

วารสารสหวิชาชีพบัญชี

Journal of Federation
of Accounting Professions

ปีที่ 5 เล่มที่ 2 ฉบับที่ 14 • พฤษภาคม - สิงหาคม 2566



Download ในรูปแบบ E-book
ได้โดย Scan QR Code
www.ffac.or.th





FAC

วารสารสภาวิชาชีพบัญชี
Journal of Federation
of Accounting Professions

ISSN 2672-9776 ปีที่ 5(2) ฉบับที่ 14 พฤษภาคม - สิงหาคม 2566

สำเนาจากบรรณาธิการ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาประกันภัย (IFRS 17) ได้ประกาศลงราชกิจจานุเบกษาแล้ว และจะมีผลบังคับใช้สำหรับการเงินรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2568 เป็นต้นไป มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีความซับซ้อนซึ่งผู้เชี่ยวชาญทั่วโลกถกเถียงกันมากกว่า 20 ปี โดยสรุปมาตรฐานใหม่นี้ทำให้การเงินของธุรกิจประกันชีวิตสามารถนำไปเปรียบเทียบกับธุรกิจประกันวินาศภัยได้ รวมทั้งยังสามารถนำไปเปรียบเทียบกับธุรกิจอื่น เช่น ธนาคาร หรือสถาบันการเงินต่าง ๆ ที่มีการขายประกันได้

การนำมาตรฐานฉบับนี้มาใช้ จะทำให้การเงินโปร่งใส เข้าใจได้ง่าย และสามารถเปรียบเทียบกันได้ดีกว่าช่วงต้น แนวทาง single accounting ของมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 17 นี้ยังมีประโยชน์สามารถนำไปประยุกต์ในบริบทอื่นที่ไม่ใช่ธุรกิจประกันภัยได้ ไม่ว่าจะเป็นการนำสมมติฐานใหม่เพื่อคำนวณมูลค่าประเมิน การสะท้อนความเสี่ยงจากตัวสัญญา และนิยามของคำว่ารายได้ค่าใช้จ่ายที่สอดคล้องกับอุตสาหกรรมต่าง ๆ ผู้ที่อยู่ในแวดวงประกันภัยจะต้องเตรียมความพร้อมในเรื่องการคำนวณตัวเลขทางบัญชีการเงินที่เกี่ยวข้องรวมทั้งรูปแบบการนำเสนอแสดงผลในรายงานทางการเงินเสียแต่บัดนี้ แม้ว่ามาตรฐานฉบับนี้จะบังคับใช้ต้นปีหน้าก็ตาม



บรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา

สารบัญ

◎ บทความวิจัย ◎

- 04 ปัญหาและแนวทางแก้ไขภาษีมูลค่าเพิ่ม
สิริประภา วงศ์รามาศ
วชิระ บุญยเนตร
- 36 การกำกับดูแลกิจการที่ดี คุณลักษณะของบริษัท
และการหลีกเลี่ยงภาษี : หลักฐานจากประเทศไทย
วรวิทย์ เพ็ชรรัตน์

◎ บทความวิชาการ ◎

- 54 เทคนิคการออกแบบระบบ
Enterprise Resource Planning (ERP)
สำหรับหน่วยงานในกำกับของรัฐ
อนุช จิระวันชัยกุล

บรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ที่ปรึกษา

ศาสตราจารย์ธีรยุทธ ตรีศรี

ศาสตราจารย์วิโรจน์ เล้าหะพันธุ์

นายวรวิทย์ เจนธนากุล

กองบรรณาธิการบริหารและกลั่นกรองบทความ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุญยเนตร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รองศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันทะพร มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กองบรรณาธิการกลั่นกรองบทความ (ภายนอก)

รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย สุภัทรกุล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ดิษพงศ์ พงศ์ภัทรชัย

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย

- จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รองศาสตราจารย์ ดร.สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดานนท์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อุษารัตน์ ธีรธร

- มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์

- มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ วิเศษสรรพ

- มหาวิทยาลัยรังสิต

ดร.กรัณท์รัตน์ บุญญวัฒน์

- มหาวิทยาลัยกรุงเทพ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เพ็ญ เสี่ยงมิบูล

- McKendree University

นายสุพจน์ สิงห์เสนห์

นางนันทนา สังขวิจิตร

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

นางสาวสัจจา ทองประसार

- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

นางสาวธัญพร อธิกุลวริน

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

ผู้ช่วยบรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ขวัญทัย มิตรภานนท์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์เมตตา เสมสมบุรณ์

- มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต

นางสาวโสภิตา สุ่มสังข์

- ผู้จัดการส่วนงานศูนย์วิจัยและกำหนดกลยุทธ์เพื่อความเป็นเลิศ
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

ปีที่ 5(2) ฉบับที่ 14 พฤษภาคม - สิงหาคม 2566



เจ้าของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
Federation of Accounting Professions
Under The Royal Patronage
of His Majesty the King

ที่อยู่สำนักงาน

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี)
แขวงคลองเตยเหนือ
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110
โทรศัพท์ 02 685 2500
โทรสาร 02 685 2501

ออกแบบ

นางสาวสุพมาลย์ แก้วสนั่น
นายชยากรณ์ นกุล
นางสาวกิตติมา ทองเอียด
นายกฤษณะ แก้วเจริญ
ส่วนสื่อสารองค์กร
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



<http://www.tfac.or.th>
tfac@tfac.or.th
www.facebook.com/tfac.family
[LINE@ @tfac.family](https://line.me/tv/@tfac.family)

ปัญหาและแนวทางแก้ไขภาษีมูลค่าเพิ่ม

Problems and Solutions of Value Added Tax

สิริประภา วงศ์วรามาศ

นักตรวจสอบภาษีปฏิบัติการ
กรมสรรพากร
Email: siriprapa.wo@rd.go.th

รองศาสตราจารย์ ดร. วชิระ บุนยเนตร

ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Siriprapa Wongwaramas

Tax auditor,
Revenue Department
Email: siriprapa.wo@rd.go.th

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Associate Professor of Department of Accountancy
Chulalongkorn University
Email: wachira@cbs.chula.ac.th

ปัญหาและแนวทางแก้ไขภาษีมูลค่าเพิ่ม

สิริประภา วงศ์วรามาศ

นักตรวจสอบภาษีปฏิบัติการ

กรมสรรพากร

Email: siriprapa.wo@rd.go.th

รองศาสตราจารย์ ดร. วชิระ บุนยเนตร

ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 23 กรกฎาคม 2566

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 25 สิงหาคม 2566

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 28 สิงหาคม 2566

บทคัดย่อ

นับวันภาษีมูลค่าเพิ่มมีปัญหาที่เพิ่มขึ้นและซับซ้อนขึ้น และแนวทางการแก้ไขปัญหายังไม่มีทิศทางเดียวกัน การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อการศึกษาปัญหาและแนวทางการแก้ไขของภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ศึกษาจึงรวบรวมปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการสร้างแบบสอบถาม การศึกษาครั้งนี้เก็บข้อมูลจากนักบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชี และเจ้าของกิจการ จำนวน 150 ราย การวิเคราะห์ทางสถิติประกอบด้วยสถิติเชิงพรรณนา และสถิติเชิงอนุมาน

ผลการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับแนวทางในการแก้ไขปัญหของภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าการระบุปัญหาของภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับแนวทางการแก้ไขปัญหของภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญมากที่สุดเกี่ยวกับการลดภาระและประชาสัมพันธ์เพื่อพัฒนาความรู้เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ความสำคัญรองลงมา คือ การปรับปรุงกฎหมายและข้อบังคับ และเรื่องที่ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ ด้านการตรวจสอบภาษี สำหรับการระบุปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความสำคัญในด้านการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในประเด็นที่เกี่ยวกับผู้ประกอบการกระจายรายได้ไปยังบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อให้รายได้รวมเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ความสำคัญรองลงมาคือ ด้านแนวทางการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้ภาษีซื้อจากรายจ่ายส่วนตัวมาเป็นของบริษัท และเรื่องที่ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ ด้านใบกำกับภาษี ที่ผู้ขายออกใบกำกับภาษีต่ำกว่าราคาจริง นอกจากนี้การศึกษายังชี้ให้เห็นปัจจัยที่มีผลต่อความสำคัญของปัญหาและแนวทางการแก้ไขของภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ประสิทธิภาพการทำงาน อาชีพและประเภทธุรกิจ การศึกษานี้ชี้ให้เห็นปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และแนวทางการแก้ไขซึ่งสามารถนำไปปรับใช้ได้ในอนาคต

คำสำคัญ: ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากร การหลีกเลี่ยงภาษี การตรวจสอบภาษี

Problems and Solutions of Value Added Tax

Siriprapa Wongwaramas

Tax auditor,
Revenue Department
Email: siriprapa.wo@rd.go.th

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Associate Professor of Department of Accountancy
Chulalongkorn University
Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Received: July 23, 2023

Revised: August 25, 2023

Accepted: August 28, 2023

ABSTRACT

Currently, value-added tax (VAT) has been considered a more challenging and complex issue for many years, and the solutions to the problems seem not to have the same direction. Therefore, this study aims to explore the problems and solutions of VAT. The study compiles current VAT problems to develop a questionnaire. Data collection is based on accountants, auditors, and business owners, totaling 150 respondents. The statistical analysis consists of descriptive statistics and inferential statistics.

The study finds that most of the respondents focus on solving VAT problems rather than identifying VAT problems. For the solutions to the VAT problems, respondents place the highest emphasis on training and public relations to improve knowledge of VAT. The next priority is the improvement of laws and regulations. In addition, the respondents give the least priority is the tax audit. For identifying VAT-related issues, most of the respondents focus on VAT registration regarding the issue concerning the distribution of income to related parties so that the total income does not exceed 1.8 million baht per year. The second priority is the approach to avoiding VAT by using the input tax from personal expenditures to input tax of companies. However, the respondents pay the least attention to the tax invoice which sellers issue VAT tax invoices lower than the actual amounts. Finally, the study also highlights factors that affect the importance of VAT problems and solutions, including work experience, job position, and type of business. This study identifies the VAT problems and implements solutions that can be applied in the future.

Keywords: VAT, Revenue department, tax avoidance, tax audit

■ ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในประเทศไทยมีการเริ่มต้นบังคับใช้แทนภาษีการค้า เพื่อให้สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ รายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีประมาณ 0.73 – 0.94 ล้านล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 40 – 43 ของรายได้ที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ในระหว่างปีประมาณ 2561 – 2565 (Revenue Department, 2023) โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ผลิตหรือเป็นผู้ที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชินติบุคคลหรือนิติบุคคลใด หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีและมีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เพื่อนำไปเสียให้แก่รัฐ โดยภาษีในส่วนนี้จะเรียกว่า “ภาษีขาย” และผู้ประกอบการดังกล่าวได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการจากผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่น ก็จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน ซึ่งภาษีที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บนี้จะเรียกว่า “ภาษีซื้อ” ในการนำมาคำนวณนั้นจะคำนวณจากการนำภาษีขายทั้งเดือนภาษีมาหักด้วยภาษีซื้อทั้งเดือนภาษี หากมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ชำระภาษีส่วนต่างนั้น หากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย จะขอคืนภาษีส่วนต่างเป็นเงินสดหรือยกไปเครดิตภาษีในเดือนถัดไปได้

เมื่อประเทศไทยได้มีการนำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ ระยะแรกนั้นส่งผลออกมาอย่างราบรื่นเป็นที่พึงพอใจ แต่ต่อมาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยมีปัญหาเพิ่มขึ้นเป็นลำดับ การศึกษาในอดีตพบว่าธุรกิจ ขอบหรือปัญหาทางภาษีอากรกับกรมสรรพากร ทั้งนี้เป็นปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมากที่สุด ซึ่งปัญหามีตั้งแต่เริ่มกระบวนการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดทำรายงานทางการเงิน การออกใบกำกับภาษี การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) และการตรวจสอบภาษี ซึ่งมีตัวอย่างของปัญหาดังกล่าว ได้แก่ การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการประกอบธุรกิจโดยการรับชำระเงินเป็นเงินสดเป็นส่วนใหญ่ การกระจายเงินที่ได้รับจากการขายสินค้าไปยังหลายบัญชีเพื่อลดฐานภาษี การให้บริษัทกู้ยืมเงินจากกรรมการบริษัทของตนเองเพื่อหลบยอดรายได้หรือยอดขาย และเพิ่มค่าใช้จ่ายในส่วนของการดอกเบี้ยบริษัท การนำบิลรายจ่ายที่ใช้เป็นการส่วนตัว แล้วมีการแต่งตัวเลขให้สูงขึ้น จากนั้นนำมาตัดจ่ายในบัญชีของบริษัท การหักภาษีซื้อโดยหลบภาษีขาย ขอคืนภาษีเมื่อซื้อไปแล้ว แต่ไม่นำส่งภาษีตามกำหนดเวลาทั้งที่ขายไปแล้ว เป็นต้น (Chuasarn, 2006; Srisawat, 2009) แต่ปัญหาดังกล่าวยังไม่ได้มีการรวบรวมมาเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ถึงลำดับความสำคัญของแต่ละปัญหา เนื่องจากถ้าไม่มีการแก้ไขปัญหาก็เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้เกิดการหลบหลีกเลี่ยงภาษี เกิดการทุจริตในการเสียภาษีมากขึ้น นำไปสู่การเกิดช่องโหว่ในการจัดเก็บภาษี ทำให้กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีได้ไม่ครบถ้วน

ด้วยเหตุนี้ การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้มีความสนใจที่จะศึกษาว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้อยู่ในปัจจุบันมีปัญหาที่สำคัญใดบ้าง และสาเหตุและวิธีการของการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้เพื่อหาวิธีทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวให้เหมาะสมต่อไป ดังนั้นการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อศึกษาและวิเคราะห์หาปัจจัยที่มีผลต่อการระบุความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

■ แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการบริโภคขั้นสุดท้าย โดยนำมาใช้แทนภาษีการค้า เนื่องจากไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงทางธุรกิจ ประมวลรัษฎากรกำหนดสาระสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการ มีองค์ประกอบ คือ (1) บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคล และ (2) ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และ (3) ประกอบกิจการในราชอาณาจักร และผู้นำเข้า หมายถึง ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าเพื่อการใดๆ และให้หมายรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก

ผู้ที่มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ได้แก่ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ซึ่งอาจหมายถึงผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ใช่นิติบุคคล โดยผู้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

- (1) ผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี
- (2) ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (3) ผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการให้บริการในประเทศ
- (4) ผู้ประกอบการอื่นตามที่อธิบดีกำหนด
- (5) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว

ผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นปกติธุระเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี ให้อยื่นคำขอจดทะเบียน ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่มียารับเกิน ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการรายใด ให้อยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามแบบที่กำหนด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ถ้าผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้อยื่นคำขอจดทะเบียน ณ สถานที่ที่กำหนด ซึ่งสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่เท่านั้น

แบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ แบบ ภ.พ. 01 เมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ. 01 พร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้อง ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะได้รับใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ. 20

การจัดทำใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการต้องจัดให้มีการออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อสินค้าและบริการ โดยใบกำกับภาษี คือ เอกสารหลักฐานที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องจัดทำและออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ จัดทำเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ข้อความในใบกำกับภาษีต้องเป็นภาษาไทย ถ้าทำเป็นภาษาอังกฤษต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีก่อน แต่เงินตรายังคงเป็นเงินตราไทย โดยทั่วไปใบกำกับภาษีมี 2 รูปแบบ ดังนี้ ใบกำกับภาษีเต็มรูป และใบกำกับภาษีแบบย่อ ผู้ที่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี ได้แก่

(1) ผู้ประกอบการจดทะเบียน

(2) ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อมาได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราว

(3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีตัวแทนทำการแทน ถ้าต้องการให้ตัวแทนออกไปกำกับภาษีในนามของตน

(4) ผู้ทอดตลาดที่ไม่ใช่ส่วนราชการ ซึ่งขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน

การเก็บรักษา ใบกำกับภาษีให้เรียงตามลำดับและตรงตามรายการในรายงาน พร้อมทั้งให้เก็บรักษาสำเนาใบกำกับภาษีไว้ ณ สถานที่ประกอบการที่จัดทำใบกำกับภาษีไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันทำรายงาน เมื่อมีการเลิกประกอบกิจการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงมีหน้าที่ต้องจัดเก็บรักษารายงานเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปอีกไม่น้อยกว่า 2 ปี นับแต่วันเลิกประกอบกิจการ

การจัดทำรายงานเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- รายงานภาษีขาย
- รายงานภาษีซื้อ
- รายงานสินค้าและวัตถุดิบ

การยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

(1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ

(3) ผู้จ่ายเงินที่จ่ายค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ที่ได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว และไม่ได้อื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว หรือผู้ประกอบการที่ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการให้บริการในราชอาณาจักร

(4) ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปแล้วในอัตราร้อยละ 0

(5) ผู้ทอดตลาดซึ่งขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน

ประเภทของแบบแสดงรายการและแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มใช้แบบ ภ.พ. 30 สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยคำนวณจากภาษีขายหักภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีและแบบใบขนสินค้าขาเข้า กำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ยื่นเป็นรายเดือน ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป และ ภ.พ. 36 สำหรับผู้จ่ายค่าสินค้าหรือบริการจะเป็นผู้ยื่นภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 7% แทน เนื่องจากผู้ขายหรือผู้ให้บริการไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยผู้จ่ายเงินที่ทำการจ่ายค่าซื้อสินค้า หรือค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรที่ได้เข้ามาประกอบการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้อื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว หรือผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศ หรือได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยมีกำหนดว่าจะต้องยื่นไม่เกินวันที่ 7 ของเดือนถัดไป (Revenue Department, 2023)

การหลบหลีกและการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม

การเกิดปัญหาของการเสียภาษีอากรส่วนใหญ่เกิดจากการหลบหลีกภาษีและหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งคำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรและการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมีหลากหลายคำนิยาม แต่คำนิยามที่น่าสนใจ ได้แก่ Trachutham (2016) ระบุว่า การหลบหลีกภาษีอากร คือ การที่ผู้เสียภาษีพยายามหาวิธีทางที่ทำให้เสียภาษีให้น้อยที่สุดหรือไม่ต้องเสียภาษีอากรเลย แต่การหลีกเลี่ยงภาษีเป็นการใช้วิธีที่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้เสียภาษีให้น้อยลงหรือไม่เสียภาษีเลย จึงเป็นความผิดทางอาญาและต้องถูกประเมินภาษี พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มโดยมีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

ในกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่ม Longsakul (2007) การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มตามการศึกษาของ มีสาเหตุดังนี้

- โอกาสน้อยในการจับได้ว่าหลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากการตรวจสอบภาษีขึ้นอยู่กับงบประมาณ จำนวนเจ้าหน้าที่ปริมาณงาน รายละเอียดในการตรวจสอบ และเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ การที่มีปริมาณงานในการตรวจสอบและการปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีต้องมีต้นทุนจำนวนมาก และใช้ระยะเวลานาน ดังนั้นกรมสรรพากรจึงไม่สามารถตรวจสอบภาษีอากรได้ทุกราย จึงเปิดโอกาสให้กับผู้ประกอบการที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีให้มากยิ่งขึ้น
- บทลงโทษในการหลีกเลี่ยงภาษีต่ำ การกำหนดบทลงโทษเกี่ยวกับการหลบหนีภาษีที่ต่ำ ทำให้ผู้ประกอบการมีโอกาสที่หลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น เพราะไม่เกรงกลัวในการหลบหนีภาษี ดังนั้นกรมสรรพากรต้องมีการตรวจสอบการหลบหนีภาษีให้มีความละเอียดรอบคอบมากขึ้นเพื่อไม่ให้รายได้ของรัฐบาลสูญเสียไปเป็นจำนวนมาก
- ระบบกฎหมายมีช่องโหว่มาก ทำให้ผู้ประกอบการที่ไม่ต้องการเสียภาษีหาช่องทางในการเสียภาษีให้น้อยที่สุดหรือไม่เสียภาษีเลย ดังนั้นกรมสรรพากรควรมีการแก้ไขกฎหมายให้มีความรัดกุมมากขึ้น แต่บางครั้งการแก้ไขกฎหมายมีความล่าช้าส่งผลให้รัฐบาลเสียรายได้ในระหว่างรอกฎหมายฉบับสมบูรณ์

นอกจากนั้น Longsakul (2007) ได้ยกตัวอย่างการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

- การหลีกเลี่ยงไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการรายย่อยหรือธุรกิจขนาดเล็กมีรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการเกิน 1.8 ล้านบาท ต่อปี ไม่สนใจในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าสู่ระบบภาษี ส่งผลให้รัฐบาลสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก
- การขายสินค้าหรือการให้บริการหลายทอด ส่วนใหญ่เกิดจากการซื้อสินค้าในประเทศและมีการส่งออกสินค้าออกไปนอกประเทศ เนื่องจากซื้อสินค้าในประเทศต้องเสียภาษีซื้อ ร้อยละ 7 แต่ขายสินค้าไปต่างประเทศซึ่งไม่ได้มีการส่งออกสินค้าจริง เสียภาษี ร้อยละ 0 ดังนั้นจึงมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นเท็จส่งผลให้รัฐบาลสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก
- การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเสร็จสิ้นแล้ว แต่มิได้นำส่งรัฐบาล ตัวอย่างเช่นการที่ผู้ประกอบการมียอดขายจำนวนมาก แต่แสดงในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ด้วยยอดขายที่น้อยกว่าความเป็นจริง ส่งผลให้รัฐบาลได้รับภาษีไม่ครบถ้วน

■ งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหาของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีมากมาย ดังต่อไปนี้

Chuasarn (2006) ศึกษาเกี่ยวกับการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนักงานสรรพากรพื้นที่ลำปาง โดยการศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ถึงปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ลำปางและเพื่อหาแนวทางในการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ลำปาง โดยใช้การสัมภาษณ์เป็นแบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างผู้ประกอบการนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในเขตท้องที่สรรพากรพื้นที่ลำปางจำนวน 100 รายและกลุ่มตัวอย่างเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในทีมกำกับดูแลผู้เสียภาษีของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ลำปางจำนวน 41 ราย โดยผลการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานมีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมากที่สุด โดยผู้ประกอบการมีปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ข้อกฎหมายมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยและการเผยแพร่ข่าวสารที่เน้นเผยแพร่ความรู้มากกว่าการสร้าง ความเข้าใจ ส่วนเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานมีปัญหาเกี่ยวกับการตีความของกฎหมายที่แตกต่างกันของเจ้าหน้าที่และผู้ประกอบการ

Srisawat (2009) ศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการเกี่ยวกับการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการเกี่ยวกับการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งใช้แบบสอบถามเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 100 ราย จากผลการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและการจัดทำรายงานที่เกี่ยวข้อง แต่ไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับบทลงโทษ ซึ่งขัดแย้งกับ Kijphuangsuwan (2011) ศึกษาความรู้ความเข้าใจการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่อยู่ในเขตความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ 25 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความรู้ความเข้าใจการเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 25 ซึ่งมีการจำแนกตามข้อมูลส่วนบุคคลและจำแนกตามข้อมูลองค์กร กลุ่มตัวอย่างที่ใช้เป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสถานประกอบการอยู่ในเขตบางพลัด เขตตลิ่งชันและเขตทวีวัฒนา จำนวน 380 ราย เครื่องมือที่ใช้เป็นแบบสอบถาม โดยผลการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการจดทะเบียน มีความรู้ความเข้าใจด้านการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม การยื่นแบบและการชำระภาษีมากที่สุด แต่ไม่มีความรู้ความเข้าใจในกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมากที่สุด ส่วนการวิเคราะห์ข้อมูลตามข้อมูลส่วนบุคคล พบว่า ข้อมูลส่วนบุคคลที่แตกต่างกัน ทำให้มีความรู้ความเข้าใจต่างกัน และการวิเคราะห์รายองค์กร พบว่า องค์กรมีรูปแบบที่แตกต่างกันไม่ส่งผลให้ความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกัน

Sampet (2008) ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอม กรณีศึกษาสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบ ปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินการมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอม โดยวิเคราะห์จากเอกสารหลักฐานทางราชการ เอกสารอื่นที่เกี่ยวข้อง และการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงาน และนำข้อมูลมาวิเคราะห์และสรุปผลได้ว่าปัจจัยที่มีผลต่อมาตรการป้องกันและปราบปรามใบกำกับภาษีปลอมมี 3 ด้าน คือด้านระเบียบวิธีการปฏิบัติงานและข้อกฎหมาย ซึ่งเจ้าหน้าที่มีการตรวจรายชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีปลอมบนระบบเครือข่ายราชการ ซึ่งเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพและน่าเชื่อถือ นอกจากนี้ยังมีการสอบยันใบกำกับภาษีเพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในการออกใบกำกับภาษีว่าไม่เป็นใบกำกับภาษีปลอม อีกทั้งด้านข้อกฎหมาย ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ยังไม่เข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากกฎหมายมีความยุ่งยาก ซับซ้อน ทำให้ผู้ประกอบการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นควรมีการแก้และพัฒนากฎหมายให้มีความเข้าใจง่ายมากขึ้นและบทลงโทษทั้งทางแพ่ง

และอาญาเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีปลอมยังไม่รุนแรงมากนัก ดังนั้นควรมีการเพิ่มบทลงโทษให้มากขึ้น และด้านการบริหารจัดการภาษี เกี่ยวกับเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานเป็นเจ้าหน้าที่ใหม่ ไม่มีประสบการณ์ในการทำงาน และไม่มีอำนาจในการควบคุมการออกใบกำกับภาษีในแต่ละทอด ทำให้จัดเก็บภาษีไม่ครบถ้วน ดังนั้นจึงควรมีการพัฒนาความรู้ให้แก่เจ้าหน้าที่บรรจุใหม่และปรับปรุงกฎหมายให้มีอำนาจในการปราบปรามผู้ที่ทำผิดกฎหมายให้เข้มงวดมากขึ้น เช่นเดียวกับ Manakul (2010) ที่ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับใบกำกับภาษีปลอมซึ่งวิเคราะห์ควบคู่ไปกับกลไกภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน และได้ศึกษาโทษตามกฎหมายทั้งทางแพ่งและอาญา นอกจากนี้ได้นำกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไต้หวันมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายไทยเพื่อเป็นแนวทางในการเสนอแก้ปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายต่อไป

Yaran (2005) ศึกษาปัญหาการเสียภาษีของสหกรณ์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในจังหวัดเชียงใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาและแนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีอากร โดยใช้แบบสอบถามจากผู้ปฏิบัติงานสหกรณ์จำนวน 11 ราย และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร จำนวน 3 ราย ผลการศึกษาสรุปว่า จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรพบมีปัญหาที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งคือการแจ้งยอดขายไม่ครบถ้วน สินค้าขาดจากรายงานและวัตถุดิบ และไม่จัดทำรายงานภาษีและรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ดังนั้นจึงต้องมีการกำหนดนโยบายในการให้ความรู้แก่ประชาชนเกี่ยวกับการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เพื่อประเมินความครบถ้วนของรายงานสินค้าคงเหลือเพื่อจะได้จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบให้ถูกต้อง เช่นเดียวกับ Laijaroenwat (2008) ศึกษาเรื่องปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร : กรณีศึกษาสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 9 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาสาเหตุที่ทำให้ความผิดตามประมวลรัษฎากร ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรเพื่อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร โดยการเก็บข้อมูลจากการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกของบุคลากรในหน่วยงานของกรมสรรพากร จำนวน 5 ราย และผู้เสียภาษีที่กระทำความผิด จำนวน 5 ราย ผลการศึกษาพบว่า การกระทำความผิดตามประมวลรัษฎากรเกิดจากการที่แต่ละคนมีการตีความหมายของประมวลรัษฎากรที่แตกต่างกัน ทำให้มีแนวทางในการประเมินภาษีต่างกัน ผู้เสียภาษีจึงใจในการหลีกเลี่ยงภาษีไม่เข้าใจกฎหมาย ไม่ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานในการตรวจสอบ สำหรับปัญหาและอุปสรรคคือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและผู้เสียภาษีมีความเข้าใจในประมวลรัษฎากรที่แตกต่างกัน จึงทำให้มีความเข้าใจที่ต่างกัน ดังนั้นควรมีการปรับปรุงกฎหมายประมวลรัษฎากรให้เข้าใจง่ายมากขึ้น และเช่นเดียวกับ Sophapong et al., (2017) ศึกษาปัจจัยและแนวทางการป้องกันการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัย รูปแบบพฤติกรรม และแนวทางป้องกันการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งใช้กลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม คือ ผู้จัดการบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียน จำนวน 330 บริษัท และผู้ทรงคุณวุฒิที่เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีและภาษีอากรจำนวน 8 ท่าน ผลการวิจัยพบว่ามีหลายปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อภาษีอย่างมีนัยสำคัญ เช่น ความเป็นธรรมของระบบภาษี การบังคับใช้กฎหมาย และการบริหารจัดการภาครัฐ ส่วนรูปแบบพฤติกรรมการหนีภาษีมากที่สุดคือรายได้ไม่ครบถ้วน การทำนิติกรรมเท็จ นอกจากนี้มีแนวทางในการป้องกันการหนีภาษีได้แก่ รัฐบาลต้องยกเลิกมาตรการการส่งเสริมการลงทุนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีทั้งหมด รัฐบาลต้องนำแนวคิดธรรมาภิบาลมาใช้และรัฐบาลต้องจัดตั้งองค์กรวิชาการเพื่อสร้างความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับด้านภาษีให้มากขึ้น

Abdata (2013) ศึกษาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในโซนจิมมา โดยเน้นการระบุและประเมินปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้แบบสอบถามแล้วนำมาวิเคราะห์ พบว่า มีปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ความไม่มีประสิทธิภาพของผู้เสียภาษี ความตระหนักรู้ของผู้เสียภาษี การมีผู้ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มากเกินไป การที่ผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มออกใบกำกับภาษีที่ผิดกฎหมายและการที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไม่เข้มงวดในติดตามผลเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงมีวิธีในการแก้ปัญหาดังกล่าว ได้แก่

ให้ความรู้เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้เสียภาษีให้เพิ่มมากขึ้น ให้มีการจัดสัมมนา ให้มีผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีที่คอยให้คำแนะนำอย่างทันทั่วทั้งที่ แนะนำให้ผู้เสียภาษีจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีรายได้ถึงเกณฑ์ที่กำหนด มีระบบการจัดเก็บภาษีที่มีคุณภาพและมีกระบวนการสืบสวนสอบสวนผู้ที่กระทำความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรให้ดียิ่งขึ้น เช่นเดียวกับ Sharma (2014) ศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในโพทฮารา โดยเน้นการวิเคราะห์ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีการควบคุมเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีและการทุจริตเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งส่วนใหญ่เกิดขึ้นจากผู้เสียภาษี จึงมีความท้าทายในการวางนโยบายให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ตัวอย่างของปัญหาและแนวทางแก้ไข เช่น ไม่มีความตระหนักเกี่ยวกับการจัดทำใบกำกับภาษีให้ถูกต้องเพื่อที่จะสามารถนำมาเป็นหลักฐานที่ใช้ในการประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม มีกฎหมายที่ไม่เข้มงวดเพียงพอที่จะบังคับใช้กับผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากร มีเทคโนโลยีในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ และการทุจริตที่เกิดขึ้นซ้ำๆ จากผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงมีคำแนะนำในการปรับปรุงเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ได้แก่ การให้ความรู้ด้านภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีให้มีความเข้าใจที่ถูกต้อง ให้คำแนะนำสำหรับผู้ประกอบการที่มีรายได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้เข้าสู่ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และควรมีมาตรการในการควบคุมผู้ที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างเข้มงวดเพื่อไม่ให้รัฐสูญเสียผลประโยชน์ไปมากกว่านี้

