านกฎหมายและกฎเกณฑ์ข้อบังคับ

2.3.2.3 ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ทักษะคิดและพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี การพัฒนาทักษะเหล่านี้จะช่วยให้การเรียนรู้และการปรับคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ซึ่งรวมถึงการจัดการตนเอง ความคิดริเริ่ม อิทธิพลและการเรียนรู้ด้วยตนเอง ความสามารถที่จะเข้าร่วมและปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง

2.3.2.4 ทักษะทางปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นและการสื่อสาร จะช่วยให้ทำงานร่วมกับผู้อื่นรับ และส่งผ่านสารสนเทศได้ การตัดสินใจอย่างมีเหตุผลและมีประสิทธิภาพ

2.3.2.5 ทักษะทางการบริหารองค์กรและการจัดการธุรกิจ การวางแผนเชิงกลยุทธ์ การมีภาวะผู้นำ การพิจารณาและตัดสินใจอย่างมีวิชาชีพ

2.3.2.6 ทักษะที่เกิดจากการศึกษาทั่วไป

2.3.3 ค่านิยม จรรยาบรรณ และทัศนคติทางวิชาชีพ

(Professional value, ethics, attitude)

หลักการสำคัญของจรรยาบรรณวิชาชีพ (เอกพันธ์ ปัดถาวโร, 2555) ประกอบด้วย

2.3.3.1 ความรักความศรัทธาในอาชีพ

อาชีพที่ผู้ประกอบวิชาชีพถือปฏิบัตินั้นย่อมเป็นอาชีพที่สุจริต ในการประกอบอาชีพก็ย่อมได้รับผลตอบแทนจากวิชานั้น ๆ ดังนั้นความรักความศรัทธาเป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ประกอบวิชาชีพพึงมี เพื่อเป็นที่ยึดเหนี่ยวจิตใจและกำหนดกรอบของการกระทำอันจะส่งผลต่อความเจริญก้าวหน้าทางหน้าที่การงานและต่อสถาบัน

2.3.3.2 ความซื่อสัตย์สุจริต

การดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ นั้นโดยเฉพาะผู้ประกอบวิชาชีพจำเป็นต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต ทั้งในด้านการทำงานในหน้าที่ เพื่อนร่วมงาน รวมถึงหัวหน้างาน เพื่อจะทำให้การทำงานสำเร็จลุล่วงไปได้โดยไม่ก่อให้เกิดปัญหาทั้งระหว่างการทำงานรวมถึงภายหลังจากการทำงานเสร็จสิ้นไปแล้วก็ตาม

2.3.3.3 การให้ความเคารพต่อกฎระเบียบข้อบังคับหรือจรรยาบรรณในอาชีพ

อาชีพแต่ละอาชีพนั้ย่อมมีกฎระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ เพื่อเป็นกรอบและแนวทางให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติ จรรยาบรรณวิชาชีพเป็นตัวกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีบุคลิกลักษณะตามแบบแผนของอาชีพโดยต้องอาศัยผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเคารพและปฏิบัติตามจึงจะบังเกิดผล

2.3.3.4 ยกย่องให้เกียรติผู้ร่วมวิชาชีพ

วิชาชีพแต่ละแขนงย่อมมีเกียรติ การยกย่องและให้เกียรติผู้ร่วมวิชาชีพมีความสำคัญอย่างยิ่ง การช่วยเหลือเกื้อกูลซึ่งกันและกันเป็นสิ่งสำคัญ สร้างมิตรภาพทั้งการทำงานและเรื่องการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ทางสังคม เพื่อให้การประกอบอาชีพดำเนินไปอย่างไม่มีขัดแย้งและประสบผลสำเร็จ

2.3.3.5 การรวมกลุ่มเพื่อสร้างความมั่นคงในวิชาชีพ

เมื่อมีวิชาชีพเกิดขึ้นการที่จะทำให้องค์กรนั้นมีความเข้มแข็ง และเป็นที่ยอมรับกันมากในสังคม จำเป็นต้องมีการรวมกลุ่มทางสังคมเพื่อผนึกกำลังสร้างสรรค์สิ่งต่าง ๆ ออกมาสู่สาธารณชน ทำให้เกิดการก่อตัวขององค์กรเพื่อเป็นรากฐานความมั่นคงทางวิชาชีพต่อไป

2.3.3.6 การปฏิบัติตนให้อยู่ในจรรยาบรรณวิชาชีพ

การที่บุคคลประกอบอาชีพใด ๆ ที่จำเป็นต้องมีพร้อมทั้งประสบการณ์ความสามารถในเรื่องวิชาการแล้ว ยังต้องมีจรรยาบรรณวิชาชีพ ซึ่งจรรยาบรรณเป็นเครื่องมือสำคัญที่

ช่วยให้ผู้ประกอบการวิชาชีพ มีหลักการและแนวทางปฏิบัติตามที่ถูกต้องเหมาะสม นำมาซึ่งประสิทธิภาพ และประสิทธิผลในการปฏิบัติงาน รวมทั้งความเลื่อมใสศรัทธาและความเชื่อมั่นจากผู้ที่เกี่ยวข้อง

ดังนั้นการปฏิบัติตนให้อยู่ในจรรยาบรรณวิชาชีพจึงเปรียบเสมือนตัวชี้วัด มาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้ประกอบการวิชาชีพ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระราชูปถัมภ์, 2560) โดยมี หลักปฏิบัติดังนี้

ความซื่อสัตย์

ปฏิบัติงานอย่างมีเกียรติและซื่อสัตย์ตลอดเวลาที่ได้ร่วมงานทั้งกับผู้รับบริการ และเพื่อนร่วมวิชาชีพด้วยกัน ซึ่งเป็นตัวสำคัญที่บ่งบอกถึงความจริงใจทั้งต่อหน้าและลับหลัง

ความเป็นกลาง

ดำเนินกิจกรรมอย่างยุติธรรมและไม่ลำเอียง ซึ่งจะต้องปราศจากอคติหรือพิจารณา มาเป็นการล่วงหน้า ไม่ก่อให้เกิดความขัดแย้งในรูปแบบการแสดงออกต่อผู้รับบริการวิชาชีพและเพื่อน ร่วมวิชาชีพ

ความเป็นอิสระ

การปฏิบัติงานจะต้องมีความเป็นอิสระในการให้บริการทางด้านต่าง ๆ หรือบริการ สาธารณะซึ่งการดำเนินการนั้นเป็นไปอย่างอิสระ แต่ผู้ประกอบการวิชาชีพต้องพึงระลึกอยู่เสมอว่า ผลประโยชน์ที่ได้รับเป็นไปอย่างถูกกฎหมาย เป็นไปตามระเบียบแบบแผนแล้วข้อตกลงที่ตั้งไว้

การรักษาความลับ

ผู้ประกอบการวิชาชีพจะต้องให้ความนับถือธรรมชาติของความลับของข้อมูลของ ผู้รับบริการในการให้บริการทางวิชาชีพและข้อมูลควรได้รับการปกปิดแก่บุคคลที่ 3 โดยปราศจาก การขออนุญาตเฉพาะเรื่อง หรือเป็นหลักเกณฑ์ทางกฎหมาย

มาตรฐานวิชาการและวิชาชีพ

ผู้ประกอบการวิชาชีพถูกคาดหวังว่าจะต้องมีมาตรฐานทั้งทางด้านวิชาการและวิชาชีพ ตามคุณสมบัติวิชาชีพของผู้ประกอบการวิชาชีพ ซึ่งเป็นพื้นฐานในการปฏิบัติหน้าที่ที่เป็นบรรทัดฐาน เดียวกัน ประสพการณ์ทางวิชาการและวิชาชีพจะถูกนำมาใช้ในการปฏิบัติหน้าที่โดยผู้รับบริการ วิชาชีพพึงได้รับอย่างเท่าเทียมกัน

ความสามารถและความระมัดระวัง

ผู้ประกอบการวิชาชีพจะต้องแสดงออกในการให้บริการทางวิชาชีพด้วยความระมัดระวัง ด้วยความสามารถ และด้วยความขยันหมั่นเพียร เนื่องจากมีหน้าที่จะต้องรักษาความรู้และความชำนาญ อย่างต่อเนื่อง

พฤติกรรมทางจริยธรรม

ผู้ประกอบการวิชาชีพจะต้องประพฤติตนอย่างมีจริยธรรมตลอดเวลาและต้องรักษาชื่อเสียงที่ดีในวิชาชีพ การให้คำปรึกษาแก่ผู้รับบริการวิชาชีพอย่างเต็มความสามารถ

กล่าวโดยสรุป จรรยาบรรณในวิชาชีพ เป็นประมวลมาตรฐานความประพฤติที่ผู้ประกอบการวิชาชีพจะต้องประพฤติปฏิบัติ เป็นแนวทางให้ผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติอย่างถูกต้อง เพื่อผดุงเกียรติและสถานะของวิชาชีพนั้นก็ได้ผู้กระทำผิดจรรยาบรรณ จะต้องได้รับโทษโดยว่ากล่าว ตักเตือน ถูกพักงาน หรือถูกยกเลิกใบประกอบวิชาชีพได้ ซึ่งจรรยาบรรณในวิชาชีพจะเป็นสิ่งสำคัญในการที่จะจำแนกอาชีพว่าเป็นวิชาชีพหรือไม่ อาชีพที่เป็น “วิชาชีพ” นั้นกำหนดให้มีองค์กรรองรับ และมีการกำหนดมาตรฐานของความประพฤติของผู้อยู่ในวงการวิชาชีพซึ่งเรียกว่า “จรรยาบรรณ” ส่วนลักษณะ “วิชาชีพ” ที่สำคัญคือ เป็นอาชีพที่มีศาสตร์ขั้นสูงรองรับ นอกจากนี้จะต้องมีองค์กรหรือสมาคมวิชาชีพ ตลอดจนมี “จรรยาบรรณในวิชาชีพ” เพื่อให้สมาชิกในวิชาชีพดำเนินชีวิตตามหลักมาตรฐานดังกล่าว หลักที่กำหนดในจรรยาบรรณวิชาชีพทั่วไป คือ แนวความประพฤติปฏิบัติที่มีต่อวิชาชีพต่อผู้เรียน ต่อตนเอง และต่อสังคม