Markos (2010) ศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษี โอกาสและความท้าทายในยุโรป เพื่อศึกษาว่ามีการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร และการจัดเก็บภาษี มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากน้อยแค่ไหน โดยการสุ่มผู้เสียภาษีจำนวน 120 คน และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร จำนวน 20 คน เพื่อให้ทำแบบสอบถาม และใช้ผลของแบบสอบถามมาวิเคราะห์ สรุปผลได้ว่า บางกิจการไม่ได้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งที่มีรายได้ถึงเกณฑ์ที่กำหนด ทำให้กรมสรรพากรเก็บภาษีไม่ครบถ้วน โอกาสและความท้าทายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคือการเปลี่ยนแปลงทัศนคติของผู้เสียภาษี โดยการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้องมากขึ้น ได้แก่ การมีระบบการจัดเก็บภาษีที่ดีที่มีคุณภาพมีการนำเทคโนโลยีมาช่วยในการจัดเก็บภาษี สร้างการตระหนักในการเสียภาษีให้แก่ประชาชน ให้ความรู้แก่ผู้ประกอบการเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีรายได้ถึงเกณฑ์ที่กำหนด และมีการจัดการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับด้านภาษีอากรเพื่อให้ประชาชนมีความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้อง และ Fentaw (2020) ได้ศึกษาการจัดเก็บภาษีในเอธิโอเปีย ว่ามีความท้าทายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมและเป็นรายได้หลัก โดยมีกลุ่มตัวอย่างเป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้จัดทำแบบสอบถามหลังจากนั้นนำผลมาวิเคราะห์ พบว่ามีความท้าทายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศเอธิโอเปีย โดยมีปัญหาต่างๆ มากมาย ได้แก่ การออกไปกำกับภาษีและใบเสร็จรับเงิน การตรวจสอบงบการเงินไม่เสร็จตามที่กำหนด และการนำเทคโนโลยีที่ยังไม่ทันสมัยมาปรับใช้ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีวิธีการแก้ไขปัญหาโดยการจัดหาทรัพยากรที่อำนวยความสะดวกให้มีการเสียภาษีได้ง่ายยิ่งขึ้น การฝึกทักษะของพนักงานในระยะสั้นและระยะยาวโดยการจัดอบรมให้แก่พนักงานให้มีความรู้ด้านภาษีมากขึ้น งบการเงินควรได้รับการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรอย่างตรงเวลา และการปรับปรุงและพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำเทคโนโลยีมาใช้ในการจัดเก็บรายการใบกำกับภาษี และจัดเก็บข้อมูลยอดขายให้ครบถ้วนมากขึ้น เช่นเดียวกับ Al-Shammari et al. (2021) ศึกษาความท้าทายของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอิหร่าน เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันยังไม่มีประสิทธิภาพ เกิดปัญหาต่างๆ มากมาย ดังนั้นจึงมีความท้าทายที่จะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาปรับใช้ ได้แก่ การสร้างความเข้าใจให้แก่ผู้เสียภาษีในการประเมินตนเอง เมื่อมีรายได้ถึงเกณฑ์ที่กำหนด ต้องมีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม การให้ความรู้แก่ประชาชนเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรต้องเป็นภาษาที่เข้าใจได้ง่าย ชัดเจน และสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้จริง เพื่อที่จะให้ผู้เสียภาษีมีความรู้ความเข้าใจและยื่นแบบเสียภาษีให้ถูกต้อง การพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษี

ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น และการจัดเก็บภาษีโดยนำเทคโนโลยีมาช่วยในการบันทึกข้อมูลได้มีความแม่นยำและรวดเร็วยิ่งขึ้น นอกจากนี้เช่นเดียวกับ Pandey (2021) ศึกษาเกี่ยวกับความท้าทายและโอกาสในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเนปาล เพื่อวิเคราะห์ความท้าทายที่จะเกิดขึ้นกับรัฐบาลและผู้เสียภาษีในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การไม่รายงานยอดขาย เอกสารประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ใบกำกับภาษี) ยื่นไว้ต่ำไป ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ล้มเหลว ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่ได้รับเงินจริง และการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเท็จ โดยนำภาษีซื้อมาหัก จากภาษีขายแต่ภาษีซื้อดังกล่าวไม่ใช่ภาษีซื้อที่สามารถนำมาหักออกจากภาษีขายได้ แต่รัฐบาลมีการแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยมีการพัฒนา บรรเทาความยากจน และส่งเสริมการให้บริการแก่ประชาชนให้มากขึ้นโดยให้ความรู้เกี่ยวกับภาษี การจัดอบรมและการประชาสัมพันธ์ เพื่อให้ประชาชนมีความตระหนักในการเสียภาษี เพื่อที่จะได้นำเงินภาษีดังกล่าว มาพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าต่อไป

Bari et al. (2022) ศึกษาเกี่ยวกับการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้ดียิ่งขึ้น โดยนำเสนอการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศบังคลาเทศ โดยจัดเก็บรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหลักเพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศ รัฐบาล มีการจัดเก็บภาษีหลายอัตราเพื่อช่วยผู้ที่มีรายได้น้อยหรือผู้ที่เพิ่งเริ่มต้นทำธุรกิจ แต่ผู้ประกอบการขนาดใหญ่หาโอกาส โดยใช้ช่องว่างเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี รัฐบาลจึงมีนโยบายในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรให้มีความเข้มงวดมากขึ้น และมีการนำเทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการจัดเก็บซึ่งช่วยให้เก็บภาษีได้แม่นยำมากยิ่งขึ้น และลดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ เป็นอย่างดี เทคโนโลยีที่นำมาใช้ เช่น การจ่ายภาษีผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์และการปรับปรุงระบบให้มีการคืนภาษีให้รวดเร็ว มากขึ้น นอกจากนี้ในปัจจุบันมีการทำธุรกรรมขายสินค้าทางออนไลน์ ผ่านเฟสบุ๊ก มากขึ้นทำให้มีแนวโน้มในการหลีกเลี่ยง ภาษีมากขึ้น ดังนั้นการนำเทคโนโลยีมาช่วยในการตรวจจับธุรกรรมการค้าขายจะช่วยให้การจัดเก็บภาษีได้ครบถ้วนมากขึ้น โดยรัฐบาลมีการช่วยวางระบบการจัดเก็บภาษีและสนับสนุนเครือข่ายอินเทอร์เน็ตสำหรับพื้นที่ที่เครือข่ายยังเข้าไม่ถึง

ทั้งนี้จากการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับแนวคิด กฎหมายภาษีอากร และการศึกษาวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องสามารถ สรุปได้ว่า ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก โดยมีความสำคัญของปัญหาที่แตกต่างกัน ดังนั้น จึงเป็นความท้าทายของนักตรวจสอบภาษีในการจัดลำดับความสำคัญก่อนและหลัง พร้อมหาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยนักตรวจสอบภาษีอากรต้องมีความรู้ด้านภาษีอย่างถ่องแท้และอัปเดตกฎหมายภาษีอากรต่อเนื่อง รวมถึงประชาสัมพันธ์ ให้ผู้ประกอบการได้เข้าใจเพื่อจะได้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรอย่างถูกต้อง เพื่อเป็นการลดปัญหาที่เกิดจากภาษีมูลค่า เพิ่มให้น้อยลงส่งผลให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นเพื่อจะได้นำภาษีดังกล่าวมาพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าต่อไป

■ วิธีการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจโดยเก็บข้อมูลระหว่างเดือนพฤศจิกายน ถึง ธันวาคม 2565 โดยแบบสอบถามนี้ได้พัฒนามาจากประมวลรัษฎากร ระเบียบการตรวจปฏิบัติการและระเบียบการออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร การสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบทางด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอดีต รวมทั้งประสบการณ์ของผู้เขียน นอกจากนี้แบบสอบถามนี้ได้ผ่านการพิจารณาจากผู้ทรงคุณวุฒิจากนักตรวจสอบภาษีชำนาญการ นักตรวจสอบภาษีชำนาญการพิเศษจากกรมสรรพากร และนักวิชาการ จำนวนทั้งสิ้น 3 ราย แบบสอบถามประกอบด้วย 3 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนที่ 2 ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มและส่วนที่ 3 วิธีการแก้ไขปัญหา โดยการเก็บข้อมูลในส่วนที่ 2 และส่วนที่ 3 ใช้การสอบถามแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) สำหรับส่วนที่ 2 มี 5 ระดับ ได้แก่ ปัญหาอยู่ในระดับสูงที่สุด ปัญหาอยู่ในระดับสูง ปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ปัญหาอยู่ในระดับต่ำ และปัญหาอยู่ในระดับต่ำที่สุด และส่วนที่ 3 มี 5 ระดับ ได้แก่ ควรให้ความสำคัญสูงสุด ควรให้ความสำคัญสูง ควรให้ความสำคัญปานกลาง ควรให้ความสำคัญต่ำ และควรให้ความสำคัญต่ำที่สุด การศึกษาครั้งนี้ไม่ทราบถึงขนาดและสัดส่วนของประชากรทั้งหมด จึงใช้สูตรหาขนาดของกลุ่มตัวอย่างของ Cochran (1977) โดยได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 385 ตัวอย่าง ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 โดยใช้วิธีการส่งแบบสอบถามผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ Line , Facebook และ Instagram เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ตอบแบบสอบถาม และทำการรวบรวมข้อมูลผ่านทาง Google Form ซึ่งการวิเคราะห์ข้อมูล มีลักษณะดังนี้

การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่ออธิบายถึงคุณลักษณะของข้อมูลที่เก็บรวบรวม ได้แก่ ร้อยละ ความถี่ ค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลลักษณะทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ประสบการณ์การทำงาน ตำแหน่ง ทุนจดทะเบียนและประเภทธุรกิจ ที่มีต่อปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และแนวทางในการแก้ไข โดยมีการแปลความหมายของค่าเฉลี่ยมีดังนี้ ค่าเฉลี่ย 1.00-1.80 หมายถึง ควรให้ความสำคัญต่ำที่สุด ค่าเฉลี่ย 1.81-2.60 หมายถึง ควรให้ความสำคัญต่ำ ค่าเฉลี่ย 2.61-3.40 หมายถึง ควรให้ความสำคัญปานกลาง ค่าเฉลี่ย 3.41-4.20 หมายถึง ควรให้ความสำคัญสูง และค่าเฉลี่ย 4.21-5.00 หมายถึง ควรให้ความสำคัญสูงสุด การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงอนุมาน เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่ออธิบายลักษณะของสิ่งที่ต้องการศึกษาแล้วสามารถอ้างอิงไปยังกลุ่มประชากร โดยเปรียบเทียบตัวแปร 2 ตัวที่เป็นอิสระต่อกัน (Independent Sample T-Test) และใช้สถิติการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-Way ANOVA) ในการหาความแตกต่างของข้อมูลที่มีมากกว่า 2 กลุ่ม โดยใช้วิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดในการทดสอบทีละคู่ของความสัมพันธ์ ซึ่งการทดสอบสมมติฐานมีนัยสำคัญทางสถิติเท่ากับ 0.05

■ ผลการศึกษา

การวิเคราะห์ข้อมูลโดยสถิติเชิงพรรณนา

จากการศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามและนำมาประมวลผลทางสถิติ โดยผลการตอบกลับแบบสอบถามมีทั้งหมดทั้งสิ้น 150 ชุด คิดเป็นร้อยละ 38.96 ซึ่งสามารถอธิบายผลการวิเคราะห์จากข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการให้ความสำคัญของปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มและแนวทางในการแก้ไขปัญหามูลค่าเพิ่ม

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าความถี่ และค่าร้อยละเกี่ยวกับข้อมูลทางประชากรศาสตร์ของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์การทำงาน ตำแหน่งปัจจุบัน ประเภทธุรกิจและทุนจดทะเบียน ตามที่ปรากฏในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่อายุ 21 – 30 ปี จำนวน 82 ราย คิดเป็นร้อยละ 54.67 และรองลงมามีอายุ 31 – 40 ปี และ 41 – 50 ปี จำนวน 26 ราย คิดเป็นร้อยละ 17.33 ซึ่งส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 92 ราย คิดเป็นร้อยละ 61.33 และจบการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 58 ราย คิดเป็นร้อยละ 38.67 โดยมีประสบการณ์การทำงานส่วนใหญ่ 1 – 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 42 รองลงมามีประสบการณ์การทำงาน 6 – 10 ปี คิดเป็นร้อยละ 23.33 ทั้งนี้อาชีพในปัจจุบันส่วนใหญ่คือนักตรวจสอบภาษีจำนวน 51 ราย คิดเป็นร้อยละ 34 รองลงมาเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 32 ราย คิดเป็นร้อยละ 21.33

นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จำนวน 74 ราย ทำธุรกิจอื่นๆ นอกเหนือจากเจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วน และบริษัทจำกัด คิดเป็นร้อยละ 49.33 รองลงมาเป็นบริษัทจำกัดจำนวน 62 ราย คิดเป็นร้อยละ 41.33 และส่วนใหญ่จำนวน 92 ราย ทำงานในบริษัทที่ไม่มีทุนจดทะเบียน คิดเป็นร้อยละ 61.33 รองลงมามีทุนจดทะเบียน 1 – 10 ล้านบาทจำนวน 32 ราย คิดเป็นร้อยละ 21.33

ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างโดยการแจกแจงข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน	ร้อยละ
1. อายุ		
21 - 30 ปี	82	54.67
31 - 40 ปี	26	17.33
41 - 50 ปี	26	17.33
51 - 60 ปี	11	7.33
มากกว่า 60 ปี	5	3.33
รวม	150	100.00
2. ระดับการศึกษา		
ปริญญาตรี	92	61.33
สูงกว่าปริญญาตรี	58	38.67
รวม	150	100.00
3. ประสบการณ์การทำงาน		
1-5 ปี	63	42.00
6 - 10 ปี	35	23.33
11 - 15 ปี	12	8.00
16 - 20 ปี	12	8.00
มากกว่า 20 ปี	28	18.67
รวม	150	100.00
4. อาชีพ		
นักบัญชี	30	20.00
ผู้สอบบัญชี	32	21.33
เจ้าของกิจการ	2	1.33
นักตรวจสอบภาษี	51	34.00
อื่นๆ	35	23.33
รวม	150	100.00
5. ประเภทธุรกิจ		
เจ้าของคนเดียว	10	6.67
ห้างหุ้นส่วน	4	2.67
บริษัทจำกัด	62	41.33
อื่นๆ	74	49.33
รวม	150	100.00

ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างโดยการแจกแจงข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน	ร้อยละ
6. ทุนจดทะเบียน		
ไม่มี	92	61.33
1 - 10 ล้านบาท	32	21.33
11 - 20 ล้านบาท	3	2.00
21 - 30 ล้านบาท	4	2.67
มากกว่า 30 ล้านบาท	19	12.67
รวม	150	100.00

การวิเคราะห์ระดับการให้ความสำคัญต่อปัญหาภาษีมูลค่าและแนวทางการแก้ไข

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ระดับการให้ความสำคัญต่อปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ (%) ค่าเฉลี่ย (x) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) รวมทั้งให้ความหมายของค่าเฉลี่ยว่าอยู่ในระดับใด

ตารางที่ 2 แสดงระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ด้านผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มด้านผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีความสำคัญมากที่สุดในเรื่องผู้ประกอบการกระจายรายได้ไปยังบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อไม่ให้รายได้รวมเกิน 1.8 ล้านบาท โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 3.96 (SD = 1.08) รองลงมาคือผู้ประกอบการไม่ได้นำรายได้ประจำและรายได้เสริมมารวมกัน หากรวมกันมีรายได้รวมเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี โดยมีค่าเฉลี่ย 3.75 (SD = 1.06) และเรื่องที่มีความสำคัญน้อยที่สุดคือ ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายสาขา แต่ไม่ได้นำรายได้ทุกสาขามารวมกัน หากรวมกันแล้วจะมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี โดยมีค่าเฉลี่ย 3.65 (SD = 1.77)

ด้านใบกำกับภาษี ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านใบกำกับภาษีที่มีความสำคัญมากที่สุดในเรื่อง การขายสินค้าโดยไม่ออกใบกำกับภาษีให้ลูกค้า ถ้าลูกค้าต้องการใบกำกับภาษีต้องจ่ายเงินเพิ่มขึ้น โดยมีค่าเฉลี่ย 3.74 (SD = 1.17) รองลงมาคือการซื้อขายใบกำกับภาษี โดยมีค่าเฉลี่ย 3.61 (SD = 1.24) และเรื่องที่มีความสำคัญน้อยที่สุดคือการออกใบกำกับภาษีต่ำกว่าราคาจริง โดยมีค่าเฉลี่ย 3.35 (SD = 1.19)

ด้านการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและการจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและการจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีความสำคัญมากที่สุดในเรื่องผู้ประกอบการจงใจหลีกเลี่ยงทั้งภาษีซื้อและภาษีขาย เพื่อให้การซื้อขายสินค้าอยู่นอกระบบและ ตรวจสอบยาก โดยมีค่าเฉลี่ย 3.79 (SD = 1.08) รองลงมาคือผู้ประกอบการมีรายรับจากการขายสินค้าจริงแต่ได้นำใบกำกับภาษีที่ผู้ซื้อสินค้าไม่ตรงกับใบกำกับภาษีขายให้ผู้ประกอบการที่ต้องการใบกำกับภาษี เพื่อขอคืนภาษีจากรัฐหรือให้เสียภาษีลดลง โดยมีค่าเฉลี่ย 3.61 (SD = 1.13) และเรื่องที่มีความสำคัญน้อยที่สุดคือการจัดทำใบกำกับภาษีขึ้นมา 2 ชุดเหมือนกัน ทำให้ผู้ขายสามารถหลบยอดภาษีจากใบกำกับภาษีขายอีกใบหนึ่งได้ โดยมีค่าเฉลี่ย 3.41 (SD = 1.21)

ด้านปัญหาการตรวจสอบภาษี ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านปัญหาการตรวจสอบภาษี ที่มีความสำคัญมากที่สุดในเรื่องข้อมูลของบริษัทที่มีจำนวนมาก และไม่ได้มีการส่งไฟล์อิเล็กทรอนิกส์ให้กับกรมสรรพากรทำให้การตรวจสอบภาษิล่าช้า โดยมีค่าเฉลี่ย 3.84 (SD = 1.04) รองลงมาคือการไม่จัดทำรายงานสินค้าคงเหลือและวัตถุดิบ โดยมีค่าเฉลี่ย 3.75 (SD = 0.94) และเรื่องที่มีความสำคัญน้อยที่สุดคือผู้ประกอบการไม่นำส่งรายการเคลื่อนไหวทางการเงินให้สรรพากรเพื่อตรวจสอบ กรมสรรพากรจึงต้องออกหมายเรียกธนาคาร ซึ่งเกิดความล่าช้า โดยมีค่าเฉลี่ย 3.71 (SD = 1.03)

ด้านแนวทางการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านแนวทางการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีความสำคัญมากที่สุดในเรื่องการนำใบกำกับภาษีจากรายจ่ายส่วนตัวเพื่อใช้ภาษีซื้อและนำมาตัดจ่ายในบัญชีของบริษัท โดยมีค่าเฉลี่ย 3.92 (SD = 1.05) รองลงมาคือการหลบยอดขายและยอดซื้อโดยผู้ประกอบการมีการตกแต่งบัญชีโดยให้มียอดขายเท่าที่ความต้องการจะเสียภาษี โดยมีค่าเฉลี่ย 3.90 (SD = 1.05) และเรื่องที่มีความสำคัญน้อยที่สุดคือการเปลี่ยนยอดขายให้เป็นเงินกู้ยืมเงินจากกรรมการเพื่อหลบยอดรายได้ โดยมีค่าเฉลี่ย 3.63 (SD = 1.13)

ตารางที่ 3 แสดงระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับแนวทางการแก้ไขของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ด้านการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการแก้ไขของภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านแนวทางการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีความสำคัญมากที่สุดในเรื่องการแนะนำหลักเกณฑ์แก่ผู้ประกอบการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อที่จะได้นำรายได้มาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกต้อง โดยมีค่าเฉลี่ย 4.27 (SD = 0.75) รองลงมาเคร่งครัดในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยตรวจสอบว่าบริษัทมีการประกอบกิจการอย่างแท้จริง โดยมีค่าเฉลี่ย 4.24 (SD = 0.73) และเรื่องที่มีความสำคัญน้อยที่สุดคือการศึกษากับขั้นตอนในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้สามารถจดทะเบียนได้อย่างถูกต้อง โดยมีค่าเฉลี่ย 4.09 (SD = 0.81)

ด้านการตรวจสอบภาษี ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการแก้ไขของภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านการตรวจสอบภาษี ที่มีความสำคัญมากที่สุดในเรื่องการนำเทคโนโลยีมาช่วยในการตรวจสอบภาษี การหลีกเลี่ยงภาษี และการหลบหลักภาษีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยมีค่าเฉลี่ย 4.47 (SD = 0.70) รองลงมาคือการตรวจค้น ยึดอายัดบัญชี และเอกสารหลักฐานสำหรับรายที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยมีค่าเฉลี่ย 4.11 (SD = 0.88) และเรื่องที่มีความสำคัญน้อยที่สุดคือการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เพื่อประเมินความครบถ้วนของรายงานสินค้าคงเหลือ โดยมีค่าเฉลี่ย 3.98 (SD = 0.77)

ด้านการปรับปรุงกฎหมาย ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการแก้ไขของภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านการปรับปรุงกฎหมาย ที่มีความสำคัญมากที่สุดในเรื่องการยกเลิกมาตรการทางภาษีที่เป็นการเอื้อประโยชน์ให้กลุ่มคนบางกลุ่ม โดยมีค่าเฉลี่ย 4.30 (SD = 0.78) รองลงมาคือการกำหนดให้ความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษี ตามประมวลรัษฎากร เป็นความผิดฐานตามพระราชบัญญัติการฟอกเงิน โดยมีค่าเฉลี่ย 4.25 (SD = 0.87) และเรื่องที่มีความสำคัญน้อยที่สุดคือการนำแนวคิดธรรมาภิบาลมาบังคับใช้อย่างจริงจังโดยเฉพาะเรื่องการทุจริต โดยมีค่าเฉลี่ย 4.17 (SD = 0.88)

ด้านการอบรมและประชาสัมพันธ์ ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามมีความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการแก้ไขของภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านการอบรมและประชาสัมพันธ์ ที่มีความสำคัญมากที่สุดในเรื่องการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีค่าเฉลี่ย 4.42 (SD = 0.72) รองลงมาคือชี้แจงให้ประชาชนได้ทราบถึงผลกระทบที่เกิดจากการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีค่าเฉลี่ย 4.37 (SD = 0.82) และเรื่องที่มีความสำคัญน้อยที่สุดคือการจัดให้มีการจับสลากชิงรางวัลเพื่อจูงใจให้ผู้บริโภคเรียกร้องใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการขายสินค้าหรือบริการ โดยมีค่าเฉลี่ย 3.81 (SD = 1.10)

ตารางที่ 2 ระดับการให้ความสำคัญของปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม	ระดับการให้ความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	ต่ำที่สุด	ต่ำ	ปานกลาง	สูง	สูงมาก	$\bar{X}$	SD	ความหมาย
1.ผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม								
1.1 ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลขนาดเล็กมีความคิดว่าไม่จำเป็นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	6.67	6.67	20.67	39.33	26.67	3.73	1.13	สูง
1.2 ผู้ประกอบการมีสถานประกอบการหลายสาขา แต่ไม่ได้นำรายได้ทุกสาขามารวมกัน หากรวมกันแล้วจะมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี	8.67	6.67	20.00	40.67	24.00	3.65	1.17	สูง
1.3 ผู้ประกอบการไม่ได้นำรายได้ประจำและรายได้เสริมมารวมกัน หากรวมกันมีรายได้รวมเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี	5.33	6.67	19.33	44.67	24.00	3.75	1.06	สูง
1.4 ผู้ประกอบการกระจายรายได้ไปยังบุคคลที่เกี่ยวข้องเพื่อไม่ให้รายได้รวมเกิน 1.8 ล้านบาท	4.00	6.00	18.00	34.00	38.00	3.96	1.08	สูง
ภาพรวม						3.77	0.91	สูง
2. ใบกำกับภาษี								
2.1 การขายสินค้าโดยไม่ออกใบกำกับภาษีให้ลูกค้า ถ้าลูกค้าต้องการใบกำกับภาษีต้องจ่ายเงินเพิ่มขึ้น	6.00	9.33	20.00	34.00	30.67	3.74	1.17	สูง
2.2 การออกใบกำกับภาษีขายต่ำกว่าราคาจริง	6.67	18.00	29.33	25.33	20.67	3.35	1.19	สูง
2.3 การซื้อใบกำกับภาษี	8.00	10.67	23.33	28.67	29.33	3.61	1.24	สูง
2.4 การจดทะเบียนแจ้งสถานประกอบการที่ไม่ได้ประกอบกิจการจริงเพื่อเจตนาออกใบกำกับภาษีปลอม	9.33	18.67	16.00	24.00	32.00	3.51	1.35	สูง
2.5 การปลอมใบขนส่งสินค้า และใบกำกับภาษีเพื่อขอคืนภาษี	10.00	16.67	19.33	24.67	29.33	3.47	1.33	สูง
ภาพรวม						3.53	1.10	สูง
3. การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและการจัดทำรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม								
3.1 ผู้ประกอบการจงใจหลีกเลี่ยงทั้งภาษีซื้อและภาษีขาย เพื่อให้การซื้อขายสินค้าอยู่นอกระบบและ ตรวจสอบยาก	4.67	8.67	17.33	42.00	27.33	3.79	1.08	สูง

ตารางที่ 2 ระดับการให้ความสำคัญของปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ต่อ)

ปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม	ระดับการให้ความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	ต่ำที่สุด	ต่ำ	ปานกลาง	สูง	สูงมาก	$\bar{x}$	SD	ความหมาย
3.2 ผู้ประกอบการมีรายรับจากการขายสินค้าจริง แต่ได้นำใบกำกับภาษีที่ผู้ซื้อสินค้าไม่ตรงกับใบกำกับภาษีขายให้ผู้ประกอบการที่ต้องการใบกำกับภาษี เพื่อขอคืนภาษีจากรัฐหรือให้เสียภาษีลดลง	5.33	10.67	26.67	32.67	24.67	3.61	1.13	สูง
3.3 การจัดทำใบกำกับภาษีขึ้นมา 2 ชุดเหมือนกัน ทำให้ผู้ขายสามารถหลบยอดภาษีจากใบกำกับภาษีขายอีกใบหนึ่งได้	8.00	14.00	29.33	26.00	22.67	3.41	1.21	สูง
ภาพรวม						3.60	1.01	สูง
4. ปัญหาการตรวจสอบภาษี								
4.1 การตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยยื่นแบบฯ ทางกระดาษทำให้ตรวจสอบภาษีไม่ครบถ้วน	1.33	9.33	28.67	43.33	17.33	3.66	0.92	สูง
4.2 การไม่จัดทำรายงานสินค้าคงเหลือและวัตถุดิบ	2.67	7.33	21.33	50.00	18.67	3.75	0.94	สูง
4.3 บริษัทส่งออกสารหลักฐานให้กรมสรรพากรตรวจสอบเป็นสำเนาเอกสารหลักฐาน ซึ่งอาจไม่มีความน่าเชื่อถือในการตรวจสอบ	4.00	16.00	26.67	36.67	16.67	3.46	1.07	สูง
4.4 ข้อมูลของบริษัทมีจำนวนมาก และไม่ได้มีการส่งไฟล์อิเล็กทรอนิกส์ให้กับกรมสรรพากรทำให้การตรวจสอบภาษีล่าช้า	3.33	7.33	20.67	39.33	29.33	3.84	1.04	สูง
4.5 ผู้ประกอบการไม่นำส่งรายการเคลื่อนไหวทางการเงินให้สรรพากรเพื่อตรวจสอบ กรมสรรพากรจึงต้องออกหมายเรียกธนาคาร ซึ่งเกิดความล่าช้า	4.00	9.33	18.67	47.33	20.67	3.71	1.03	สูง
ภาพรวม						3.68	0.81	สูง
5. แนวทางการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม								
5.1 การเปลี่ยนยอดขายให้เป็นเงินกู้ยืมเงินจากกรรมการเพื่อหลบยอดรายได้	5.33	10.67	24.00	35.33	24.67	3.63	1.13	สูง
5.2 การนำใบกำกับภาษีจากรายจ่ายส่วนตัว เพื่อใช้ภาษีซื้อและนำมาตัดจ่ายในบัญชีของบริษัท	4.67	3.33	20.67	38.00	33.33	3.92	1.05	สูง
5.3 การหลบยอดขายและยอดซื้อ โดยผู้ประกอบการมีการตกแต่งบัญชีโดยให้มียอดขายเท่าที่ต้องการจะเสียภาษี	4.67	5.33	16.67	42.00	31.33	3.90	1.05	สูง
5.4 ผู้ประกอบการพยายามดำเนินธุรกิจให้มีความซับซ้อนเพื่อยากแก่การตรวจสอบ เช่น การจ่ายค่าจ้างให้แก่บริษัทในเครือที่อยู่ต่างประเทศโดยเรียกค่าจ้างในอัตราสูง เป็นต้น	7.33	7.33	23.33	40.67	21.33	3.61	1.12	สูง
ภาพรวม						3.77	0.95	สูง

ตารางที่ 3 ระดับการให้ความสำคัญของแนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนวทางการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม	ระดับการให้ความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	ต่ำที่สุด	ต่ำ	ปานกลาง	สูง	สูงมาก	เฉลี่ย	SD	ความหมาย
1. การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม								
1.1 เครื่องคิดในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยตรวจสอบว่าบริษัทมีการประกอบกิจการอย่างแท้จริง		1.33	13.33	45.33	40.00	4.24	0.73	สูงมาก
1.2 การศึกษาเกี่ยวกับขั้นตอนในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้สามารถจดทะเบียนได้อย่างถูกต้อง		3.33	18.00	44.67	34.00	4.09	0.81	สูง
1.3 การแนะนำหลักเกณฑ์แก่ผู้ประกอบการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อที่จะได้นำรายได้มาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกต้อง		2.67	10.00	44.67	42.67	4.27	0.75	สูงมาก
ภาพรวม						4.20	0.67	สูง
2. การตรวจสอบภาษี								
2.1 เน้นตรวจสอบผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มบ่อยครั้ง โดยไม่มีเหตุอันสมควร	2.67	2.67	16.67	40.67	37.33	4.07	0.94	สูง
2.2 การตรวจค้น ยึดอายัดบัญชีและเอกสารหลักฐานสำหรับรายที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร	1.33	4.00	13.33	45.33	36.00	4.11	0.88	สูง
2.3 การนำเทคโนโลยีมาช่วยในการตรวจสอบภาษี การหลีกเลี่ยงภาษีและการหลบหลีกภาษีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น		1.33	8.00	33.33	57.33	4.47	0.70	สูงมาก
2.4 การตรวจนับสินค้าคงเหลือ เพื่อประเมินความครบถ้วนของรายงานสินค้าคงเหลือ	0.67	2.67	18.67	54.00	24.00	3.98	0.77	สูง
ภาพรวม						4.16	0.65	สูง
3. การปรับปรุงกฎหมาย								
3.1 การกำหนดให้ความผิดเกี่ยวกับการฉ้อโกงภาษีตามประมวลรัษฎากร เป็นความผิดฐานตามพระราชบัญญัติการฟอกเงิน	1.33	2.67	12.00	37.33	46.67	4.25	0.87	สูงมาก
3.2 การยกเลิกมาตรการทางภาษีที่เป็นการเอื้อประโยชน์ให้กลุ่มคนบางกลุ่ม		2.67	12.00	38.00	47.33	4.30	0.78	สูงมาก
3.3 การเพิ่มอัตราโทษแก่ผู้กระทำความผิด	4.00	0.67	13.33	35.33	46.67	4.20	0.98	สูง
3.4 การนำแนวคิดธรรมาภิบาลมาบังคับใช้อย่างจริงจังโดยเฉพาะเรื่องการทุจริต	0.67	3.33	17.33	36.00	42.67	4.17	0.88	สูง
ภาพรวม						4.23	0.72	สูงมาก

ตารางที่ 3 ระดับการให้ความสำคัญของแนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ต่อ)

แนวทางการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม	ระดับการให้ความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับการให้ความสำคัญ		
	ต่ำที่สุด	ต่ำ	ปานกลาง	สูง	สูงมาก	เฉลี่ย	SD	ความหมาย
4. การอบรมและประชาสัมพันธ์								
4.1 การฝึกอบรมและพัฒนาความรู้เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม		1.33	9.33	35.33	54.00	4.42	0.72	สูงมาก
4.2 การตั้งองค์กรหรือสถาบันวิชาการด้านภาษีเป็นการเฉพาะเพื่อช่วยสร้างความรู้ความเข้าใจและส่งเสริมสนับสนุนนโยบายทางภาษีให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล		2.00	13.33	35.33	49.33	4.32	0.78	สูงมาก
4.3 การดำเนินการมาตรการเพื่อให้ประชาชนมีส่วนร่วมในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม	0.67	0.67	10.67	41.33	46.67	4.33	0.75	สูงมาก
4.4 การชักชวนให้มีการเรียกร้องใบกำกับภาษี หรือใบเสร็จรับเงินจากผู้ประกอบกิจการให้บริการ หรือขายสินค้า	0.67	2.67	12.00	38.67	46.00	4.27	0.82	สูงมาก
4.5 การจัดให้มีการจับสลากชิงรางวัลเพื่อจูงใจให้ผู้บริโภคเรียกร้องใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการขายสินค้าหรือบริการ	5.33	5.33	22.67	36.00	30.67	3.81	1.10	สูง
4.6 การดำเนินการประชาสัมพันธ์ สัมมนาและรับฟังปัญหาอย่างต่อเนื่อง เพื่อเสริมสร้างความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการ	0.67	2.67	9.33	42.67	44.67	4.28	0.80	สูงมาก
4.7 ชี้แจงให้ประชาชนได้ทราบถึงผลกระทบที่เกิดจากการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม	0.67	4.00	6.00	36.67	52.67	4.37	0.82	สูงมาก
ภาพรวม						4.26	0.63	สูงมาก