2.4 กรอบแนวคิดการวิจัย

ผู้วิจัยได้ดำเนินการศึกษาวิจัยเอกสารและได้ทำการสัมภาษณ์มุมมองและความเห็นของผู้ให้บริการทางภาษีในส่วนภาครัฐ ในประเด็นเชิงเหตุผลเกี่ยวกับบทบัญญัติและความจำเป็นในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย ซึ่งผู้วิจัยประมวลผล และสรุปเป็นกรอบแนวคิดการวิจัย ได้ดังตารางที่ 2.2 ต่อไปนี้

ตารางที่ 2.2

กรอบแนวคิดการวิจัยในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสม
ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

1. คุณสมบัติที่ควรมี	1.1 ระดับการศึกษา/วิชาชีพ 1.1.1 เป็นผู้ที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรีขึ้นไปในสาขากฎหมายหรือสาขาบัญชี หรือสาขาที่เกี่ยวข้อง 1.2 ประสบการณ์ทางวิชาชีพ 1.2.1 ควรมีประสบการณ์ในการทำงานให้คำปรึกษาทางด้านภาษีอย่างน้อย 2-3 ปี หรือ 1.2.2 เป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตในสาขาที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) หรือทนายความ ซึ่งได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาตให้เป็นทนายความ
2. องค์ความรู้ที่ควรมี	2.1 ความรู้และทักษะทางวิชาชีพ 2.1.1 มีความรู้ความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีตามหลักประมวลรัษฎากรในเชิงลึก 2.1.2 มีความรู้ความเข้าใจในภาษีระหว่างประเทศ เช่น Transfer pricing การกำหนดราคาโอนสำหรับการทำธุรกรรมข้ามชาติ, อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ 2.1.3 มีความรู้ความเข้าใจในด้านการบัญชี การเงิน และด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง 2.1.4 มีความรู้ความเข้าใจในลักษณะธุรกิจที่หลากหลาย 2.1.5 มีความรู้ความเข้าใจด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนสามารถปฏิบัติได้ถูกต้องเกี่ยวกับภาษีธุรกิจที่เกี่ยวข้อง 2.2 จรรยาบรรณวิชาชีพ

บทที่ 3

วิธีการวิจัย

สำหรับบทนี้จะนำเสนอวิธีการศึกษาวิจัยโดยละเอียด ในการค้นคว้าอิสระนี้มุ่งเน้นศึกษาคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาอาชีพการในประเทศไทย งานวิจัยนี้จะใช้วิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยใช้ข้อมูลปฐมภูมิและข้อมูลทุติยภูมิในการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูล โดยข้อมูลปฐมภูมิมาจากการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) กับผู้ประกอบการอาชีพให้คำปรึกษาด้านภาษี และข้อมูลทุติยภูมิมาจากการศึกษางานวิจัย หนังสือ และบทความต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เป็นการวิจัยที่มุ่งเน้นอธิบายกระบวนการของปรากฏการณ์ทางสังคมและความสัมพันธ์ของปรากฏการณ์กับสภาพแวดล้อม โดยอาศัยมิติทางสังคมและวัฒนธรรมเป็นหลักในการศึกษาและวิเคราะห์ปรากฏการณ์นั้น

สาเหตุที่ผู้วิจัยเลือกวิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ เนื่องจากการวิจัยเชิงคุณภาพเป็นกระบวนการแสวงหาความรู้ ความจริงอย่างละเอียดเกี่ยวกับการศึกษาที่มีขอบเขตเฉพาะเจาะจง ซึ่งข้อดีของการวิจัยเชิงคุณภาพ คือ สามารถถ่ายทอดให้ผู้อ่านทราบและเข้าใจความเป็นจริงได้อย่างลุ่มลึกและกระชับ สามารถดำเนินการศึกษาวิจัยได้ภายใต้สถานการณ์ที่ผู้วิจัยไม่สามารถคาดหมาย ควบคุม หรือกระทำการต่าง ๆ ให้เป็นไปตามความต้องการได้ และการวิจัยนี้เป็นการมุ่งเน้นศึกษาถึงคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาอาชีพการในประเทศไทย ซึ่งมีขอบเขตของการศึกษาวิจัยไม่กว้างขวาง แต่มีลักษณะเฉพาะเจาะลึก อีกทั้งประชากรและกลุ่มตัวอย่างมีขอบเขตเจาะจง นอกจากนี้ผู้วิจัยสามารถออกแบบคำถามที่ใช้ในการสัมภาษณ์ เพื่อให้ข้อมูลหรือคำตอบที่อยู่ในประเด็นที่ต้องการศึกษาได้ ในขณะที่ผู้ให้สัมภาษณ์มีความเป็นอิสระในการให้ข้อมูลด้วย

การเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ให้ข้อมูลโดยใช้การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) เพื่อให้ทราบมุมมองและทัศนคติของผู้ให้สัมภาษณ์ ใช้คำถามปลายเปิด โดยไม่มีการกำหนดคำตอบไว้ล่วงหน้า โดยงานวิจัยนี้จะอ้างอิงตามระเบียบวิธีวิจัยแบบปรากฏการณ์นิยม (Phenomenology) (Groenewald, 2004; Mack, Woodsong, Macqueen, Guest, and Namey, 2005) และใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) คือ การตีความสร้างข้อสรุป แบบอุปนัย (Induction) จากเอกสารดังกล่าวประกอบกับเอกสารอื่น ๆ โดยอาจมีการแบ่งประเภทตามเนื้อหาของเอกสาร และเปรียบเทียบเนื้อหาประเภทต่าง ๆ เข้าด้วยกัน ทั้งนี้ในการวิจัยเชิงคุณภาพนั้นการวิเคราะห์ข้อมูลเอกสารไม่ได้สนใจเพียงแค่ข้อความที่ปรากฏในเอกสาร หากทว่าพยายามค้นหาและตีความหมายที่แฝงอยู่ใน

ข้อความเหล่านั้นอีกด้วย โดยอาศัยข้อมูลที่ได้รวบรวมได้ด้วยวิธีการอื่น เช่น ข้อมูลการสัมภาษณ์ มาประกอบการวิเคราะห์และตีความหมายข้อมูลในเอกสาร (เอื้อมพร หลินเจริญ, 2555, น. 26-27)

3.1 ขั้นตอนในการวิจัยเชิงคุณภาพ

ขั้นตอนการวิจัยเชิงคุณภาพ ประกอบด้วย

3.1.1 กำหนดหัวข้อวิจัย คำถามงานวิจัย และวัตถุประสงค์ของงานวิจัย เพื่อศึกษาค้นคว้าข้อมูล และวางแผนระเบียบวิธีวิจัยให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์งานวิจัยต่อไป

3.1.2 ทบทวนองค์ความรู้เกี่ยวกับเรื่องที่จะศึกษา โดยการทบทวนวรรณกรรมในข้อมูลที่ต้องการศึกษา รวมทั้งระเบียบการวิจัยเชิงคุณภาพ วิธีวิจัยแบบปรากฏการณ์นิยม (Phenomenology) เพื่อเป็นแนวทางในการวิจัย และเตรียมความรู้เกี่ยวกับแนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับปรากฏการณ์ที่จะศึกษา โดยศึกษาอย่างกว้าง ๆ เพื่อเป็นแนวทางในการสร้างกรอบแนวคิดการวิจัย และบทสัมภาษณ์

โดยผู้วิจัยได้ศึกษาวิจัยเชิงเอกสารจากแหล่งข้อมูลที่เป็นข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพด้านบัญชี ด้านกฎหมาย และที่ปรึกษาภาษีอากร ทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ งานวิจัย บทความต่าง ๆ และข้อมูลออนไลน์ (Online Document) ที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้การทบทวนวรรณกรรม ผู้วิจัยได้กระทำตลอดกระบวนการวิจัย ตั้งแต่ก่อนเก็บรวบรวมข้อมูล ขณะเก็บรวบรวมข้อมูล และภายหลังการเก็บรวบรวมข้อมูล

3.1.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล หลังจากการทบทวนวรรณกรรม และกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยได้แล้ว ผู้วิจัยเลือกวิธีการเก็บข้อมูลด้วยการสัมภาษณ์เชิงลึก โดยกำหนดกลุ่มตัวอย่างสำหรับการศึกษาค้นคว้า คือ ผู้ให้ข้อมูลจากผู้ประกอบอาชีพให้คำปรึกษาทางด้านภาษี ซึ่งพิจารณาจากผู้ให้ข้อมูลจากประสบการณ์ในวิชาชีพที่เกี่ยวข้องด้านบัญชี ภาษีอากร และกฎหมาย จำนวน 2 ท่าน ได้แก่

ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 1 ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์ ผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชีและภาษีอากรซึ่งเป็นอดีตรองอธิบดีกรมสรรพากร เพื่อให้ได้มุมมองและความเห็นของผู้ให้บริการทางภาษีในภาครัฐ สำหรับประเด็นเชิงเหตุผลเกี่ยวกับความจำเป็นในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

ผู้ให้ข้อมูลคนที่ 2 ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์ กรรมการบริหาร (Partner) ผู้ให้คำปรึกษาในสายงานภาษีและกฎหมาย ของบริษัทตรวจสอบบัญชีและให้คำปรึกษาทางธุรกิจแห่งหนึ่ง ในประเทศไทย ซึ่งมีประสบการณ์ในการให้คำปรึกษาทางด้านภาษีและกฎหมายให้แก่องค์กรธุรกิจมากกว่า 20 ปี เพื่อให้ได้มุมมองและความเห็นจากผู้ปฏิบัติงานในด้านให้คำปรึกษาทางภาษีในฝั่งเอกชน ในประเด็น

เชิงเหตุผลเกี่ยวกับความจำเป็นในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษา
อากรในประเทศไทย