การวิเคราะห์ข้อมูลสถิติเชิงอนุมาน

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลโดยมุ่งเน้นหาความแตกต่างและทดสอบสมมติฐานว่าปัจจัยทางด้านประชากรศาสตร์ได้มีอิทธิพลต่อระดับการให้ความสำคัญเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้สถิติเชิงอนุมาน การทดสอบสมมติฐานในการหาความแตกต่างของการให้ความสำคัญของการกำหนดปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นดังนี้

- H_0 : ปัจจัยประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีผลต่อการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มไม่แตกต่างกัน
- H_1 : ปัจจัยประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีผลต่อการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกัน

การศึกษาส่วนนี้ใช้สถิติการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่าง 2 ตัวแปร ที่เป็นอิสระต่อกันในการหาความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญระหว่างข้อมูล 2 กลุ่ม และใช้สถิติการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียวในการหาความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญระหว่างข้อมูลมากกว่า 2 กลุ่ม โดยใช้วิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดในการทดสอบรายคู่ ซึ่งการทดสอบสมมติฐานได้กำหนดให้ระดับความมีนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 ผลการศึกษาปรากฏดังนี้

ตารางที่ 4 ประสิทธิภาพการทำงานที่ต่างกันมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยภาพรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยพบว่าประสิทธิภาพการทำงานที่ต่างกันให้ความสำคัญของแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกัน แต่ไม่พบความแตกต่างในการให้ความสำคัญของปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม การวิเคราะห์ความแตกต่างรายคู่แสดงในตารางที่ 5 และตารางที่ 6

ตารางที่ 4 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จำแนกตามประสิทธิภาพการทำงาน

ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม	แหล่งความแปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	p - value
ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม	ระหว่างกลุ่ม	5.059	4	1.265	1.949	0.105
	ภายในกลุ่ม	94.069	145	0.649		
	รวม	99.128	149			
แนวทางแก้ไขปัญหา	ระหว่างกลุ่ม	3.026	4	0.757	2.600	0.039*
	ภายในกลุ่ม	42.189	145	0.291		
	รวม	45.215	149			
ภาพรวม	ระหว่างกลุ่ม	3.504	4	0.876	2.591	0.039*
	ภายในกลุ่ม	49.026	145	0.338		
	รวม	52.530	149			

หมายเหตุ * ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ 0.05

จากตารางที่ 5 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญการเปรียบเทียบความแตกต่างด้วยวิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาลักษณะที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม เป็นรายคู่สามารถจำแนกได้ดังนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์การทำงาน 6 - 10 ปี มีการให้ระดับความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 3.773 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาลักษณะที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม ต่ำกว่าผู้ที่มีประสบการณ์การทำงาน 11 - 15 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์การทำงาน 11 - 15 ปี มีการให้ระดับความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 4.280 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาลักษณะที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม สูงกว่าผู้ที่มีประสบการณ์การทำงาน มากกว่า 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 5 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาลักษณะที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานเป็นรายคู่

ประสบการณ์การทำงาน	$\bar{x}$	1 - 5 ปี	6 - 10 ปี	11 - 15 ปี	16 - 20 ปี	มากกว่า 20 ปี
		p - value	p - value	p - value	p - value	p - value
1 - 5 ปี	3.993	-	-	-	-	-
6 - 10 ปี	3.773	-	-	0.010*	-	-
11 - 15 ปี	4.280	-	-	-	-	0.010*
16 - 20 ปี	4.024	-	-	-	-	-
มากกว่า 20 ปี	3.758	-	-	-	-	-

หมายเหตุ * ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ 0.05

จากตารางที่ 6 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญการเปรียบเทียบความแตกต่างด้วยวิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดของแนวทางในการแก้ไขปัญหาลักษณะที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายคู่ สามารถจำแนกได้ดังนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์การทำงาน 1 - 5 ปี มีการให้ระดับความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 4.282 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของแนวทางในการแก้ไขปัญหาลักษณะที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม สูงกว่าผู้ที่มีประสบการณ์การทำงาน 6 - 10 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์การทำงาน 6 - 10 ปี มีการให้ระดับความสำคัญน้อยที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 4.013 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของแนวทางในการแก้ไขปัญหาลักษณะที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่ำกว่าผู้ที่มีประสบการณ์การทำงาน 11 - 15 ปี และ 16 - 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 6 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานเป็นรายคู่

ประสบการณ์การทำงาน	$\bar{x}$	1 - 5 ปี	6 - 10 ปี	11 - 15 ปี	16 - 20 ปี	มากกว่า 20 ปี
		p - value	p - value	p - value	p - value	p - value
1 - 5 ปี	4.282	-	0.019*	-	-	-
6 - 10 ปี	4.013	-	-	0.018*	0.022*	
11 - 15 ปี	4.444	-	-	-	-	-
16 - 20 ปี	4.431	-	-	-	-	-
มากกว่า 20 ปี	4.149	-	-	-	-	-

หมายเหตุ * ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ 0.05

ตารางที่ 7 อาชีพต่างกันมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยภาพรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยพบว่าอาชีพที่ต่างกันให้ความสำคัญของปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกัน แต่ไม่พบความแตกต่างในการให้ความสำคัญของแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม การวิเคราะห์ความแตกต่างรายคู่แสดงในตารางที่ 8 และตารางที่ 9

ตารางที่ 7 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จำแนกตามอาชีพ

ตำแหน่งงาน	แหล่งความแปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	p - value
ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม	ระหว่างกลุ่ม	14.156	4	3.539	6.039	0.000*
	ภายในกลุ่ม	84.972	145	0.586		
	รวม	99.128	149			
แนวทางแก้ไขปัญหา	ระหว่างกลุ่ม	2.633	4	0.658	2.241	0.067
	ภายในกลุ่ม	42.582	145	0.294		
	รวม	45.215	149			
ภาพรวม	ระหว่างกลุ่ม	7.477	4	1.869	6.016	0.000*
	ภายในกลุ่ม	45.053	145	0.311		
	รวม	52.530	149			

หมายเหตุ * ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ 0.05

จากตารางที่ 8 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญการเปรียบเทียบความแตกต่างด้วยวิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดของปัญหาและแนวทางแก้ไขที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยภาพรวมเป็นรายคู่ สามารถจำแนกได้ดังนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นนักตรวจสอบภาษีมีการให้ระดับความสำคัญมากที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 4.277 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยภาพรวม สูงกว่า ตำแหน่งอื่นๆ นอกจากนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นนักบัญชีมีการให้ระดับความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 3.733 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยภาพรวม ต่ำกว่า นักตรวจสอบภาษี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีการให้ระดับความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 3.721 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่ำกว่า นักตรวจสอบภาษี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 8 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม จำแนกตามอาชีพเป็นรายคู่

ตำแหน่งงาน	$\bar{x}$	นักบัญชี	ผู้สอบบัญชี	เจ้าของกิจการ	นักตรวจสอบภาษี	อื่นๆ
		p - value	p - value	p - value	p - value	p - value
นักบัญชี	3.733	-	-	-	<0.001*	-
ผู้สอบบัญชี	3.721	-	-	-	<0.001*	-
เจ้าของกิจการ	3.628	-	-	-	-	-
นักตรวจสอบภาษี	4.227	-	-	-	-	0.002*
อื่นๆ	3.845	-	-	-	-	-

หมายเหตุ * ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ 0.05

จากตารางที่ 9 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญการเปรียบเทียบความแตกต่างด้วยวิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดของปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายคู่ สามารถจำแนกได้ดังนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นนักตรวจสอบภาษีมีการให้ระดับความสำคัญมากที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 4.087 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม สูงกว่า ตำแหน่งอื่นๆ นอกเหนือจากนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นนักบัญชีมีการให้ระดับความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 3.463 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่ำกว่า นักตรวจสอบภาษี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการให้ระดับความสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 3.371 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่ำกว่า นักตรวจสอบภาษี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 9 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จำแนกตามอาชีพเป็นรายคู่

ตำแหน่งงาน	$\bar{x}$	นักบัญชี	ผู้สอบบัญชี	เจ้าของกิจการ	นักตรวจสอบภาษี	อื่นๆ
		p - value	p - value	p - value	p - value	p - value
นักบัญชี	3.463	-	-	-	0.000*	-
ผู้สอบบัญชี	3.371	-	-	-	0.000*	-
เจ้าของกิจการ	3.143	-	-	-	-	-
นักตรวจสอบภาษี	4.087	-	-	-	-	0.001*
อื่นๆ	3.540	-	-	-	-	-

หมายเหตุ * ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ 0.05

ตารางที่ 10 ประเภทรูทริกต่างกันมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยภาพรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยพบว่าประเภทรูทริกที่แตกต่างกันให้ความสำคัญของปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกัน แต่ไม่พบความแตกต่างในการให้ความสำคัญของแนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม การวิเคราะห์ความแตกต่างรายคู่แสดงในตารางที่ 11 และตารางที่ 12

ตารางที่ 10 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จำแนกตามประเภทรูทริก

ประเภทรูทริก	แหล่งความแปรปรวน	Sum of Squares	df	Mean Square	F	p - value
ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม	ระหว่างกลุ่ม	12.356	3	4.119	6.930	0.000*
	ภายในกลุ่ม	86.772	146	0.594		
	รวม	99.128	149			
แนวทางแก้ไขปัญหา	ระหว่างกลุ่ม	2.728	3	0.909	3.125	0.028
	ภายในกลุ่ม	42.486	146	0.291		
	รวม	45.215	149			
ภาพรวม	ระหว่างกลุ่ม	6.396	3	2.132	6.748	0.000*
	ภายในกลุ่ม	46.134	146	0.316		

หมายเหตุ * ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ 0.05

จากตารางที่ 11 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญการเปรียบเทียบความแตกต่างด้วยวิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดของปัญหาและแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม เป็นรายคู่ สามารถจำแนกได้ดังนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามที่ทำงานกับธุรกิจที่เป็นบริษัทมีการให้ระดับความสำคัญน้อยที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.689 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม ต่ำกว่า ประเภทรูทริกอื่น ๆ นอกเหนือจากเจ้าของคนเดียวและห้างหุ้นส่วน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 11 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม จำแนกตามประเภทธุรกิจเป็นรายคู่

ประเภทธุรกิจ	$\bar{x}$	เจ้าของคนเดียว	ห้างหุ้นส่วน	บริษัทจำกัด	อื่นๆ
		p - value	p - value	p - value	p - value
เจ้าของคนเดียว	3.895	-	-	-	-
ห้างหุ้นส่วน	3.891	-	-	-	-
บริษัทจำกัด	3.689	-	-	-	<0.001*
อื่นๆ	4.124	-	-	-	-

หมายเหตุ * ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ 0.05

จากตารางที่ 12 เมื่อทดสอบความแตกต่างของระดับการให้ความสำคัญการเปรียบเทียบความแตกต่างด้วยวิธีผลต่างนัยสำคัญน้อยที่สุดของปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายคู่ สามารถจำแนกได้ดังนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามที่ทำงานกับธุรกิจที่เป็นบริษัทมีการให้ระดับความสำคัญน้อยที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.356 โดยมีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่ำกว่าประเภทธุรกิจอื่นๆ นอกเหนือจากเจ้าของคนเดียวและห้างหุ้นส่วน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 12 การเปรียบเทียบการให้ความสำคัญของปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จำแนกตามประเภทธุรกิจเป็นรายคู่

ประเภทธุรกิจ	$\bar{x}$	เจ้าของคนเดียว	ห้างหุ้นส่วน	บริษัทจำกัด	อื่นๆ
		p - value	p - value	p - value	p - value
เจ้าของคนเดียว	3.471	-	-	-	-
ห้างหุ้นส่วน	3.845	-	-	-	-
บริษัทจำกัด	3.356	-	-	-	0.000*

หมายเหตุ * ระดับนัยสำคัญ ณ ระดับ 0.05

■ สรุปและอภิปรายผลการศึกษา

วัตถุประสงค์ของการศึกษานี้มุ่งเน้นไปที่จะนำเสนอปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงการรวบรวมปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาจากประสบการณ์การทำงาน และการทบทวนวรรณกรรมเพื่อที่จะได้นำปัญหาและแนวทางในการแก้ไขดังกล่าวไปปรับปรุงประสิทธิภาพในการทำงานให้ดียิ่งขึ้น โดยต้องมีการนำเสนอปัญหาดังกล่าวไปยังบุคคลที่สามารถมีอำนาจในการตัดสินใจในการแก้ปัญหาดังกล่าวได้ ซึ่งโดยปกติแล้วในการทำงานการตรวจสอบภาษีผู้ที่มีอำนาจสูงสุดที่มีอำนาจในการตัดสินใจจะมีการนำปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบมาเข้าที่ประชุมเพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับแนวทางในการแก้ปัญหาดังกล่าว แต่สำหรับการศึกษาในครั้งนี้ได้รับความคิดเห็นจากผู้ประกอบวิชาชีพอื่นด้วย เช่น ผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เจ้าของกิจการ เป็นต้น ทำให้ได้ข้อมูลปัญหาและแนวทางในการแก้ปัญหาในหลากหลายมิติมากขึ้น จะได้นำผลลัพธ์ดังกล่าวมาช่วยในการปรับปรุงแก้ไขปัญหากับภาษีมูลค่าเพิ่มได้ครอบคลุมทุกมิติมากขึ้น ซึ่งการศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจโดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม จากระดับการให้ความสำคัญของนักบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นักตรวจสอบภาษี เจ้าของกิจการและอาชีพอื่นๆ สรุปผลการศึกษาที่สำคัญได้ดังนี้

ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความสำคัญในด้านการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการกระจายรายได้ไปยังบุคคลหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อไม่ให้รายได้รวมเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีมากที่สุด โดยถือว่าเป็นการกระจายฐานภาษีให้ลดลง เพื่อให้ไม่ถึงเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ต้องเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร เนื่องจากการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันที่มียาได้เกิน กรณีผู้ที่เข้าเกณฑ์ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่จดทะเบียน จะมีโทษตามกฎหมาย สำหรับเรื่องและผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญรองลงมาคือด้านแนวทางการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเกี่ยวกับการนำใบกำกับภาษีจากรายจ่ายส่วนตัว เพื่อใช้ภาษีซื้อและนำมาตัดจ่ายในบัญชีของบริษัท เป็นวิธีการที่นายออดรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของบริษัท เพื่อสามารถนำมาลดภาษีขายเพื่อที่ให้บริษัทเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง ซึ่งสอดคล้องกับประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับภาษีซื้อต้องห้าม กรณีภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ระบุว่า ภาษีซื้อที่นำมาหักออกจากภาษีขายหรือขอคืนภาษีซื้อ ต้องเป็นภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อกิจการหรือเพื่อหากำไรของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากภาษีซื้อนั้นไม่เกี่ยวข้องกับกิจการหรือเพื่อหากำไรของผู้ประกอบกิจการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อนั้นเป็นภาษีซื้อต้องห้าม และเรื่องและผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญน้อยที่สุดคือด้านใบกำกับภาษี ซึ่งเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีขายต่ำกว่าราคาจริง กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับใบกำกับภาษี โดยภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีนี้น้อยกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการคูณด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหารด้วยหนึ่งร้อย ซึ่งไม่ใช่การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีเศษเป็นจุดทศนิยม ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่มีสิทธินำใบกำกับภาษีไปถือเป็นภาษีซื้อ จะต้องให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จัดทำใบกำกับภาษีดำเนินการยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมและจัดทำใบกำกับภาษีฉบับใหม่ที่ถูกต้อง จึงจะนำไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

แนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผลการศึกษานี้แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าการระบุปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากปัญหาที่เกิดขึ้นสามารถเห็นได้ชัดเจนสำหรับผู้ทำงานทางด้านเกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น เจ้าของบริษัท เป็นต้น ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีและยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัท และผู้ที่มีหน้าที่ตรวจสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ของบริษัท แต่แนวทางในการแก้ไขปัญหาเป็นสิ่งที่ระบุยากกว่า ดังนั้นผู้ตอบแบบสอบถามจึงให้ความสนใจเกี่ยวกับแนวทางในการแก้ไขปัญหาวิธีใดที่คิดว่าเหมาะสมมากที่สุด เพื่อสามารถลดปัญหาที่เกิดขึ้นได้เป็นอย่างดี เพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้ดีขึ้น โดยผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญมากที่สุดในด้านการอบรมและประชาสัมพันธ์ ซึ่งเกี่ยวกับการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการอบรมจะเป็นการเพิ่มความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรเนื่องจากการออกกฎหมายใหม่ การปรับปรุงหรือการเปลี่ยนแปลงกฎหมายอย่างต่อเนื่อง โดยการลงคอร์สอบรมเพื่อนำกฎหมายใหม่มาปรับใช้ได้อย่างทันทั่วถึง การอบรมด้านภาษีที่ตั้นนั้นต้องเป็นการบรรยายข้อกฎหมายด้านภาษีอากรให้ผู้เข้าอบรมเข้าใจได้ง่ายและสามารถนำไปปรับใช้กับบริษัทได้อย่างแท้จริง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Pandey (2021) พบว่า มีความท้าทายที่เกิดขึ้นกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของหน่วยงานรัฐบาลของเนปาล ปรากฏว่ามีปัญหามากมาย แต่มีแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยส่งเสริมการให้บริการแก่ประชาชนให้มากขึ้นโดยให้ความรู้เกี่ยวกับภาษี การจัดอบรมและการประชาสัมพันธ์ เพื่อให้ประชาชนมีความตระหนักในการเสียภาษีให้ครบถ้วน สำหรับเรื่องสำหรับผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญรองลงมาคือด้านการปรับปรุงกฎหมาย ซึ่งเกี่ยวกับการยกเลิกมาตรการทางภาษีที่เป็นการเอื้อประโยชน์ให้กับกลุ่มคนบางกลุ่มซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Sophapong et al., (2017) เป็นการศึกษาปัจจัย รูปแบบพฤติกรรม และแนวทางป้องกันการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ พบว่ามีรูปแบบพฤติกรรมการหนีภาษีมากที่สุดคือรายได้ไม่ครบถ้วน การทำนิติกรรมเท็จ นอกจากนี้มีแนวทางในการป้องกันการหนีภาษี ได้แก่ รัฐบาลต้องยกเลิกมาตรการการส่งเสริมการลงทุนที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีทั้งหมด เป็นต้นและเรื่องสำหรับผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญน้อยที่สุดคือการตรวจสอบภาษี ซึ่งเกี่ยวกับการตรวจนับสินค้าคงเหลือเพื่อประเมินความครบถ้วนของรายงานสินค้าคงเหลือ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Yaran (2005) ศึกษาปัญหาการเสียภาษีของสหกรณ์ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในจังหวัดเชียงใหม่ พบมีปัญหาที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งคือการแจ้งยอดขายไม่ครบถ้วน สินค้าขาดจากรายงานและวัตถุดิบ และไม่จัดทำรายงานภาษีและรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ดังนั้นจึงต้องมีการกำหนดนโยบายในการให้ความรู้แก่ประชาชนเกี่ยวกับการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เพื่อประเมินความครบถ้วนของรายงานสินค้าคงเหลือเพื่อจะได้จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบให้ถูกต้อง นอกจากนั้นผู้เขียนเห็นว่าการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นสิ่งสำคัญและมีความจำเป็นเร่งด่วน โดยเริ่มจากการจดทะเบียนผู้ประกอบการไม่ว่าจะเสียภาษีมูลค่าหรือไม่ อันดับต่อมาการส่งข้อมูลให้กับกรมสรรพากรต้องบังคับให้ส่งเป็นข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ และไม่อนุญาตให้ส่งข้อมูลใด ๆ เป็นเอกสาร ดังนั้นกรมสรรพากรจะได้ข้อมูลที่เป็อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งง่ายแก่การสืบค้น เฝ้าระวัง และสะดวกแก่การตรวจสอบภายหลัง

ปัจจัยที่มีผลต่อการระบุปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

การทดสอบสมมติฐานว่าปัจจัยด้านประชากรศาสตร์ได้มีผลต่อการระบุปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถสรุปได้ดังนี้

1. ประสบการณ์การทำงานแตกต่างกันทำให้มีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม แตกต่างกัน แสดงว่าประสบการณ์การทำงานมีผลต่อการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์การทำงาน 6 - 10 ปี มีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม ต่ำกว่า ผู้ที่มีประสบการณ์การทำงาน 11 - 15 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์การทำงาน 11 - 15 ปี มีระดับการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม สูงกว่า ผู้ที่มีประสบการณ์การทำงาน มากกว่า 20 ปี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ เมื่อมองในภาพรวมจะเห็นได้ว่าถ้ามีประสบการณ์การทำงานด้านภาษีที่มากจะส่งผลให้ทราบถึงปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้น และรู้ถึงระดับความสำคัญของปัญหาต่างๆ ได้ชัดเจนมากขึ้น และรู้เกี่ยวกับแนวทางในการแก้ไขปัญหาเนื่องจากเคยเจอเหตุการณ์เหล่านี้มาก่อนแล้ว แต่สำหรับผู้ที่มีประสบการณ์การทำงาน 11 - 15 ปี มีความคิดเห็นถึงปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหามากกว่าคนที่มีความประสบการณ์มากกว่า 20 ปี เนื่องจากคนที่ทำงานมานานๆ แล้วอาจเพิกเฉยต่อปัญหาและชินชากับปัญหาที่เกิดขึ้นแล้ว

2. อาชีพแตกต่างกันทำให้มีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม แตกต่างกัน แสดงว่าอาชีพมีผลต่อการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นนักตรวจสอบภาษีมีการให้ระดับของปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม สูงกว่า ตำแหน่งอื่นๆ นอกจากนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการให้ระดับความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยภาพรวม ต่ำกว่า นักตรวจสอบภาษี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ จะเห็นได้ว่านักตรวจสอบภาษีมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าตำแหน่งอื่นๆ เนื่องจากมีการทำงานด้านภาษีโดยเฉพาะส่งผลให้พบประเด็นปัญหาและแนวทางในการแก้ไขที่ชัดเจนมากกว่า

3. ประเภทธุรกิจแตกต่างกันทำให้มีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม แตกต่างกัน แสดงว่าประเภทธุรกิจมีผลต่อการให้ความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ตอบแบบสอบถามที่ทำงานบริษัทจำกัดมีการให้ระดับความสำคัญของปัญหาและแนวทางแก้ไขที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาพรวม ต่ำกว่า ประเภทธุรกิจอื่นๆ นอกเหนือจากเจ้าของคนเดียวและห้างหุ้นส่วน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ เนื่องจากเมื่อพิจารณาประเภทธุรกิจอื่นๆ พบว่าเป็นหน่วยงานราชการที่เป็นกรมสรรพากรเป็นหลัก ดังนั้นจึงมีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากกว่าประเภทธุรกิจบริษัทจำกัด เพราะมีความรู้และประสบการณ์การทำงานที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรง

■ ข้อจำกัดของการศึกษาและข้อเสนอแนะวิจัยในอนาคต

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงด้านธุรกิจเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ ส่งผลให้การปรับปรุงข้อกำหนดด้านภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นการวิจัยในอนาคตควรปรับเปลี่ยนประเด็นการสอบถามไปตามสถานการณ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเด็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีและแนวทางการป้องกัน นอกจากนี้เนื่องจากผู้ตอบแบบสอบถามของการศึกษาค้างนี้กระจุกตัวอยู่ที่นักตรวจสอบภาษี การศึกษาค้างต่อไปควรเพิ่มจำนวนตัวอย่าง และกลุ่มตัวอย่างที่หลากหลาย เช่น ผู้ประกอบขนาดเล็ก ผู้บริโภค เป็นต้น เพื่อให้ข้อสรุปที่ครอบคลุมทุกกลุ่มตัวอย่าง รวมทั้งสามารถวิเคราะห์แยกกลุ่มว่ากลุ่มใดมีความเห็นอย่างไรต่อปัญหาและแนวทางแก้ไขระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งกลุ่มตัวอย่างเหล่านั้นควรมีความรู้และประสบการณ์การทำงานทางด้านภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นปัจจุบัน เพื่อที่จะได้ตอบแบบสอบถามแล้วได้ผลลัพธ์ที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น นอกจากนี้อาจต้องมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการเก็บข้อมูล เช่น การทำการสัมภาษณ์เชิงลึกเฉพาะกลุ่ม เป็นต้น เพื่อให้การศึกษาได้แนวทางการแก้ไขระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างชัดเจนและรัดกุม

References

- Abdata, G. (2013). *The practice of value added tax and its problems in Jimma Zone Revenue Authority* (Doctoral dissertation). Jimma University.
- Al-Shammari, S. A. N., Ahmed, W. Y., & Al-Anbagi, A. T. (2021). Challenges of applying Value Added Tax to diversify the revenues of the State Treasury in Iraq_Proposed mechanism. *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*, 18(4), 3610-3621.
- Bari, E., Khan, T. I., & Ullah, M. S. (2022). The Value Added Tax (VAT) Improvement Program. *Joint Agency Research Report*, 19(1), 1-38.
- Chuasarn, K. (2006). *Enhancement of VAT Collection Efficiency, Lampang Area Revenue Office* (Master Thesis). Chiang Mai University.
- Cochran, W.G. (1977) *Sampling Techniques*. 3rd Edition, John Wiley & Sons, New York.
- Fentaw, N. M. (2020). *Challenge of Value Added Tax Collection in Amhara Regional State, Ethiopia* (Master Thesis). University of Technology, Wuhan, P.R. China.
- Kijphuangsuwan, P. (2011). *Knowledge and understanding of entrepreneurs about being a registered entrepreneur. Value Added Tax of the Revenue Office in Bangkok Area 25* (Master Thesis). Silpakorn University.
- Laijaroenwat, S (2008). *Problems and Obstacles in Compliance with the Revenue Code: The Case of the Area Revenue Office Bangkok 9* (Master Thesis). Burapha University.
- Longsakul, W. (2007). *An Analysis of Tax Avoidance of People: A Case Study of the Revenue Office. Bang Rak 3 branch area* (Master Thesis). Srinakharinwirot University.
- Manakul, N. (2010). *Fake tax invoices* (Master Thesis). Thammasat University.
- Markos, A. G. E. (2010). *Value Added Tax (VAT) Administration and Revenue Performance: Challenges and Opportunities in the Mekelle Branch of the Ethiopian Revenue and Custom Authority (ERCA)* (Doctoral dissertation). Mekelle University.
- Pandey, B. K. (2021). *Value Added Tax in Nepal: Challenges and Opportunities* (Doctoral dissertation). Tribhuwan Multiple Campus Palpa, Nepal.
- Rakkansilp, S. (2006). *Behavior of Entrepreneurs in VAT Registered Business Organizations. Muang District, Buriram province that has the performance of the office staff. Area Revenue Branch City Buriram Province* (Master Thesis). Buriram Rajabhat University.
- Revenue Department. (2023). VAT. Retrieved from: <https://www.rd.go.th/2596.html>
- Sampet, S (2008). *Factors affecting measures to prevent and suppress counterfeit tax invoices: a case study of the Bangkok Area Revenue Office 22* (Master Thesis). Thammasat University.
- Sharma, D. (2014). An Experience of Executing Value Added Tax (Vat) In Pokhara. *Janapriya Journal of Interdisciplinary Studies*, 3, 34-46.

- Sittichum, N. (2006). *A Study of Collecting Efficiency and Estimation of VAT Income of the Manufacturing Industry*. Made in Lampang (Master Thesis). Chiang Mai University.
- Sophapong, P., Rattanaibulsom, W., & Chanchong, C. (2017). *Factors and guidelines for preventing tax evasion of companies listed on the Stock Exchange of Thailand* (Doctoral dissertation). Naresuan University.
- Srisawat, K. (2009). *Knowledge and Understanding of Entrepreneurs in Becoming a Listed Entrepreneur. Value Added Tax of Chiang Mai Area Revenue Office 2* (Master Thesis). Chiang Mai University.
- Thanasothorn, T. (2019) *Problems of VAT avoidance* (Master Thesis). Thammasat University.
- Trachutham, C. (2016). *Teachings on tax law. 11th edition*. Institute of Legal Education of Thai Bar Association, Bangkok.
- Yaran, C. (2005). *Tax payment problems of VAT registered cooperatives in Chiang Mai* (Master Thesis). Chiang Mai University.

การกำกับดูแลกิจการที่ดี คุณลักษณะของบริษัท และการหลีกเลี่ยงภาษี: หลักฐานจากประเทศไทย

Corporate Governance,
Firm Characteristics and Tax Avoidance:
Evidence from Thailand

วรวิทย์ เพ็ชรรัตน์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร มหาวิทยาลัยนเรศวร
Email: warawitp@nu.ac.th

Warawit Phetruen

Assistant Professor of Accounting Department
Faculty of Business Economics and Communications, Naresuan University
Email: warawitp@nu.ac.th

การกำกับดูแลกิจการที่ดี คุณลักษณะของบริษัท และการหลีกเลี่ยงภาษี: หลักฐานจากประเทศไทย

วรวิทย์ เพ็ชรรัตน์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร มหาวิทยาลัยนครสวรรค์

Email: warawitp@nu.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 23 กุมภาพันธ์ 2566

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 5 กรกฎาคม 2566

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 7 กรกฎาคม 2566

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของการกำกับดูแลกิจการที่ดี และลักษณะของกิจการ กับการหลีกเลี่ยงภาษี กลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ โดยเก็บข้อมูลระหว่างปี พ.ศ. 2558-2562 จำนวนทั้งสิ้น 1,651 ตัวอย่าง วิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐานด้วยวิธีถดถอยเชิงพหุพบว่า การกำกับดูแลกิจการที่ดีที่วัดค่าด้วยคะแนน CGR ไม่มีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษี คุณลักษณะของกิจการซึ่งประกอบด้วย ขนาด และผลการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการหลีกเลี่ยงภาษี ทั้งการวัดค่าการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงที่คำนวณจากภาษีทางบัญชี และภาษีเงินสด และพบว่าอายุของกิจการในตลาดหลักทรัพย์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการหลีกเลี่ยงภาษี เมื่อวัดค่าการหลีกเลี่ยงด้วยอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงที่คำนวณจากภาษีเงินสด นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบว่า ระดับการลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงานและการก่อหนี้ของกิจการ มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการหลีกเลี่ยงภาษี เมื่อวัดค่าการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงที่คำนวณจากภาษีทางบัญชี ผลการวิจัยช่วยเพิ่มองค์ความรู้ในส่วนของการกำกับดูแลกิจการที่ดีและการหลีกเลี่ยงภาษี รวมทั้งเป็นประโยชน์กับผู้มีส่วนได้เสียและหน่วยงานกำกับดูแลในการนำผลการวิจัยไปพิจารณาพฤติกรรมทางภาษีของกิจการ

คำสำคัญ: การกำกับดูแลกิจการที่ดี การหลีกเลี่ยงภาษี คุณลักษณะของกิจการ อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง

Corporate Governance, Firm Characteristics and Tax Avoidance: Evidence from Thailand

Warawit Phetruen

Assistant Professor of Accounting Department
Faculty of Business Economics and Communications, Naresuan University
Email: warawitp@nu.ac.th

Received: February 23, 2023

Revised: July 5, 2023

Accepted: July 7, 2023

ABSTRACT

This study aims to investigate the relationship between good corporate governance, firm characteristics, and tax avoidance. The samples of this study were companies listed on the Securities Exchanges of Thailand and Market for Alternative Investment (MAI) between 2015 – 2019 with a total of 1,651 samples. This study used multiple regression analysis for hypothesis testing. The results show that corporate governance measured by CGR scores has no relationship with tax avoidance. Firm characteristics including firm size and performance have a positive relationship with tax avoidance proxied by effective tax rate computed by both accounting tax expense (ETR) and cash tax expense (CETR). Firm age also has a positive relationship with tax avoidance proxied by CETR. In addition, the results show that the levels of capital investment and leverage of firm have a negative relationship with tax avoidance. This study adds knowledge regarding corporate governance and tax avoidance and may benefit stakeholders and regulators using the findings to consider the tax behaviour of firms.