การสัมภาษณ์เชิงลึก ซึ่งมีขั้นตอนดังนี้

(1) ผู้วิจัยเตรียมคำถามไว้ล่วงหน้า โดยเป็นลักษณะคำถามแบบปลายเปิด เพื่อให้ผู้ให้สัมภาษณ์ได้แสดงความคิดเห็นและมุมมองได้อย่างเป็นอิสระ ซึ่งผู้วิจัยได้กำหนดคำถามหลักที่ต้องการไว้ โดยอ้างอิงตามคำถามวิจัยและกรอบแนวคิดการวิจัยเป็นสำคัญ นอกจากนี้ผู้วิจัยได้ศึกษาประวัติและข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์ เพื่อทำความรู้จักผู้ให้ข้อมูลในเบื้องต้นก่อนการสัมภาษณ์ด้วย

(2) การดำเนินการสัมภาษณ์

1. ผู้วิจัยได้ดำเนินการสัมภาษณ์ นาย ก (นามสมมติ) ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชี ภาษี ซึ่งเป็นอดีตรองอธิบดีกรมสรรพากร เพื่อให้ได้มุมมองและความเห็นของผู้ให้บริการทางภาษีใน ส่วนภาครัฐ ซึ่งได้มีการสัมภาษณ์ทั้งหมด 2 ครั้ง โดยทั้ง 2 ครั้งได้โทรศัพท์นัดหมายวันและเวลา ล่วงหน้าก่อนทำการสัมภาษณ์ และดำเนินการสัมภาษณ์ครั้งที่ 1 ในวันที่ 8 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2561 เวลาประมาณ 14.30 น. ซึ่งในการสัมภาษณ์มีการจดบันทึกผลการสัมภาษณ์ โดยการจดบันทึกผู้วิจัย จะเน้นบันทึกที่สำคัญ (Key Word) และใช้เครื่องมืออื่นช่วย ได้แก่ เทปบันทึกเสียง ซึ่งผู้วิจัยได้ขอ อนุญาตผู้ถูกสัมภาษณ์ไว้ก่อนและได้รับอนุญาตแล้ว (เทปบันทึกเสียงที่ใช้ คือ โปรแกรมบันทึกเสียง ของโทรศัพท์มือถือ ซึ่งผู้วิจัยได้ปิดสัญญาณโทรศัพท์และอินเทอร์เน็ตเพื่อป้องกันการรบกวน และไฟล์ การบันทึกสูญหาย)

การสัมภาษณ์ใช้ระยะเวลาทั้งสิ้นประมาณ 1 ชั่วโมง ในประเด็นเชิง เหตุผลเกี่ยวกับความสำคัญและความจำเป็นในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของ ที่ปรึกษาภาษาอากรในประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทบทวนคำถามและคำตอบในการสัมภาษณ์อีกครั้ง ก่อนยุติการสัมภาษณ์ เพื่อให้ข้อมูลที่ได้รับเข้าใจตรงกันทั้ง 2 ฝ่าย และข้อมูลที่สำคัญไม่ตกหล่น และ ผู้วิจัยได้กล่าวขอบคุณ พร้อมขอความอนุเคราะห์ไว้ล่วงหน้าสำหรับการสัมภาษณ์เพื่อขอข้อมูลเพิ่มเติม ในโอกาสหน้า ซึ่งผู้ให้ข้อมูลมีความยินดีเป็นอย่างยิ่ง

ผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์มาถอดความ ประมวลผล ตาม ขั้นตอนดังนี้

- 1) ถอดเทปที่ได้จากการสัมภาษณ์แบบคำต่อคำ (Verbatim) ออกเป็น บทสนทนาตามตัวอักษรตรวจสอบข้อมูลโดยการเปรียบเทียบข้อมูลจากการฟังเทปหลาย ๆ ครั้ง
- 2) อ่านข้อความที่ได้จากการถอดเทปหรือเนื้อหาเพื่อให้เกิดความเข้าใจ
- 3) เขียนสรุปข้อความที่แปลความได้จากการสัมภาษณ์

4) ผู้วิจัยวิเคราะห์ข้อความที่ได้จากการสัมภาษณ์หรือจากเนื้อหา

5) เมื่อตีความข้อมูลแล้วพบว่าไม่สอดคล้องตามกรอบแนวคิดการวิจัย จึงทำการศึกษาเพิ่มเติมจากบทความ เอกสารที่เกี่ยวข้อง และแหล่งค้นคว้าออนไลน์ ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ และนำมาปรับปรุงกรอบแนวคิดการวิจัยในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาวิชาชีพอากรในประเทศไทยอีกครั้ง

หลังจากการสัมภาษณ์ครั้งที่ 1 ผู้วิจัยได้มีการทบทวนวรรณกรรมเพิ่มเติมโดยศึกษาในส่วนบทบัญญัติและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพด้านกฎหมายอาญา ทั้งในประเทศและต่างประเทศ และนำมาปรับปรุงกรอบแนวคิดการวิจัยในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาวิชาชีพอากรในประเทศไทยอีกครั้ง

ผู้วิจัยได้โทรศัพท์นัดหมายวันและเวลาล่วงหน้าก่อนทำการสัมภาษณ์ และดำเนินการสัมภาษณ์ นาย ก ครั้งที่ 2 ในวันที่ 5 เมษายน พ.ศ. 2561 เวลาประมาณ 16.30 น. ซึ่งในการสัมภาษณ์มีการจดบันทึกผลการสัมภาษณ์ โดยการจดบันทึกผู้วิจัยได้เน้นบันทึกที่สำคัญ (Key Word) และใช้เครื่องมืออื่นช่วย ได้แก่ เทปบันทึกเสียง ซึ่งผู้วิจัยได้ขออนุญาตผู้ถูกสัมภาษณ์ไว้ก่อนและได้รับอนุญาตแล้ว การสัมภาษณ์ใช้ระยะเวลาทั้งสิ้นประมาณ 1 ชั่วโมง โดยอาศัยกรอบคำถามและกรอบแนวคิดการวิจัยเป็นหลักอ้างอิงในการสัมภาษณ์

ผู้วิจัยได้นำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์มาถอดเทป ถอดความ และประมวลผล ตามขั้นตอนที่กล่าวไปแล้วข้างต้น

2. ผู้ให้ข้อมูลในภาคเอกชน ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์ กรรมการบริหาร (Partner) ผู้ให้คำปรึกษาในสายงานอาญาและกฎหมาย บริษัทตรวจสอบบัญชีและให้คำปรึกษาทางธุรกิจแห่งหนึ่งประจำประเทศไทย เพื่อให้ได้มุมมองและความเห็นจากผู้ให้บริการคำปรึกษาทางอาญาในฝั่งเอกชน โดยผู้วิจัยได้เข้าพบและขอความอนุเคราะห์ขอสัมภาษณ์ไว้ล่วงหน้าประมาณ 1 เดือน ด้วยตนเอง และดำเนินการสัมภาษณ์ในวันที่ 18 เมษายน พ.ศ. 2561 เวลาประมาณ 19.50 น. ณ อาคารคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ซึ่งในการสัมภาษณ์มีการจดบันทึกผลการสัมภาษณ์ โดยการจดบันทึกผู้วิจัยจะเน้นบันทึกที่สำคัญ (Key Word) และใช้เครื่องมืออื่นช่วย ได้แก่ เทปบันทึกเสียง ซึ่งผู้วิจัยได้ขออนุญาตผู้ถูกสัมภาษณ์ไว้ก่อนและได้รับอนุญาตแล้ว การสัมภาษณ์ใช้ระยะเวลาทั้งสิ้นประมาณ 30 นาที โดยอาศัยกรอบคำถามและกรอบแนวคิดการวิจัยเป็นหลักอ้างอิงในการสัมภาษณ์ โดยผู้วิจัยได้ทบทวนคำถามและคำตอบในการสัมภาษณ์อีกครั้งก่อนยุติการสัมภาษณ์ เพื่อให้ข้อมูลที่ได้รับเข้าใจตรงกันทั้ง 2 ฝ่าย และข้อมูลที่สำคัญไม่ตกหล่น

ผู้วิจัยได้นำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์มาถอดเทป ถอดความ และประมวลผล ตามขั้นตอนที่กล่าวไปแล้วข้างต้น นำเอามุมมองและความเห็นจากการสัมภาษณ์ดังกล่าว มาเป็นส่วนหนึ่งในการวิเคราะห์และสรุปผลของงานวิจัยประกอบกับการวิจัยเอกสาร

3.1.4 การวิเคราะห์ข้อมูลและนำเสนอผลการวิจัย

สำหรับขั้นตอนในการวิเคราะห์เนื้อหา หลังจากดำเนินการสัมภาษณ์แล้ว นำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์มาถอดเทป ถอดความ และประมวลผลเรียบร้อยแล้ว ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูล ใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) คือ การตีความสร้างข้อสรุป แบบอุปนัย (Induction) จากเอกสารที่ค้นคว้าได้จากแหล่งอ้างอิงต่าง ๆ ประกอบกับข้อมูลที่ประมวลผลได้จากการสัมภาษณ์ โดยมีการแบ่งประเภทตามเนื้อหาของเอกสารหรือข้อความ แล้วเปรียบเทียบความเหมือนความต่างของเนื้อหาประเภทต่าง ๆ เข้าด้วยกัน ค้นหาความสัมพันธ์ของประเด็นสำคัญเกิดขึ้น และนำเสนอประเด็นสำคัญเป็นผลการวิจัย

3.2 แหล่งข้อมูล

แหล่งข้อมูลสำหรับการศึกษาวิจัย ดังนี้

3.2.1 แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ (Primary data) ที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) โดยผู้ให้ข้อมูล คือ ผู้ประกอบอาชีพให้คำปรึกษาทางด้านภาษี ซึ่งพิจารณาจากผู้ให้ข้อมูลจากประสบการณ์ในวิชาชีพที่เกี่ยวข้องด้านบัญชี ภาษีอากร และกฎหมายทั้งภาครัฐและภาคเอกชน

3.2.2 แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ที่ได้จากการศึกษาค้นคว้าเชิงเอกสาร ข้อมูลองค์กร ข้อบังคับ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพด้านบัญชี ด้านกฎหมาย และที่ปรึกษาภาษีอากร ทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ งานวิจัย หนังสือ บทความวิจัย และข้อมูลออนไลน์ (Online Document) ที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ

3.3 การกำหนดกลุ่มตัวอย่าง

ในการกำหนดกลุ่มตัวอย่างเพื่อการศึกษา ผู้วิจัยเลือกใช้การสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) เนื่องจากวัตถุประสงค์ของงานวิจัยนี้มุ่งเน้นศึกษาความสำคัญของอาชีพที่ปรึกษาภาษีอากร คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย ดังนั้นผู้ให้ข้อมูลจะต้องเป็นผู้ประกอบอาชีพให้คำปรึกษาทางด้านภาษี ซึ่งพิจารณาจากประสบการณ์ในวิชาชีพที่เกี่ยวข้องด้านบัญชี

ภาชีอากร และกฎหมาย ทั้งภาครัฐและภาคเอกชน โดยในการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยเลือกผู้ให้ข้อมูลหลัก เพื่อให้ได้มาซึ่งมุมมองและความเห็นของผู้ให้บริการทางภาษี จำนวน 2 ท่าน ได้แก่ ผู้ให้ข้อมูลในส่วน ภาครัฐ 1 ท่าน และผู้ให้ข้อมูลในภาคเอกชน 1 ท่าน

3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) โดยบทสัมภาษณ์เชิงลึกเป็นข้อมูลที่ดีที่สุดในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับมุมมองและประสบการณ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีการสำรวจหัวข้อที่ละเอียดอ่อน ผู้วิจัยใช้การสัมภาษณ์ที่ไม่มีโครงสร้างแน่นอน (Unstructured Interview) ซึ่งการสัมภาษณ์เป็นลักษณะคำถามปลายเปิด ที่ไม่มีการกำหนดคำตอบไว้แน่นอนตายตัว คำถามที่ใช้และลำดับคำถามจึงเปลี่ยนแปลงยืดหยุ่นได้ ผู้วิจัยมีอิสระในการดัดแปลงคำถามได้เหมาะสม แต่ก็ให้เป็นไปตามที่ได้ตั้งวัตถุประสงค์ไว้ตามกรอบแนวคิดการวิจัย (ตามตารางที่ 2.2 กรอบแนวคิดการวิจัยในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย) และผู้ให้สัมภาษณ์ก็มีอิสระในการตอบและแสดงความเห็น

เครื่องมือที่สำคัญที่ใช้ในการวิจัยเชิงคุณภาพ อีกอย่างหนึ่งคือ ผู้วิจัย (Researcher) ซึ่งจะทำหน้าที่เป็นผู้สัมภาษณ์ (Interviewer) ที่ต้องจดบันทึก เก็บรวบรวมข้อมูลที่เกิดขึ้น ณ ขณะนั้นไปพร้อม ๆ กับการวิเคราะห์ และถ่วงรอนข้อมูล โดยใช้ประสาทสัมผัสทางตาและหู ความรู้ ทักษะการเก็บรวบรวมข้อมูล ประสบการณ์ และภูมิหลังของนักวิจัย ทั้งนี้เพื่อช่วยให้ผู้วิจัยสามารถตีความหาความหมายของพฤติกรรม ปรากฏการณ์ หรือสถานการณ์ ได้อย่างครอบคลุม ตลอดจนสามารถปรับเปลี่ยนขั้นตอนหรือวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลได้ทันทั่วทั้งที่ (สิรินภา กิจเกื้อกูล, 2561, น. 278)

สำหรับอุปกรณ์ในการเก็บข้อมูลจากการสัมภาษณ์ ดังนี้

- 1) การจดบันทึก โดยจดบันทึกข้อความที่เป็นหลักสำคัญที่ได้จากผู้ให้สัมภาษณ์ วันที่และเวลาในการสัมภาษณ์
- 2) เทปบันทึกเสียง ใช้ในการบันทึกข้อความที่ได้จากการสัมภาษณ์ เพื่อนำมาทบทวนข้อมูลทั้งหมดที่ได้จากการสัมภาษณ์ โดยนำมาถอดเทป ถอดความ ประมวลผล และสรุปผล

3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อทำการศึกษานี้มีวิธีการ ดังนี้

3.5.1 การเก็บข้อมูลปฐมภูมิ (Primary data) จากการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) โดยผู้ให้ข้อมูล คือ ผู้ประกอบอาชีพให้คำปรึกษาทางด้านภาษี ซึ่งพิจารณาจากผู้ให้ข้อมูลจากประสบการณ์ในวิชาชีพที่เกี่ยวข้องด้านบัญชี ภาษีอากร และกฎหมายทั้งภาครัฐและภาคเอกชน

ผู้ให้ข้อมูลในส่วนภาครัฐ ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์ ผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชีและภาษีอากรซึ่งเป็นอดีตรองอธิบดีกรมสรรพากร เพื่อให้ได้มาซึ่งมุมมองและความเห็นของผู้ให้บริการทางภาษีในส่วนภาครัฐ ในประเด็นเชิงเหตุผลเกี่ยวกับบทบัญญัติและความจำเป็นในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

ผู้ให้ข้อมูลในภาคเอกชน ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์กรรมการบริหาร (Partner) ผู้ให้คำปรึกษาในสายงานภาษีและกฎหมายของบริษัทตรวจสอบบัญชีและให้คำปรึกษาทางธุรกิจแห่งหนึ่งในประเทศไทย ซึ่งมีประสบการณ์ในการให้คำปรึกษาทางด้านภาษีและกฎหมายให้แก่องค์กรธุรกิจมากกว่า 20 ปี เพื่อให้ได้มาซึ่งมุมมองและความเห็นจากผู้ปฏิบัติงานในด้านให้คำปรึกษาทางภาษีในฝั่งเอกชน ในประเด็นเชิงเหตุผลเกี่ยวกับบทบัญญัติและความจำเป็นในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

3.5.2 การเก็บข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) การวิจัยเชิงเอกสารจากแหล่งข้อมูลที่เป็นข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพด้านบัญชี ด้านกฎหมาย และที่ปรึกษาภาษีอากรทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ งานวิจัย หนังสือ บทความต่าง ๆ และข้อมูลออนไลน์ (Online Document) ที่เกี่ยวข้อง

3.6 การวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยนี้ใช้การวิเคราะห์ข้อมูลแบบ การวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) คือ การตีความสร้างข้อสรุป แบบอุปนัย (Induction) จากเอกสารที่ค้นคว้าได้จากแหล่งอ้างอิงต่าง ๆ ประกอบกับข้อมูลที่ประมวลผลได้จากการสัมภาษณ์ โดยมีการแบ่งประเภทตามเนื้อหาของเอกสารหรือข้อความ แล้วเปรียบเทียบความเหมือนความต่างของเนื้อหาประเภทต่าง ๆ เข้าด้วยกัน ค้นหาความสัมพันธ์ของประเด็นสำคัญเกิดขึ้น และนำเสนอประเด็นสำคัญเป็นผลการวิจัย

3.7 การสรุปผลการศึกษา

หลังจากได้ข้อมูลจากการเก็บรวบรวมทั้งข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) ผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึกมาถอดความ ประมวลผล และทำการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) ที่สอดคล้องจากการรวบรวมข้อมูลที่ได้จากแหล่งค้นคว้าต่าง ๆ นำมาศึกษาเปรียบเทียบในประเด็นต่าง ๆ และสรุปสาระสำคัญที่สะท้อนความคิดเห็นของผู้ทำการศึกษา และการตีความตามรูปแบบที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมประกอบกับข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึก จากนั้นจะทำการสรุปผลการศึกษา ตามข้อมูลที่ได้ทำการวิเคราะห์แล้ว ซึ่งนำเสนอในบทที่ 4 และบทที่ 5 ต่อไป

3.8 ประวัติและข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์

ในการนำเสนอข้อมูล และเขียนงานการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยใช้นามสมมติเพื่อเป็นการรักษาความลับของผู้ให้ข้อมูล แต่จะนำเสนอประวัติและข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์ ที่ระบุถึงประสบการณ์ในวิชาชีพ ดังนี้

ตารางที่ 3.1

ประวัติและข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูลส่วนภาครัฐ

ผู้ให้สัมภาษณ์:	ผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชีและภาษีอากร
การอ้างอิงในงานวิจัยนี้:	นาย ก
อายุ:	68 ปี
ระยะเวลาการทำงาน:	มากกว่า 40 ปี
ประวัติศึกษา:	ปริญญาตรี สาขาบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปริญญาโท สาขาบริหารธุรกิจ, Eastern New Mexico University หลักสูตรผู้บริหารระดับสูง (วตท 13) สถาบันวิทยาการตลาดทุน หลักสูตรป้องกันราชอาณาจักร (วปอ 2546) มหาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร หลักสูตร Advanced Audit Committee Program หลักสูตร Director Accreditation Program (DAP) สมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย
ประสบการณ์ในวิชาชีพ:	กรรมการและประธานคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร อธิตรองอธิบดีกรมสรรพากร
วันที่สัมภาษณ์:	8 กุมภาพันธ์ 2561 และ 5 เมษายน 2561
เวลา:	14.30 – 15.30 น. และ 16.30 – 17.30 น.

ตารางที่ 3.2

ประวัติและข้อมูลทั่วไปของผู้ให้ข้อมูลในภาคเอกชน

ผู้ให้สัมภาษณ์:	นักวิชาชีพและผู้เชี่ยวชาญในด้านบัญชีและภาษี
การอ้างอิงในงานวิจัยนี้:	นักวิชาชีพและผู้เชี่ยวชาญในด้านบัญชีและภาษี บริษัท K
อายุ:	44 ปี
ตำแหน่งงาน:	Partner แผนก Tax & Legal services
ระยะเวลาการทำงาน:	มากกว่า 20 ปี
ประวัติศึกษา:	นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ สมาชิกสภาทนายความ
ประสบการณ์ในวิชาชีพ:	กรรมการบริหาร (Partner) แผนก Tax & Legal services บริษัท สำนักภาษี เคพีเอ็มจี ภูมิภาค จำกัด
วันที่สัมภาษณ์:	18 เมษายน 2561
เวลา:	19.50 – 20.20 น.