Keywords: *Corporate governance, Tax avoidance, Firm characteristic, Effective tax rate*

■ ที่มาและความสำคัญของการวิจัย

นิติบุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผลกำไรจากการประกอบกิจการตามข้อกำหนดของกฎหมาย ซึ่งภาษีที่ต้องจ่ายทำให้กำไรสุทธิและเงินสดสุทธิลดลง กิจการจึงอาจมีแนวโน้มที่จะทำการหลีกเลี่ยงภาษีเพราะค่าใช้จ่ายทางภาษีดังกล่าว (Chen et al., 2010) องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ ได้นิยามการหลีกเลี่ยงภาษีไว้ว่า คือ การลดภาระทางภาษีซึ่งแม้ว่าจะเป็นไปตามกฎหมาย แต่โดยทั่วไปจะขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย (Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], n.d.) ในด้านหนึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีอาจเป็นการวางแผนภาษี (Tax planning) ซึ่งเป็นตามข้อกำหนดของกฎหมายจึงไม่ผิดกฎหมาย หรือในทิศทางตรงข้ามคือ การหนีภาษี (Tax evasion) ซึ่งผิดกฎหมาย (Hanlon & Heitzman, 2010) การหนีภาษีและรวมถึงการหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้ช่องว่างของกฎหมายถูกมองว่าผิดจริยธรรมจากหลายกลุ่มอาชีพ เช่น จากผลการศึกษาของ Kirchler et al. (2003) พบว่า เจ้าหน้าที่การเงิน นักศึกษาด้านธุรกิจ และนักธุรกิจ มีมุมมองทางลบต่อการหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้ช่องว่างของกฎหมาย นอกจากนี้ McGee (2006) พบว่า นักวิชาการและนักศึกษาด้านธุรกิจระหว่างประเทศส่วนใหญ่เห็นว่าการหนีภาษีเป็นเรื่องที่ค่อนข้างผิดจริยธรรม แต่ไม่ว่าจะเรียกว่าอย่างไรหรือผู้เกี่ยวข้องจะมีมุมมองอย่างไร ในทางเศรษฐศาสตร์พฤติกรรมดังกล่าวของกิจการส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ของภาครัฐเหมือนกัน (Cross & Shaw, 1981) ดังนั้นงานวิจัยนี้เรียกพฤติกรรมการเสียภาษีให้น้อยลงไม่ว่าจะด้วยวิธีการใดว่าการหลีกเลี่ยงภาษี

การหลีกเลี่ยงภาษีมีสาเหตุมาจากปัจจัยใดหรือส่งผลกระทบต่อกิจการอย่างไรนั้น Jacob et al. (2021) ได้เสนอว่าปัจจัยที่ส่งผลให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีมีสามองค์ประกอบคือ 1) ภาวะภัยทางศีลธรรม (Moral hazard) 2) ต้นทุนของการหลีกเลี่ยงภาษี และ 3) ความเป็นไปได้ของการเพิ่มผลการดำเนินงานของกิจการ โดยการที่กิจการจะเพิ่มผลการดำเนินงานนั้น หากมีความเป็นไปได้อยู่ในระดับต่ำ ศีลธรรมจะเป็นปัจจัยหลัก ที่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมดังกล่าว แต่หากการจะเพิ่มผลการดำเนินงานของกิจการมีความเป็นไปได้อยู่ในระดับสูง ต้นทุนของการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น การถูกตรวจสอบ หรือการเสียชื่อเสียง จะเป็นปัจจัยหลักที่ส่งผลกระทบต่อตัดสินใจหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งจากข้อเสนอทำให้เห็นได้ว่าความต้องการเพิ่มผลการดำเนินงานเป็นตัวแปรสำคัญ สอดคล้องกับการศึกษาของ Minnick and Noga (2010) ที่พบว่าผู้บริหารกิจการหลีกเลี่ยงภาษีก็เพื่อแสดงผลการดำเนินงานให้ดีขึ้น การหลีกเลี่ยงภาษีส่งผลอย่างไรต่อกิจการนั้น การศึกษาวิจัยที่ผ่านมายังไม่ได้ข้อสรุปที่ชัดเจน เช่น Desai and Dharmapala (2009) พบว่าการหลีกเลี่ยงภาษีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับมูลค่าของกิจการเมื่อระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีความเข้มแข็ง และสอดคล้องกับการศึกษาของ Zhang et al. (2016) ที่พบว่าการหลีกเลี่ยงภาษีของกิจการในประเทศจีนช่วยให้ผลการดำเนินงานดีขึ้นและสร้างความเติบโตให้กิจการได้ อย่างไรก็ตาม Kiesewetter and Manthey (2017) ที่ศึกษากิจการในยุโรป ไม่พบหลักฐานว่าการหลีกเลี่ยงภาษีเพิ่มมูลค่าของกิจการ และจากการศึกษากิจการในกลุ่มประเทศอุตสาหกรรมชั้นนำของโลกหรือกลุ่ม G7 ของ Saka et al. (2017) โดยพบว่าการหลีกเลี่ยงภาษีส่งผลด้านลบต่อความยั่งยืนขององค์กร

อาจเป็นเรื่องยากที่จะรู้ว่ากิจการมีการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ กิจการใช้วิธีที่เป็นไปตามกฎหมายหรือใช้ช่องว่างของกฎหมายในการหลีกเลี่ยงภาษี เว้นแต่จะมีการแจ้งเบาะแสที่จะนำไปสู่การตรวจสอบโดยหน่วยงานกำกับดูแล (Verschoor, 2017) หากพิจารณาจากข้อเสนอของ Jacob et al. (2021) ในส่วนของปัจจัยด้านต้นทุนของการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดจากการถูกตรวจสอบโดยหน่วยงานกำกับดูแล ดังนั้น อาจพิจารณาได้ว่าหากหน่วยงานกำกับดูแลมีการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพอาจช่วยลดการหลีกเลี่ยงภาษีของกิจการได้ ซึ่ง Zeng (2019) ที่ศึกษาการหลีกเลี่ยงภาษีจากตัวอย่างกิจการในหลายประเทศทั่วโลกพบว่า กลไกการกำกับดูแลระดับประเทศที่เข้มแข็ง (Country-level governance) เช่น ประสิทธิภาพและคุณภาพของหน่วยการกำกับดูแล ระดับการบังคับใช้กฎหมาย เป็นต้น ช่วยลดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ เช่นเดียวกัน Hoopes et al. (2012) ก็พบว่าการเพิ่มการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่สรรพากรลดการหลีกเลี่ยงภาษี

ให้น้อยลง ในอีกด้านหนึ่งก็มีการศึกษาทฤษฎีในระดับองค์กร คือ การกำกับดูแลกิจการหรือความรับผิดชอบต่อสังคมว่าจะส่งผลต่อพฤติกรรมนี้หรือไม่ นั่น โดยตามแนวคิดความรับผิดชอบต่อสังคม (Corporate social Responsibility) เห็นว่ากิจการมีหน้าที่ทางสังคม (Societal obligation) ที่มากกว่าการสร้างมูลค่าให้แก่ผู้ถือหุ้น (Carroll, 1979) ซึ่งรวมถึงการจ่ายภาษีเงินได้ตามจำนวนที่ควรจ่าย ดังนั้น กิจการที่มีการกำกับดูแลกิจการที่ดีหรือมีความรับผิดชอบต่อสังคมจึงไม่ควรมีการหลีกเลี่ยงภาษี มีงานวิจัยจำนวนมากที่ศึกษาผลของการมีการกำกับดูแลกิจการว่าส่งผลต่อพฤติกรรมหลีกเลี่ยงภาษีขององค์กรหรือไม่ โดยศึกษาทฤษฎีการกำกับดูแลกิจการที่ดี เช่น การวัดสัดส่วนของกรรมการอิสระ (Lanis & Richardson, 2011; Pratama, 2017) คณะกรรมการตรวจสอบ (Pratama, 2017) หรือศึกษาด้วยคะแนนการกำกับดูแลกิจการโดยรวม (Kerr et al., 2016; Kiesewetter & Manthey, 2017) ซึ่งผลการศึกษาก็ได้ข้อสรุปที่แตกต่างกัน ทั้งนี้อาจเกิดจากความแตกต่างของตัวอย่าง รวมทั้งปัจจัยอื่น ๆ ที่จะกล่าวถึงในย่อหน้าถัดไป

นอกจากนี้ ยังมีการศึกษาตัวแปรต่าง ๆ เช่น ขนาดของกิจการ (Gupta & Newberry, 1997; Kim & Limpaphayom, 1998; Lanis & Richardson, 2015; Rego, 2003) ระดับการถือหุ้น (Graham & Tucker, 2006; Richardson & Lanis, 2007) ผลการดำเนินงาน (Derashid & Zhang, 2003; Rego, 2003) เป็นต้น โดยผลการศึกษา ยังคงมีความแตกต่างซึ่งอาจเกิดจากหลายปัจจัยในระดับมหภาค เช่น ระบบเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน (Fernández-Rodríguez & Martínez-Aría, 2014) หรือกฎหมายและการกำกับดูแล (Gupta & Newberry, 1997; Zeng, 2019) หรือจากผลประโยชน์ของผู้บริหารโดยตรง (Minnick & Noga, 2010) ดังนั้น การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของการกำกับดูแลกิจการที่ดี คุณลักษณะต่าง ๆ ของกิจการ กับพฤติกรรมการหลีกเลี่ยงภาษีของกิจการ ซึ่งผลการศึกษาอาจเป็นส่วนช่วยให้กับหน่วยงานกำกับดูแลผู้มีส่วนได้เสีย เช่น นักลงทุน หรือแม้แต่ผู้ให้กู้ ที่อาจพิจารณาพฤติกรรมดังกล่าวเป็นความเสี่ยงได้ใช้เป็นสารสนเทศเพิ่มเติมเพื่อพิจารณาประเด็นการหลีกเลี่ยงภาษีของกิจการได้

■ การกำกับดูแลกิจการที่ดีกับการหลีกเลี่ยงภาษี

มีการศึกษาผลของการกำกับดูแลกิจการที่ดีกันอย่างกว้างขวางว่าส่งผลต่อการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างไร จากการทบทวนวรรณกรรมผู้เขียนแบ่งการศึกษาการกำกับดูแลกิจการที่ดีเป็นสองกลุ่ม คือ กลุ่มที่วัดค่าการกำกับดูแลกิจการด้วยกลไกการกำกับดูแลเฉพาะต่าง ๆ แยกย่อยตามความสนใจของผู้วิจัย และกลุ่มที่วัดค่าด้วยคะแนนการกำกับดูแลกิจการที่ดีของกิจการในภาพรวม ซึ่งวัดค่าจากการประเมินการปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ในส่วนของกลุ่มแรกนั้นเป็นการศึกษาทฤษฎีต่าง ๆ ของการกำกับดูแลกิจการที่ดี เช่น การศึกษาสัดส่วนของคณะกรรมการอิสระ ซึ่งสัดส่วนกรรมการอิสระที่อยู่ในระดับสูงจะถือว่าการกำกับดูแลกิจการที่ดี ดังนั้น ควรจะส่งผลต่อการกำกับดูแลกิจการและลดการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย เช่น การศึกษาของ Lanis and Richardson (2011) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ของกรรมการอิสระต่อการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศออสเตรเลียพบว่า สัดส่วนของกรรมการอิสระที่เพิ่มขึ้นสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษีที่น้อยลง นอกจากนี้ Pratama (2017) พบว่า ในประเทศอินโดนีเซียจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง แต่ไม่พบความสัมพันธ์ดังกล่าวจากสัดส่วนของกรรมการอิสระ สำหรับในประเทศไทยนั้นมีการศึกษาความสัมพันธ์ของกลไกการกำกับดูแลกิจการที่ดีต่อการหลีกเลี่ยงภาษี โดย Klaewtanong et al. (2022) ศึกษาขนาดของคณะกรรมการกับโครงสร้างการถือหุ้นของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ และ Thanjunpong and Bangmek (2017) ศึกษาการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างประธานกรรมการและกรรมการผู้จัดการ กรรมการตรวจสอบ โครงสร้างการถือหุ้นของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สำหรับกลุ่มที่สอง การศึกษาการกำกับดูแลกิจการที่ดีใช้คะแนนการประเมินในภาพรวมเป็นตัวแทนของระดับการกำกับดูแลกิจการที่ดี เช่น การศึกษาของ Kerr et al. (2016) ที่ศึกษาผลของการกำกับดูแลกิจการที่ดีต่อการหลีกเลี่ยงภาษี และพบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงจากกิจการในประเทศเม็กซิโก โดยวัดระดับการกำกับดูแลกิจการจากระดับการปฏิบัติตามข้อกำหนดต่าง ๆ ของหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีของเม็กซิโก อีกทั้ง Kieseewetter and Manthey (2017) วัดค่าการกำกับดูแลกิจการด้วยคะแนนจาก Asset4 สำหรับการศึกษาการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศยุโรป สำหรับประเทศไทยมีการใช้คะแนนการประเมินของสมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการไทย (Corporate Governance Report : CGR) ซึ่งเป็นคะแนนการประเมินจากข้อมูลสาธารณะของกิจการด้วยเกณฑ์ต่าง ๆ ของหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี การศึกษาในประเทศไทยมีการใช้คะแนน CGR เพื่อเป็นตัวแปรสำหรับการกำกับดูแลกิจการที่ดีอยู่บ้าง เช่น ผลของการกำกับดูแลต่อคุณภาพของข้อมูลทางการเงินหรือการตกแต่งบัญชี (เช่น Meeampol et al., 2013; Phetruen & Dogmaithong, 2019) โดยยังไม่พบว่ามีการศึกษาเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีมากนัก ดังนั้น

สมมติฐานที่ 1: การกำกับดูแลกิจการที่ดีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการหลีกเลี่ยงภาษี

■ คุณลักษณะของกิจการกับการหลีกเลี่ยงภาษี

มีการศึกษาคุณลักษณะของกิจการหลาย ๆ อย่างว่ามีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ ซึ่งงานวิจัยนี้ทำการศึกษา 5 คุณลักษณะที่มีการศึกษาในต่างประเทศ ประกอบด้วย อัตราการลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงาน อัตราการก่อหนี้ ขนาดของกิจการ อายุของกิจการ และผลการดำเนินงาน ดังนี้

อัตราการลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงาน

Gupta and Newberry (1997) เห็นว่าการตัดสินใจต่าง ๆ ด้านการลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงานในกลุ่ม ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จะมีผลกระทบต่ออัตราภาษีที่แท้จริง เนื่องจากการมีสินทรัพย์ดังกล่าวเพิ่มโอกาสในการบริหารภาษีของกิจการได้จากการคิดค่าเสื่อมราคา งานวิจัยในประเทศตะวันตกพบว่าอัตราส่วนของสินทรัพย์ดำเนินงานมีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งส่วนใหญ่เห็นสอดคล้องกันว่าเป็นผลจากวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีอัตราเร่ง (Gupta & Newberry, 1997; Richardson & Lanis, 2007) ที่หลักภาษีอนุญาตให้กิจการใช้คำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ได้ ซึ่งแตกต่างจากวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชี หรืออีกนัยหนึ่งความสอดคล้องกันระหว่างหลักการบัญชีกับภาษี (Book-Tax Conformity) ในการคิดค่าเสื่อมราคาอยู่ระดับต่ำ Noor et al. (2008) พบว่า กิจการในประเทศมาเลเซียที่มีการลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงานในระดับสูงมีอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงอยู่ในระดับต่ำ กล่าวคือกิจการที่มีการลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงานในระดับสูงมีการหลีกเลี่ยงภาษีมากกว่ากิจการที่มีการลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงานในระดับต่ำ ดังนั้น

สมมติฐานที่ 2: ระดับการลงทุนในสินทรัพย์ดำเนินงานความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษี

อัตราการใช้หนี้ (Leverage)

ดอกเบี้ยจ่ายจากการก่อหนี้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ ดังนั้น กิจการอาจใช้การก่อหนี้เพื่อการหลีกเลี่ยงภาษี งานวิจัยได้ศึกษาโครงสร้างการจัดหาเงินกับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงโดยส่วนใหญ่พบความสัมพันธ์เชิงลบ กล่าวคือ อัตราการก่อหนี้ที่สูงขึ้นมีความสัมพันธ์กับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงที่น้อยลง โดย Richardson and Lanis (2007) ศึกษาพบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างอัตราการก่อหนี้กับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงของกิจการ ในประเทศออสเตรเลียและเห็นว่ากิจการใช้การก่อหนี้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี อย่างไรก็ตามกิจการอาจต้องชั่งน้ำหนักระหว่างจำนวนการก่อหนี้ที่ยังจะได้ประโยชน์ทางภาษีอยู่กับความเสี่ยงของการล้มละลายจากภาระหนี้สินที่มากเกินไป (Loney, 2015)

การศึกษาในประเทศไทยส่วนใหญ่พบว่า อัตราการก่อหนี้มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราภาษีที่แท้จริง (การศึกษาส่วนใหญ่ใช้อัตราการก่อหนี้เป็นตัวแปรควบคุม) มีความได้ว่าการกิจการที่มีการก่อหนี้ในระดับสูงมีการหลีกเลี่ยงภาษีน้อยลง (Arunruangsirilert et al., 2022; Mahawong & Pajongwong, 2019) ซึ่ง Graham and Tucker (2006) เห็นว่าหากกิจการมีผลประโยชน์ทางภาษีด้านอื่น ๆ อยู่แล้วอาจไม่ใช้วิธีการกู้ยืมเพื่อประโยชน์ทางภาษีจากดอกเบี้ย ซึ่งอาจหมายความว่าอัตราการก่อหนี้ที่น้อยก็ไม่ได้หมายความว่าจะไม่มีการหลีกเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ จากการศึกษาของ Kovermann (2018) ในประเทศที่มีระบบการเงินแบบพึ่งพาธนาคาร (Bank-based Economy) ผู้ให้กู้อาจมองการหลีกเลี่ยงภาษีที่ไม่ประสบความสำเร็จ โดยกิจการไม่สามารถรักษาระดับของอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงได้ เป็นความเสี่ยงทางภาษี (Tax Risk) อันจะส่งผลต่อการกำหนดต้นทุนทางการเงินของผู้ให้กู้ ซึ่งอาจส่งผลต่อพฤติกรรมของกิจการได้เช่นกัน ดังนั้น