บทที่ 4

ผลการวิจัยและอภิปรายผล

ในบทนี้จะนำเสนอผลการวิจัย “คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีในประเทศไทย” หลังจากผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) มาถอดความ ประมวลผล และทำการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) ที่สอดคล้องกับการศึกษางานวิจัย หนังสือ ทฤษฎี บทความต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลที่ได้จากแหล่งค้นคว้าต่าง ๆ (Literature Review) และการอภิปรายผลโดยการสรุปข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ และสรุปสาระสำคัญที่สะท้อนความคิดเห็นของผู้ทำการศึกษา โดยใช้ภาษาของผู้ทำการศึกษาที่สามารถเข้าใจได้ง่ายและตีความโดยใช้รูปแบบจากการทบทวนวรรณกรรมประกอบกับข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึก จากผล การศึกษา สามารถอภิปรายผลและนำเสนอได้ตามคำถามงานวิจัย ดังนี้

- 4.1 เพราะเหตุใดที่ปรึกษาภาษีจึงมีความจำเป็นและมีความสำคัญต่อธุรกิจ
- 4.2 คุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีในประเทศไทยเป็นอย่างไร

4.1 เพราะเหตุใดที่ปรึกษาภาษีจึงมีความจำเป็นและมีความสำคัญต่อธุรกิจ

ปัจจุบันข้อมูลทางบัญชีและภาษีอากรมีความสัมพันธ์กันและมีความสำคัญต่อธุรกิจเป็นอย่างมาก เนื่องจากทั้งมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มักมีการพัฒนาปรับปรุง และเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและสังคมโลกอยู่ตลอดเวลา ทำให้กฎหมายทางภาษีอากรย่อมเปลี่ยนแปลงเพื่อให้มีความสอดคล้องกันอยู่เสมอ อีกทั้งแนวทางปฏิบัติของกฎหมายมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขมากมาย ทำให้ผู้บริหาร นักบัญชี และผู้ที่เกี่ยวข้องในฐานะผู้เสียภาษี เกิดความสับสนและไม่เข้าใจ ตลอดจนปฏิบัติไม่ถูกต้องในทางภาษีอากร

ด้วยเหตุนี้ผู้เชี่ยวชาญหรือที่ปรึกษาซึ่งมีทักษะทางด้านภาษี จึงเป็นที่ต้องการอย่างมากในสังคมธุรกิจปัจจุบัน เนื่องจากที่ปรึกษาด้านภาษีสามารถช่วยเหลือและให้คำแนะนำในการแก้ปัญหาเรื่องภาษีอากรได้ (Adigamova & Tufetulov, 2014)

โดยสอดคล้องกับงานวิจัยของโครงการ Fair Tax ในยุโรปได้ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายภาษีของประเทศในยุโรปเกี่ยวกับการพัฒนาล่าสุดและแนวโน้มในอนาคต ได้ระบุว่า จากแนวโน้มการปฏิบัติตามข้อบังคับของ โออีซีดี (OECD) ในยุโรป มีการผลักดันให้เกิดความโปร่งใสมากยิ่งขึ้นเกี่ยวกับประเด็นทางภาษี ในกิจการของธุรกิจขนาดใหญ่ที่ดำเนินงานข้ามพรมแดน หรือบริษัทข้ามชาติ

(Multinational Enterprises: MNEs) ซึ่งแรงผลักดันนี้มาจากภาคประชาสังคมและองค์กรข้ามชาติ ถึงแม้ว่าจะมีการสื่อสารที่ครอบคลุมในประเด็นเหล่านี้ แต่ยังคงเกิดความสับสนและบางครั้งอาจทำให้เกิดการเข้าใจผิดในการปฏิบัติ ที่ปรึกษาด้านภาษีจึงมีบทบาทอย่างชัดเจน ในการแนะนำเพื่อช่วยเพิ่มความเข้าใจและการตัดสินใจสำหรับการเปลี่ยนแปลงทั้งที่ผ่านมาในอดีตและแนวโน้มที่จะเปลี่ยนแปลงไปในอนาคต (De Widdt, Mulligan, & Oats, 2016)

จากความซับซ้อนของกฎหมายภาษี ความเข้าใจยาก และความเปลี่ยนแปลงของหลักเกณฑ์และเงื่อนไขทางกฎหมายในปัจจุบันและแนวโน้มในอนาคต ผู้ที่เกี่ยวข้องจึงจำเป็นต้องมีความเข้าใจและใช้เวลาในการศึกษาเรียนรู้ ด้วยเหตุนี้ที่ปรึกษาภาษีจึงมีความจำเป็นและมีความสำคัญต่อธุรกิจสำหรับผู้ที่เกี่ยวข้องในฐานะผู้เสียภาษี เช่น ผู้ประกอบการ ผู้บริหารขององค์กรธุรกิจ รวมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ จึงมีความจำเป็นสำหรับการให้คำปรึกษาด้านภาษีซึ่งจะได้รับจากผู้เชี่ยวชาญที่มีความรู้และประสบการณ์อย่างเพียงพอ

4.2 คุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีในประเทศไทยเป็นอย่างไร

4.2.1 คุณสมบัติของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

สำหรับคุณสมบัติของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย จากการศึกษางานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องพบว่า มีข้อมูลที่สอดคล้องกันกับข้อมูลการสัมภาษณ์ โดยมีข้อกำหนดขั้นพื้นฐานสำหรับคุณสมบัติของที่ปรึกษาภาษีอากร ซึ่งเป็นไปตามกรอบแนวคิดงานวิจัยในเรื่องคุณสมบัติของที่ปรึกษาภาษีในประเทศไทยพหุมี ได้แก่ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ทางวิชาชีพ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.2.1.1 ระดับการศึกษา

ที่ปรึกษาภาษี ควรเป็นผู้สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าระดับปริญญาตรีในสาขากฎหมาย หรือสาขาบัญชี หรือสาขาที่เกี่ยวข้อง โดยนาย ก ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีภาษี (สัมภาษณ์, 8 กุมภาพันธ์ 2561) กล่าวว่า

“ต้องเป็นคนที่มีความรู้ทางด้านกฎหมาย ซึ่งในความรู้ด้านกฎหมายอาจไม่ต้องจบกฎหมาย แต่เคยผ่านการทำงานด้านกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรมา และมีความรู้ด้านบัญชี ดังนั้นคนที่จบกฎหมายและเคยทำงานภาษี ก็อาจเข้าเป็น tax consultant ได้ อย่างน้อยควรมีพื้นฐานบัญชีซึ่งอาจจะศึกษาเพิ่มเติม สรุปคือ ควรมีพื้นฐานด้านใดด้านหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นทางด้านบัญชีหรือด้านภาษีอากร”

นอกจากนี้ผู้ให้สัมภาษณ์ได้ให้มุมมองเพิ่มเติมอีกว่า

“โดยพื้นฐานของผู้ที่จะประกอบวิชาชีพที่ปรึกษาภาษี ถ้ามีความรู้ทางด้านบัญชีจะได้เปรียบกว่าผู้ที่มีพื้นฐานด้านกฎหมาย ซึ่งไม่ได้หมายความว่าผู้ที่เรียนจบทางด้านกฎหมายจะประกอบวิชาชีพที่ปรึกษาภาษีไม่ได้ แต่หมายความว่าถ้ามีความรู้ทางด้านบัญชีด้วย สามารถที่จะเข้าใจและเก็บรายละเอียดประเด็นได้ดีกว่า และเข้าใจได้เร็วกว่าในด้านธุรกิจ เพราะจากประสบการณ์ที่เคยทำงานกับนักกฎหมายโดยตรงซึ่งมาทำงานในเรื่องภาษี กับคนที่มีความรู้ทางด้านบัญชี กลุ่มคนที่มีความรู้บัญชีจะเข้าใจหลักการ (concept) และเข้าใจในพื้นฐานระหว่างภาษีกับบัญชีได้ง่ายขึ้น เนื่องจากมีความจำเป็นต้องรู้พื้นฐานทางด้านบัญชี เพื่อนำมาปรับใช้กับด้านภาษีให้สอดคล้องกัน ”

นาย ก ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีภาษี (สัมภาษณ์, 8 กุมภาพันธ์ 2561)

4.2.1.2 ประสบการณ์ทางวิชาชีพ

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต Adigamova & Tufetulov (2014) ได้ระบุข้อกำหนดขั้นพื้นฐานสำหรับคุณสมบัติของที่ปรึกษาภาษีในประเทศรัสเซีย และประเทศอื่น ๆ ในยุโรป เช่น ประเทศเยอรมัน ออสเตรีย สาธารณรัฐเช็ก สโลวาเกีย และโปแลนด์ เป็นต้น ระบุว่า ที่ปรึกษาภาษีควรมีประสบการณ์ทางวิชาชีพ อย่างน้อย 3 ปี ซึ่งแน่นอนว่าผู้ที่ได้รับการศึกษาระดับมืออาชีพที่สูงขึ้นนั้นย่อมมีความรู้ในการจัดเก็บภาษี แต่การมีประสบการณ์ในทางปฏิบัติงานด้านการจัดเก็บภาษีย่อมเป็นสิ่งสำคัญอย่างมาก

ผู้วิจัยได้เห็นสอดคล้องว่าคุณสมบัติในด้านประสบการณ์ทางวิชาชีพหรือประสบการณ์ในการให้คำปรึกษาทางด้านภาษี อย่างน้อย 3 ปีขึ้นไปนั้นย่อมสร้างความน่าเชื่อถือของที่ปรึกษาภาษีให้แก่ผู้รับคำปรึกษาเป็นอย่างมากไม่ว่าจะเป็นการให้คำปรึกษาส่วนบุคคลหรือในระดับองค์กรธุรกิจต่าง ๆ โดยใน IES หรือมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับนักวิชาชีพบัญชี ได้ระบุถึงประสบการณ์ทำงานจริงที่มีส่วนช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีมีสมรรถนะที่จำเป็น กล่าวคือ

ระยะเวลาของประสบการณ์ ควรจะทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถประยุกต์ใช้ความรู้และทักษะที่จำเป็นในสภาพแวดล้อมที่อยู่ในการควบคุมดูแล และสามารถพัฒนาและแสดงสมรรถนะได้อย่างมีคุณภาพ ซึ่งโดยปกติช่วงระยะเวลาของการฝึกงานเพื่อหาประสบการณ์การทำงานจริงควรมีเวลาไม่ต่ำกว่า 3 ปี (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระราชูปถัมภ์, 2560)

ในต่างประเทศ ผู้ประกอบวิชาชีพที่ปรึกษาภาษีถูกกำหนดอยู่ภายใต้กฎหมายและข้อบังคับของแต่ละประเทศ ซึ่งมีแหล่งอ้างอิงที่น่าเชื่อถือโดยผู้มีหน้าที่ควบคุมและกำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพของประเทศต่าง ๆ มีวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วกัน จากการศึกษาวิจัยในองค์กรสมาชิกใน AOTCA (ตามตารางที่ 2.1 รายชื่อประเทศและองค์กรสมาชิกที่เข้าร่วม

ใน “AOTCA”) จะเห็นว่าองค์กรสมาชิกส่วนใหญ่นั้นจะเป็นองค์กรที่เกี่ยวข้องในสายงานด้านการตรวจสอบบัญชี ซึ่งคุณสมบัติในด้านประสบการณ์ทางวิชาชีพนั้นอาจรวมไปถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) หรือเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตในสาขาที่เกี่ยวข้อง

ดังนั้นผู้ที่จะเป็นที่ปรึกษาภาษี ควรมีประสบการณ์ทางวิชาชีพหรือประสบการณ์ในการให้คำปรึกษาทางด้านภาษี อย่างน้อย 3 ปี หรือเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตในสาขาที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (TA) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) หรือทนายความ ซึ่งได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาตให้เป็นทนายความก็ได้

นอกจากนี้ นาย ก ผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีภาษี (สัมภาษณ์, 8 กุมภาพันธ์ 2561) กล่าวว่า

“คนที่จบบัญชีมาและมีความรู้ทางด้านบัญชี ทางด้านตรวจสอบและเคยทำงานภาษีอากรมา ก็เป็น tax consultant ได้เพราะมีพื้นฐานทั้งด้านบัญชีและภาษี ยิ่งสำหรับคนที่มีความรู้มาแล้วย่อมมองว่าก็คงไม่ยากแต่ก็ต้องมีการอบรมเพิ่มเติมบางเรื่องเข้าไป จึงมองว่าไม่ว่าคนที่จบทางด้านกฎหมายมา หรือจบด้านบัญชีมาก็สามารถเป็น tax consultant ได้ แต่ต้องมีความรู้ทางด้านบัญชี ความรู้ทางด้านภาษีอย่างดีมาก ๆ ทั้งนี้ก็ขึ้นอยู่กับประสบการณ์แต่ละคน”

จากข้อมูลการสัมภาษณ์ดังกล่าวนี้ สามารถกำหนดได้ถึงคุณสมบัติของที่ปรึกษาภาษีอีกประการหนึ่งนั่นคือ ที่ปรึกษาภาษีต้องได้รับการฝึกอบรมเพิ่มเติมทางด้านภาษีอากรอย่างต่อเนื่อง

4.2.1.3 การฝึกอบรมเพิ่มเติม

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต Adigamova (2016) ได้ทำการวิจัยในเรื่องการฝึกอบรมขั้นสูงของที่ปรึกษาด้านภาษีในรัสเซีย ซึ่งผลการวิจัยพบความสัมพันธ์ระหว่างทัศนคติเชิงลบกับการเสียภาษีและการหลีกเลี่ยงภาษี และได้สรุปว่า การฝึกอบรมความรู้ในด้านภาษีอากรของที่ปรึกษาด้านภาษี เป็นกระบวนการที่ควรกระทำอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากต้องคำนึงถึงความเสี่ยงทั้งจากภายนอกและภายในของผู้รับคำปรึกษา ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีอันเกี่ยวข้องกับการพัฒนากฎหมายและการบังคับใช้กฎหมายตามประมวลรัษฎากรและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

นอกจากนี้ Adigamova ยังกล่าวอีกว่า การรับรองคุณภาพของที่ปรึกษาด้านภาษี ยังต้องมีหลักสูตรการฝึกอบรม โดยหลักสูตรเหล่านี้ควรมีส่วนช่วยให้ความรู้ที่ปรึกษาด้านภาษีเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง พิจารณาการจัดเก็บภาษีของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงทางด้านกฎหมาย เศรษฐศาสตร์ การเงิน การบัญชี กระบวนการผลิต ซึ่งเหล่านี้จะช่วยปรับปรุงคุณภาพของงานบริการที่ได้รับจากที่ปรึกษาด้านภาษีด้วย

4.2.2 องค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย

สำหรับความรู้ของที่ปรึกษาอากรในประเทศไทย ประกอบด้วย ความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ และจรรยาบรรณ ทักษะทางวิชาชีพ โดยมีรายละเอียดดังนี้

4.2.2.1 ความรู้ทางวิชาชีพ ประกอบด้วย 3 ด้าน ได้แก่

(1) ความรู้ด้านภาษีอากร ซึ่งผู้วิจัยได้อ้างอิงตามกรอบความรู้ที่กรมสรรพากร กำหนดสำหรับผู้ที่ได้ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor: TA) ต้องผ่านการทดสอบวิชาต่าง ๆ ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ในการทดสอบความรู้ (กรมสรรพากร, 2559) ตามกรอบแนวคิดการวิจัยที่กล่าวมา ที่ปรึกษาภาษีต้องมีความรู้ความเข้าใจ หลักเกณฑ์ในการ จัดเก็บภาษีตามหลักประมวลรัษฎากรในเชิงลึก ที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมในบทที่ 2 วิชาความรู้ เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร ได้แก่

1. การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 และ เงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้รายจ่าย ตามมาตรา 65 ตรี มาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร
2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. ภาษีธุรกิจเฉพาะ
4. อากรแสตมป์
5. การหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
6. การจัดทำรายงานและบัญชีพิเศษตามประมวลรัษฎากร

การวางแผนภาษี เป็นหน้าที่งานที่สำคัญเป็นอย่างมากในการปฏิบัติงาน ให้บริการด้านภาษีอากร จึงจำเป็นที่ที่ปรึกษาภาษีต้องมีความรู้ความเข้าใจหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี ตามหลักประมวลรัษฎากรในเชิงลึก เพื่อการวางแผนด้านภาษีอากรให้ถูกต้องตามกฎหมาย และประเภท ของธุรกิจ ซึ่งการวางแผนภาษีมิใช่การหลีกเลี่ยงภาษี หรือหลบเลี่ยงภาษีแต่เป็นการนำเรื่องของภาษี อากรมาใช้ให้เกิดประโยชน์อย่างสูงสุดต่อธุรกิจ ภายใต้ข้อกฎหมายที่อำนวย (อนันต์ สิริแสงทักษิณ, 2561, น. 2)

ที่ปรึกษาภาษีควรมีความรู้ทางภาษีที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร อีกทั้งความรู้ในภาษีระหว่างประเทศ เช่น การกำหนดราคาโอนสำหรับการทำธุรกรรม ข้ามชาติ (Transfer pricing) อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (Double Taxation Agreement: DTA) ด้วย

(2) ความรู้ทางด้านบัญชี การเงิน และความรู้อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ความรู้ ทางกฎหมายเกี่ยวกับพระราชบัญญัติการบัญชี มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เกี่ยวกับหุ้นส่วนบริษัท พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 เป็นต้น โดยมีความรู้ความเข้าใจ ตลอดจนสามารถปฏิบัติได้ถูกต้องเกี่ยวกับกฎหมายภาษีธุรกิจที่เกี่ยวข้อง

(3) ความรู้ทางองค์กรและธุรกิจ โดยมีความรู้และความเข้าใจในลักษณะธุรกิจที่หลากหลาย

นอกจากความรู้ในเชิงวิชาการแล้ว ที่ปรึกษาภาษีควรมีความรู้ทางด้านภาษาต่างประเทศ และความรู้ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศด้วย

4.2.2.2 ทักษะทางวิชาชีพ ประกอบด้วยทักษะ 6 ประเภท ดังนี้

(1) ทักษะทางปัญญา จัดเป็น 6 ระดับ คือ ความรู้ ความเข้าใจ การนำไปใช้ การวิเคราะห์ การสังเคราะห์ และการประเมิน โดยสิ่งสำคัญทักษะทางปัญญาทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพสามารถแก้ไขปัญหา ตัดสินใจ และใช้ดุลยพินิจที่ดีแก้ไขสถานการณ์ที่ซับซ้อนขององค์กรในเชิงธุรกิจได้

(2) ทักษะทางวิชาการเชิงปฏิบัติและหน้าที่งาน ประกอบด้วยทักษะทั่วไป และทักษะเฉพาะเจาะจงสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งรวมถึงความชำนาญทางตัวเลข และความชำนาญด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ การวิเคราะห์แบบจำลองการตัดสินใจและความเสี่ยง การวัด การรายงาน ความรู้ด้านกฎหมายและกฎเกณฑ์ข้อบังคับ

(3) ทักษะทางคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ทศนคติและพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี การพัฒนาทักษะเหล่านี้จะช่วยให้การเรียนรู้และการปรับคุณลักษณะเฉพาะบุคคล ซึ่งรวมถึงการจัดการตนเอง ความคิดริเริ่ม อิทธิพลและการเรียนรู้ด้วยตนเอง ความสามารถที่จะเข้าร่วมและปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลง

(4) ทักษะทางปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นและการสื่อสาร จะช่วยให้ทำงานร่วมกับผู้อื่นรับ และส่งผ่านสารสนเทศได้ การตัดสินใจอย่างมีเหตุผลและมีประสิทธิภาพ

(5) ทักษะทางการบริหารองค์กรและการจัดการธุรกิจ การวางแผนเชิงกลยุทธ์ การมีภาวะผู้นำ การพิจารณาและตัดสินใจอย่างผู้มีวิชาชีพ และ

(6) ทักษะที่เกิดจากการศึกษาทั่วไป

จากความรู้ทางวิชาชีพ ทั้ง 3 ด้านประกอบกับทักษะทางวิชาชีพ 6 ด้าน สามารถสรุปความสัมพันธ์ขององค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากร ได้ดังนี้

(1) ที่ปรึกษาภาษีควรมีความรู้ความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีตามหลักประมวลรัษฎากรในเชิงลึก

(2) ที่ปรึกษาภาษีควรมีความรู้ความสามารถในการวางแผนภาษี

- (3) สามารถตรวจสอบการปฏิบัติตามภาษีของแต่ละธุรกิจได้
- (4) สามารถระบุความเสี่ยงด้านภาษีที่อาจเกิดขึ้นของธุรกิจ และให้คำแนะนำได้อย่างถูกต้อง
- (5) สามารถจัดเตรียมและยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่าง ๆ ตามข้อบังคับภาษีอากรได้อย่างถูกต้องครบถ้วน

ถึงแม้ว่าความรู้และทักษะทางวิชาชีพ เป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงคุณภาพของการให้บริการของที่ปรึกษาทางภาษีได้อย่างชัดเจนและสามารถยอมรับได้อย่างทั่วไป อย่างไรก็ตาม จรรยาบรรณและทัศนคติทางวิชาชีพนั้น ย่อมนำมาซึ่งประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานด้วยเช่นกัน

4.2.2.3 จรรยาบรรณและทัศนคติทางวิชาชีพ

นักวิชาชีพและผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีและภาษี บริษัท K (สัมภาษณ์, 18 เมษายน 2561) กล่าวว่า “ในด้านจริยธรรม อาจมองได้จากคุณภาพของคำปรึกษาที่ออกมา ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของคุณสมบัติหรือทัศนคติของการให้คำปรึกษา สังเกตดูในแต่ละองค์กรที่มี concept หรือการนำแนวคิดในการให้ใบรับรองออกมา มักจะประกอบไปด้วยองค์ประกอบใหญ่ ๆ เช่น ความรู้ในเชิงวิชาการ การอบรมคุณธรรมจริยธรรมที่เหมาะสมกับวิชาชีพนั้น ๆ เป็นต้น ดังนั้นองค์ประกอบในความรู้ในเชิงจริยธรรม ความเข้าใจในเชิงเทคนิค มักจะประสานกันเสมอ”

จากข้อมูลการสัมภาษณ์ดังกล่าวสามารถสรุปได้ว่า จรรยาบรรณและทัศนคติทางวิชาชีพนั้น ย่อมนำมาซึ่งประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานให้คำปรึกษาที่ดี ไม่เพียงแต่บุคคลที่ต้องมีความรู้และทักษะทางวิชาชีพเท่านั้น การปฏิบัติตนให้อยู่ในจรรยาบรรณจึงเปรียบเสมือนตัวชี้วัดมาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Darmayasa & Aneswari (2015) กล่าวว่า จรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ให้คำปรึกษาด้านภาษีนั้นมีความสำคัญต่อรูปแบบของหลักการปฏิบัติงาน หมายความว่าอุดมการณ์หรือแนวคิดที่จะใช้จริยธรรมในการให้บริการให้คำปรึกษาภาษี ซึ่งมีพื้นฐานมาจากแนวความคิดทางศาสนา ดังนั้นที่ปรึกษาภาษีแบบอุดมคติและทรงธรรมจะช่วยให้สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านภาษีด้วยความถูกต้องและสมัครใจ

ในหลายวิชาชีพ เช่น วิชาชีพบัญชี หนายความ ครู แพทย์ วิศวกร เป็นต้น มีข้อบังคับหรือหลักปฏิบัติในทางคุณธรรมจริยธรรมไว้ โดยหลัก ๆ สรุปได้ดังนี้

(1) ความซื่อสัตย์ ปฏิบัติงานอย่างมีเกียรติและซื่อสัตย์ตลอดเวลาที่ได้ร่วมงาน ทั้งกับผู้รับบริการ และเพื่อนร่วมวิชาชีพด้วยกัน ซึ่งเป็นตัวสำคัญที่บ่งบอกถึงความจริงใจทั้งต่อหน้า และลับหลัง

(2) ความเป็นกลาง ดำเนินกิจกรรมอย่างยุติธรรมและไม่ลำเอียง ซึ่งจะต้อง ปราศจากอคติหรือพิจารณาเป็นการล่วงหน้า ไม่ก่อให้เกิดความขัดแย้งในรูปแบบการแสดงออก ต่อผู้รับบริการวิชาชีพและเพื่อนร่วมวิชาชีพ

(3) ความเป็นอิสระ การปฏิบัติงานจะต้องมีความเป็นอิสระในการที่ให้บริการ ทางด้านต่าง ๆ หรือบริการสาธารณะซึ่งการดำเนินการนั้นเป็นไปอย่างอิสระ แต่ผู้ประกอบการวิชาชีพต้อง พึงระลึกอยู่เสมอว่าผลประโยชน์ที่ได้รับเป็นไปอย่างถูกกฎหมาย เป็นไปตามระเบียบแบบแผนและ ข้อตกลงที่ตั้งไว้

(4) การรักษาความลับ ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องให้ความนับถือธรรมชาติ ของความลับของข้อมูลของผู้รับบริการในการให้บริการทางวิชาชีพและข้อมูลควรได้รับการปกปิดแก่ บุคคลที่ 3 โดยปราศจากการขออนุญาตเฉพาะเรื่อง หรือเป็นหลักเกณฑ์ทางกฎหมาย

(5) มาตรฐานวิชาการและวิชาชีพ ผู้ประกอบวิชาชีพถูกคาดหวังว่าจะต้องมี มาตรฐานทั้งทางด้านวิชาการและวิชาชีพตามคุณสมบัติวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งเป็นพื้นฐาน ในการปฏิบัติหน้าที่ที่เป็นบรรทัดฐานเดียวกัน ประสพการณ์ทางวิชาการและวิชาชีพจะถูกนำมาใช้ในการ ปฏิบัติหน้าที่โดยผู้รับบริการวิชาชีพพึงได้รับอย่างเท่าเทียมกัน

(6) ความสามารถและความระมัดระวัง ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องแสดงออก ในการให้บริการทางวิชาชีพด้วยความระมัดระวัง ด้วยความสามารถ และด้วยความขยันหมั่นเพียร เนื่องจากมีหน้าที่จะต้องรักษาความรู้และความชำนาญอย่างต่อเนื่อง

(7) พฤติกรรมทางจริยธรรม ผู้ประกอบวิชาชีพจะต้องประพฤติตนอย่างมี จริยธรรมตลอดเวลาและต้องรักษาชื่อเสียงที่ดีในวิชาชีพ การให้คำปรึกษาแก่ผู้รับบริการวิชาชีพ อย่างเต็มความสามารถ

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

สำหรับบทนี้จะนำเสนอสรุปผลการวิจัย เรื่อง “คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย” ที่ได้จากการวิจัย รวมถึงข้อจำกัดงานวิจัย และข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษานในอนาคต โดยมีหัวข้อดังต่อไปนี้

- 5.1 สรุปผลการวิจัย
- 5.2 ข้อจำกัดงานวิจัย
- 5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษานในอนาคต

5.1 สรุปผลการวิจัย

การศึกษาวิจัยเรื่อง “คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย” เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงความจำเป็นและความสำคัญของที่ปรึกษาภาษีอากรต่อธุรกิจ และเพื่อศึกษาคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย โดยได้ทำการสัมภาษณ์เชิงลึกจากผู้มีประสบการณ์ในวิชาชีพที่เกี่ยวข้องด้านบัญชี กฎหมาย และภาษีอากรในประเทศไทย ในภาครัฐและภาคเอกชน และนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์ร่วมกับข้อมูลที่ค้นคว้าได้จากงานวิจัย บทความ และเอกสารที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ซึ่งสามารถสรุปจากผลการวิจัย ได้ดังนี้

ความจำเป็นและความสำคัญของที่ปรึกษาภาษีอากรต่อธุรกิจ เนื่องมาจากความซับซ้อน ความเข้าใจยาก และความเปลี่ยนแปลงของหลักเกณฑ์และเงื่อนไขทางกฎหมายภาษีทั้งในปัจจุบันและแนวโน้มในอนาคต สำหรับผู้ที่เกี่ยวข้องในฐานะผู้เสียภาษี เช่น ผู้ประกอบการ ผู้บริหารขององค์กรธุรกิจ รวมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ จึงมีความจำเป็นสำหรับการให้คำปรึกษาด้านภาษีซึ่งจะได้รับจากผู้เชี่ยวชาญที่มีความรู้และประสบการณ์อย่างเพียงพอ

สำหรับคุณสมบัติของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย ได้แก่ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ทางวิชาชีพ สรุปได้ดังนี้

- (1) ที่ปรึกษาภาษี ควรเป็นผู้สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าระดับปริญญาตรีในสาขา กฎหมาย หรือสาขาบัญชี หรือสาขาที่เกี่ยวข้อง
- (2) ควรมีประสบการณ์ทางวิชาชีพ อย่างน้อย 3 ปีขึ้นไป หรือ

(3) เป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตในสาขาที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชี ภาษีอากร (TA) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) หรือทนายความ ซึ่งได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาตให้เป็นทนายความก็ได้

(4) ได้รับการฝึกอบรมความรู้ในด้านภาษีอากรอย่างต่อเนื่อง

องค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทย ประกอบด้วย ความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ และจรรยาบรรณ ทักษะคติทางวิชาชีพ สรุปได้ดังนี้

ความรู้ด้านภาษีอากร ที่ปรึกษาภาษีต้องมีความรู้ความเข้าใจหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บ ภาษีตามหลักประมวลรัษฎากรในเชิงลึก ได้แก่ การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ การหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และควรมีความรู้ทางภาษีที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีระหว่างประเทศในเรื่องการกำหนด ราคาโอนสำหรับการทำธุรกรรมข้ามชาติ (Transfer pricing) อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (Double Taxation Agreement: DTA)

อีกทั้งต้องมีความรู้ทางการบัญชี เกี่ยวกับพระราชบัญญัติการบัญชี มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ความรู้และความเข้าใจในลักษณะธุรกิจที่หลากหลาย ความรู้ทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนสามารถปฏิบัติได้ถูกต้องเกี่ยวกับภาษีธุรกิจที่เกี่ยวข้องได้นอกจากความรู้ในเชิงวิชาการแล้ว ที่ปรึกษาภาษีควรมีความรู้และทักษะทางด้านภาษาต่างประเทศ และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศอีกด้วย

ถึงแม้ว่าความรู้และทักษะทางวิชาชีพ เป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงคุณภาพของการให้บริการ ของที่ปรึกษาทางภาษีได้อย่างชัดเจนและสามารถยอมรับได้อย่างทั่วไป อย่างไรก็ตาม จรรยาบรรณ และทัศนคติทางวิชาชีพนั้น ย่อมนำมาซึ่งประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานให้คำปรึกษา ด้านภาษีอย่างมีคุณภาพและน่าเชื่อถือ

คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษีอากรตามที่กล่าวมาแล้วนั้น เป็นการกำหนด มาตรฐานการให้คำปรึกษาของที่ปรึกษาภาษีอากรเพื่อให้มีคุณภาพและน่าเชื่อถือ ตลอดจนสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้รับบริการคำปรึกษา หากในอนาคตจะมีองค์กรหรือหน่วยงานใดให้การรับรองวิชาชีพ ที่ปรึกษาภาษีอากรในประเทศไทยขึ้น งานวิจัยนี้อาจเป็นแนวทางในการกำหนดกรอบมาตรฐาน สำหรับคุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสม และเป็นที่ยอมรับในระดับสากลได้

5.2 ข้อจำกัดงานวิจัย

ในการวิจัยเรื่อง “คุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษาอากรในประเทศไทย” มีข้อจำกัดในงานวิจัยระหว่างการประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูล เนื่องจากช่วงที่ทำการวิจัยอาชีพที่ปรึกษาภาษาอากรในประเทศไทยยังเป็นอาชีพให้บริการที่อิสระ ซึ่งยังไม่มีข้อบังคับทางกฎหมาย หรือหน่วยงานใดให้การรับรองทางวิชาชีพที่ชัดเจน มุมมองความเห็นจากผู้ให้สัมภาษณ์บางประเด็นจึงยังไม่เห็นความจำเป็นในการกำหนดคุณสมบัติและองค์ความรู้ของที่ปรึกษาภาษาอากรในประเทศไทย ผู้วิจัยจึงต้องใช้การอ้างอิงจากวิชาชีพที่มีความเกี่ยวข้องกันเป็นส่วนใหญ่

5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

งานวิจัยนี้เป็นการศึกษาในเรื่อง คุณสมบัติและองค์ความรู้ที่เหมาะสมของที่ปรึกษาภาษาอากรในประเทศไทย ซึ่งใช้วิธีการศึกษาโดยการสัมภาษณ์เชิงลึกเฉพาะผู้ปฏิบัติงานให้บริการปรึกษาทางภาษี สำหรับการศึกษาวิจัยในอนาคต อาจใช้วิธีการศึกษาวิจัยที่แตกต่างออกไป และอาจขยายจำนวนกลุ่มตัวอย่างในด้านผู้รับบริการที่ทำการศึกษาให้มากขึ้นเพื่อให้ผลการวิจัยเป็นที่ยอมรับทั่วไปในวงกว้าง

รายการอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2559). คุณสมบัติของผู้ขอเข้ารับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร. สืบค้นเมื่อ 6 เมษายน 2561, สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th/publish/13770.0.html>.
- กรมสรรพากร. (2559). การรักษารายการ. สืบค้นเมื่อ 6 เมษายน 2561, สืบค้นจาก <http://www.rd.go.th/publish/25629.0.html>.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระราชูปถัมภ์. (2560). มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี. สืบค้นเมื่อ 14 กุมภาพันธ์ 2561, สืบค้นจาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/VAP157NZQV.pdf>.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระราชูปถัมภ์. (2560). ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วย หลักเกณฑ์และคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2556. สืบค้นเมื่อ 6 เมษายน 2561, สืบค้นจาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/NwV5qognHn.pdf>.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระราชูปถัมภ์. (2560). ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 19 : จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553. สืบค้นเมื่อ 6 เมษายน 2561, สืบค้นจาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/6rg9PLtr2S.pdf>.
- สิรินภา กิจเกื้อกูล. (2561). งานวิจัยเชิงคุณภาพ: กระบวนทัศน์ที่แตกต่างและมนทัศน์ที่คลาดเคลื่อน. *วารสารศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร*, 20(1), 272-282.
- สุริยะ ธีรพัฒน์สาร. (2561). นักบัญชี (ที่มี) ภาษี. *Newsletter จดหมายข่าวสภาวิชาชีพ ในพระบรมราชูปถัมภ์*, 64, 8-9.
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. (2553). พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528. สืบค้นเมื่อ 6 เมษายน 2561, สืบค้นจาก <http://web.krisdika.go.th/data/law/law2/%B701/%B701-20-2528-001.pdf>.
- อนันต์ สิริแสงทักษิณ. (2561). การวางแผนภาษีในยุค Thailand 4.0. *Newsletter จดหมายข่าวสภาวิชาชีพ ในพระบรมราชูปถัมภ์*, 62, 2.
- เอกพันธ์ ปัดถาวโร. (2555). จรรยาบรรณวิชาชีพ [ข้อความโพสต์ในบล็อก]. สืบค้นเมื่อ 14 กุมภาพันธ์ 2561, สืบค้นจาก <http://aekapan.blogspot.com/2012/08/blog-post.html>.
- เอี่ยมพร หลินเจริญ. (กรกฎาคม 2555). เทคนิคการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ. *วารสารการวัดผลการศึกษา มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 17(1), 17-29.
- Adigamova, F. F. (2016). Advanced training of tax consultants. *SHS Web of Conferences*. 26(0126). Advance online publication. DOI: 10.1051/shsconf/20162601026.

- Adigamova, F. F., & Tufetulov, M. A. (2014). Training of tax consultants: Experience and prospects. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 152, 1133-1136.
- AOTCA (Asia Oceania Tax Consultants' Association). (2017). About AOTCA [เว็บไซต์]. สืบค้นเมื่อ 10 กุมภาพันธ์ 2561, สืบค้นจาก <http://aotca.org/about/>.
- AOTCA (Asia Oceania Tax Consultants' Association). (2017). Statutes of Asia-Oceania Tax Consultants' Association [เว็บไซต์]. สืบค้นเมื่อ 10 กุมภาพันธ์ 2561, สืบค้นจาก <http://aotca.org/about/statutes/>.
- AOTCA (Asia Oceania Tax Consultants' Association). (2017). Members [เว็บไซต์]. สืบค้นเมื่อ 10 กุมภาพันธ์ 2561, สืบค้นจาก <http://aotca.org/members/>.
- CFE Tax Advisers Europe. (2011). CFE INPO – Constitution/statutes. สืบค้นเมื่อ 23 พฤษภาคม 2561, สืบค้นจาก <http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/05/CFE-Statutes.pdf>.
- CFE Tax Advisers Europe. (2018). About-us [เว็บไซต์]. สืบค้นเมื่อ 19 มีนาคม 2561, สืบค้นจาก <http://taxadviserseurope.org/about-us/>.
- CFE Tax Advisers Europe. (2018). Members [เว็บไซต์]. สืบค้นเมื่อ 19 มีนาคม 2561, สืบค้นจาก <http://taxadviserseurope.org/members/>.
- Darmayasa, I. N., & Aneswari, Y. R. (2015). The ethical practice of tax consultant based on local culture. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 211, 142-148.
- De Widt, D., Mulligan, E., & Oats, L. (2016). Regulating tax advisers: A European comparison of recent developments and future trends. สืบค้นเมื่อ 21 เมษายน 2561, สืบค้นจาก <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1055242/FULLTEXT01.pdf>.
- Groenewald, T. (2004). A phenomenological research design illustrated. *International Journal of Qualitative Methods*, 3(1), 42-55.
- IRS (Internal Revenue Service). (2018). Treasury Department Circular No. 230 [เว็บไซต์]. สืบค้นเมื่อ 3 เมษายน 2561, สืบค้นจาก <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/pcir230.pdf>.
- JFCPTAA (Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations). (2016). Certified Public Tax Accountant Act. สืบค้นเมื่อ 10 เมษายน 2561, สืบค้นจาก http://www.nichizeiren.or.jp/eng/pdf/Zeirishi_Act.pdf.

JFCPTAA (Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations). (2017).

About Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations.

สืบค้นเมื่อ 10 เมษายน 2561, สืบค้นจาก <http://www.nichizeiren.or.jp/eng/organization.html>.

KACPTA (Korean Association of Certified Public Tax Accountants). (2017). Certified tax accountant act. สืบค้นเมื่อ 10 เมษายน 2561, สืบค้นจาก <http://kacpta-english.or.kr/wp-content/uploads/2017/12/CERTIFIED-TAX-ACCOUNTANT-ACT-English.pdf>.

KACPTA (Korean Association of Certified Public Tax Accountants). (2017). CPTA Role. สืบค้นเมื่อ 10 เมษายน 2561, สืบค้นจาก <http://kacpta-english.or.kr/cpta-role/>.

Mack, N., Woodsong, C., Macqueen, K. M., Guest, G., and Namey E. (2005). Qualitative research methods: A data collector's field guide. USA: Family Health International.



ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นางสาววิกานดา รสชุ่ม
วันเดือนปีเกิด	25 ตุลาคม 2533
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2555: บัณฑิต มหาวิทยาลัยราชภัฏนครปฐม
ตำแหน่ง	พนักงานสมทบตรวจเงินแผ่นดิน ชั้น 3 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
ประสบการณ์ทำงาน	2560 – ปัจจุบัน: พนักงานสมทบตรวจเงินแผ่นดิน ชั้น 3 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน 2556 – 2558: ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี บริษัท ที แอนด์ ที สอบบัญชี จำกัด