สมมติฐานที่ 3: การก่อหนี้มีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษี

อายุกิจการ (Age)

Beasley (1996) เห็นว่าหากกิจการอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ยาวนานขึ้นจะปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ของตลาดได้ เช่น การปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับคณะกรรมการบริษัท ซึ่งการทำผิดต่าง ๆ จะลดลง สอดคล้องกับ Shahzad et al. (2019) ที่พบว่าเมื่อกิจการอยู่ในช่วงเติบโตเต็มที่จะยอมรับความเสี่ยงต่าง ๆ ได้น้อยลง และ Pratama (2017) ที่เห็นว่ากิจการที่มีอายุยาวนานและมีชื่อเสียงจะพยายามลดความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจส่งผลในแง่ลบต่อชื่อเสียงของกิจการ โดยพบว่าอายุของกิจการในประเทศอินโดนีเซียมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงหรือมีการหลีกเลี่ยงภาษีน้อยลง เมื่อกิจการมีอายุยาวนานขึ้น อย่างไรก็ตาม Loderer and Waelchli (2010) กลับพบว่า เมื่อกิจการอยู่ในตลาดหลักทรัพย์มานานขึ้น ความสามารถในการทำกำไรและประสิทธิภาพจะลดลง รวมถึงการกำกับดูแลกิจการมีแนวโน้มแย่ลงด้วย ซึ่งอาจส่งผลต่อประสิทธิภาพของการกำกับดูแลกิจการได้ นอกจากนี้ Lanis and Richardson (2011) ศึกษาพบว่ากิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศออสเตรเลียเป็นเวลานาน มีแนวโน้มที่จะมีการหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น ซึ่งอาจสอดคล้องกับแนวคิดว่าการกำกับดูแลกิจการที่แย่ลง ดังนั้น

สมมติฐานที่ 4: อายุของกิจการมีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษี

ขนาดกิจการ

Siegfried (1972, cited in Gupta & Newberry, 1997) เห็นว่าบริษัทขนาดใหญ่มีทรัพยากรมากกว่า จึงมีอำนาจชักจูงกระบวนการทางการเมืองให้เป็นไปตามที่ต้องการหรือมีอำนาจทางการเมือง (Political Power) ซึ่งกิจการขนาดใหญ่ก็อาจใช้อำนาจในประเด็นของการเสียภาษีเงินได้ของกิจการได้เช่นกัน นอกจากนี้ Rego (2003) เห็นว่ากิจการขนาดใหญ่มีกิจกรรมทางธุรกิจหรือรายการทางการเงินเป็นจำนวนมาก ดังนั้น จึงมีโอกาสที่จะใช้รายการเหล่านั้นในการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น รายการค้ากับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เป็นต้น ซึ่งการศึกษาของ Kim and Limpaphayom (1998) ที่ศึกษาตัวอย่างกิจการในประเทศไทย ย่องกง เกาหลีใต้ มาเลเซีย และได้หวัน และการศึกษาของ Lanis and Richardson (2015) ที่ศึกษาตัวอย่างกิจการในประเทศอเมริกา และ Derashid and Zhang (2003) ที่ศึกษาบริษัทตัวอย่างในประเทศมาเลเซีย พบหลักฐานสนับสนุนลักษณะความสัมพันธ์ที่สอดคล้องกับแนวคิดอำนาจทางการเมือง

ในอีกด้านหนึ่ง กิจการที่ประสบความสำเร็จจะพยายามหลีกเลี่ยงความสนใจของหน่วยงานกำกับดูแลหรือภาครัฐเพื่อลดต้นทุนทางการเมือง (Political Cost) ที่อาจเกิดขึ้นจากการถูกตรวจสอบ ซึ่งขนาดของต้นทุนทางการเมืองจะพิจารณาได้จากขนาดของกิจการ (Watts & Zimmerman 1978) ดังนั้น เพื่อลดต้นทุนทางการเมืองที่อาจเกิดขึ้นจากการถูกตรวจสอบหรือมาตรการต่าง ๆ ของภาครัฐที่เพิ่มขึ้น จึงไม่เสี่ยงที่จะหลีกเลี่ยงภาษี โดย Davidson and Heaney (2012) ที่ทำการศึกษาเรื่องของขนาดกิจการต่อการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศออสเตรเลียโดยพบว่า บริษัทที่มีขนาดใหญ่ (มาก) จะเสียภาษีในอัตราที่สูง อย่างไรก็ตาม Gupta and Newberry (1997) พบว่า ในประเทศอเมริกาในช่วงเวลา ก่อนและหลังการออกกฎหมายปฏิรูปภาษีในปี ค.ศ. 1986 ขนาดกิจการมีความสัมพันธ์กับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงต่างกัน ในขณะที่ก่อนการปฏิรูปภาษีมัผลการวิเคราะห์ที่สนับสนุนแนวคิดต้นทุนทางการเมือง แต่หลังการปฏิรูปภาษีมัผลการวิเคราะห์สนับสนุนแนวคิดอำนาจทางการเมือง นอกจากนี้ Fernández-Rodríguez and Martínez-Aria (2014) ศึกษาประเทศในกลุ่ม BRIC พบว่าขนาดกิจการมีส่งผลต่ออัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงต่างกัน โดยขึ้นอยู่กับระบบการควบคุมจากภาครัฐ ดังนั้น

สมมติฐานที่ 5: ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษี

■ ผลการดำเนินงาน

โดยปกติแล้วการที่กิจการมีกำไรมากก็ต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก ซึ่งตามแนวคิดของต้นทุนทางการเงินที่กล่าวมาแล้ว (Watts & Zimmerman 1978) กิจการที่มีกำไรสูงอาจเป็นที่สนใจของภาครัฐหรือหน่วยงานกำกับดูแล ดังนั้น กิจการจะหลีกเลี่ยงต้นทุนทางการเงินที่อาจเกิดขึ้น จึงลดความเสี่ยงด้วยการไม่หลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งการศึกษาของ Gupta and Newberry (1997) พบว่า ผลการดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง เช่นเดียวกัน Kim and Limpaphayom (1998) พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงกับกำไรจากการดำเนินงานของกิจการในประเทศไทย ฮ่องกง เกาหลีใต้ มาเลเซีย และได้หวัน กล่าวคือ กิจการที่มีกำไรมากจะหลีกเลี่ยงภาษีน้อยลง

อย่างไรก็ตาม Rego (2003) กล่าวว่า บริษัทที่มีกำไรมากกว่ามีแรงจูงใจมากกว่าบริษัทที่มีกำไรน้อยที่จะหลีกเลี่ยงภาษี เพราะมีค่าใช้จ่ายเฉลี่ยสำหรับการวางแผนภาษีน้อยกว่า โดยได้ศึกษาพบว่า ผลการดำเนินงานมีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษีจากตัวอย่างกิจการในอเมริกา นอกจากนี้ Huseynov and Klamm (2012) เห็นว่าบริษัทที่มีกำไรสูงกว่ามีความได้เปรียบบริษัทที่มีกำไรน้อยกว่าในการใช้ผลประโยชน์ทางภาษี เช่น การบริจาคเพื่อลดภาษีได้ การศึกษาของ Mahawong and Pajongwong (2019) จากกิจการในประเทศไทยพบว่า ผลการดำเนินงานทั้งระยะสั้นและระยะยาวมีความสัมพันธ์เชิงลบกับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงหรือมีการหลีกเลี่ยงภาษีมากกว่าสำหรับกิจการที่มีผลการดำเนินงานดี นอกจากนี้ Derashid and Zhang (2003) และ Noor et al. (2008) ที่ศึกษากิจการในมาเลเซีย และ Pratama (2017) ที่ศึกษากิจการในประเทศอินโดนีเซียพบว่า ผลการดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงลบกับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง หรือมีการหลีกเลี่ยงภาษีมากในกิจการที่มีผลกำไรสูง ดังนั้น

สมมติฐานที่ 6: ผลการดำเนินงานของกิจการมีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษี

■ วิธีการวิจัย

กลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ ไม่รวมบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน โดยเก็บรวบรวมข้อมูลของบริษัทตัวอย่างระหว่างปี พ.ศ. 2558 ถึง 2562 จำนวน 5 ปี จากฐานข้อมูล SETSMART ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยตัดตัวอย่างที่มีข้อมูลตัวแปรต่าง ๆ ไม่ครบถ้วนในช่วงเวลาดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ตัดตัวอย่างที่มีอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงมากกว่า 100% ตัวอย่างที่มีผลขาดทุน และตัวอย่างที่มีอัตราภาษีที่แท้จริงเป็นค่าลบ เพื่อลดผลกระทบในการคำนวณค่าเฉลี่ยของอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงเช่นเดียวกับงานวิจัยก่อนหน้า (Davidson & Heaney, 2012; Richardson & Lanis, 2007) รวมตัวอย่างสำหรับการศึกษารวม 1,651 ตัวอย่าง (Firm-year) ดังนี้

สมมติฐานที่ 6: ผลการดำเนินงานของกิจการมีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษี

ตารางที่ 1 จำนวนตัวอย่างแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

อุตสาหกรรม	จำนวนตัวอย่าง	ร้อยละ
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	144	8.72
สินค้าอุปโภคบริโภค	132	8.00
สินค้าอุตสาหกรรม	345	20.90
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	317	19.20
ทรัพยากร	153	9.27
บริการ	443	26.83
เทคโนโลยี	117	7.09
รวม	1,651	100.00

■ การวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษานี้ใช้วิธีวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple regression analysis) สำหรับการความสัมพันธ์ตามสมมติฐานต่าง ๆ โดยโมเดลสำหรับการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เป็นดังนี้

TAXAVOID = β0 + β1CG + β2AGEPUB + β3SIZE + β4LEV + β5CAP + β6ROA + Industry_dummy + ε

- โดย
- TAXAVOID

= อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (ETR) หรือ อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงที่คำนวณจากภาษีเงินสด (CETR)
- CG

= ตัวแปรหุ่น กำหนดค่าเป็น 1 หากบริษัทมีคะแนน CG และ 0 หากไม่มีคะแนน CG
- AGEPUB

= อายุของบริษัทโดยนับตั้งแต่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
- SIZE

= ลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม
- ROA

= อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์
- CAP

= อัตราส่วนบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ต่อสินทรัพย์รวม
- LEV

= อัตราส่วนหนี้สินระยะยาวต่อสินทรัพย์รวม
- Industry_dummy

= ตัวแปรหุ่นของกลุ่มอุตสาหกรรม

เช่นเดียวกับวรรณกรรมที่ผ่านมา (Chen et al., 2010; Davidson & Heaney, 2012; Mahawong & Pajongwong, 2019; Minnick & Noga, 2010; Pratama, 2017) ผู้วิจัยวัดระดับการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) เป็นการใช้อัตราภาษีเงินได้ที่จ่ายภาษีเงินได้จากงบกำไรขาดทุนคำนวณย้อนกลับเพื่อหาอัตราภาษี โดย $ETR = \text{ภาษีเงินได้ทางบัญชี} / \text{กำไรก่อนภาษีเงินได้}$ เพื่อแสดงว่าการเสียภาษีเงินได้ที่แท้จริงในอัตราที่เท่าไร และอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงจากจำนวนภาษีเงินได้ที่จ่ายเป็นเงินสด (Cash Effective Tax Rate: CETR) ซึ่งมีการคำนวณเช่นเดียวกับ ETR หากแต่จะใช้ยอดภาษีเงินได้ที่จ่ายเป็นเงินสดจากงบกระแสเงินสด โดย $CETR = \text{ภาษีเงินได้ที่จ่ายเป็นเงินสด} / \text{กำไรก่อนภาษีเงินได้}$ โดยอัตราภาษีที่คำนวณได้หากมีจำนวนน้อยกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ภาครัฐกำหนดจะพิจารณาว่ามีการหลีกเลี่ยงภาษี

เนื่องจาก ETR และ CETR ที่มีค่าน้อยจะพิจารณาว่าการมีพฤติกรรมหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้น เพื่อการแปลผลการวิเคราะห์ที่สอดคล้องกับตัวแปร ผู้วิจัยได้ปรับตัวแปร ETR และ CETR เป็นค่าลบด้วยการคูณอัตราส่วนดังกล่าวด้วย -1 เพื่อแสดงว่าจำนวนอัตราที่สูงสื่อถึงการหลีกเลี่ยงภาษีที่มากขึ้น ผู้วิจัยวัดค่าการกำกับดูแลกิจการที่ดีด้วยคะแนนการกำกับดูแลกิจการเช่นเดียวกับการศึกษาของ Phetruen and Dogmaithong (2019) โดยกำหนดให้บริษัทที่มีคะแนนการกำกับดูแลกิจการมีค่าเป็น 1 และเพื่อลดผลกระทบของค่าศูนย์ สำหรับอายุของกิจการจากการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในปีแรกจึงบวกอายุด้วย 1 เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Loderer and Waelchli (2010)

ผลการศึกษา

ตารางที่ 2 สถิติเชิงพรรณนา

N=1,651	Mean	SD	25%	50%	75%
ETR	0.1476	0.0926	0.0846	0.1645	0.1983
CETR	0.1624	0.1340	0.0702	0.1518	0.2098
CG	0.7383	0.4397	0	1	1
AGEPUB	16	11	6	14	25
SIZE	15.1978	1.4841	14.0542	14.9742	16.0329
ROA	0.0829	0.0650	0.0371	0.0688	0.1113
CAP	0.2420	0.2108	0.0563	0.1915	0.3810
LEV	0.3491	0.1920	0.1820	0.3345	0.5082

ค่าเฉลี่ยของอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (ETR) อยู่ที่ร้อยละ 14.76 ในขณะที่อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงที่คิดจากเงินสด (CETR) มีค่าเฉลี่ยมากกว่าเล็กน้อยมีค่าร้อยละ 16.24 ซึ่งทั้งสองรายการมีค่าน้อยกว่าอัตราภาษีของประเทศไทย สัดส่วนของกิจการที่มีคะแนนการกำกับดูแล (CG) มีสัดส่วนประมาณร้อยละ 74 ของกลุ่มตัวอย่าง อายุกิจการ (AGEPUB) (นับตั้งแต่วันเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์) มีค่าเฉลี่ยประมาณ 15 ปี อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) เฉลี่ยร้อยละ 8.16 มีสัดส่วนของที่ดินอาคารและอุปกรณ์ต่อสินทรัพย์รวม (CAP) เฉลี่ยร้อยละ 24 และมีการก่อหนี้ (LEV) เฉลี่ยร้อยละ 35

ตารางที่ 3 ค่าสหสัมพันธ์ – Pearson’s correlation coefficient

	ETR	CETR	CG	AGEPUB	SIZE	ROA	CAP	LEV
ETR	1.000							
CETR	0.449	1.000						
CG	-0.071	-0.013	1.000					
AGEPUB	-0.046	-0.088	0.119	1.000				
SIZE	-0.116	-0.136	0.155	0.248	1.000			
ROA	-0.143	-0.226	0.038	-0.049	-0.066	1.000		
CAP	0.065	0.005	-0.090	-0.055	-0.167	0.016	1.000	
LEV	0.053	0.035	0.039	-0.050	0.338	-0.235	-0.063	1.000

การวิเคราะห์สหสัมพันธ์เพื่อพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร โดยตัวแปรการกำกับดูแลกิจการที่ดี (CG) กับอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงทั้งสองตัว ซึ่งพิจารณาได้ว่าอาจไม่มีความสัมพันธ์กันอย่างเป็นนัยสำคัญเนื่องจากค่าสัมประสิทธิ์มีค่าระดับต่ำ -0.071 สำหรับ ETR และ -0.013 สำหรับ CETR นอกจากนี้ หากพิจารณาค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นไม่พบว่ามีตัวแปรใดมีค่าสหสัมพันธ์ในระดับสูง โดยค่าสหสัมพันธ์สูงสุดที่สุด คือ ระหว่าง ขนาดของกิจการ(SIZE) กับอัตราก่อนหนี้ (LEV) ซึ่งมีค่า 0.338 อย่างไรก็ตามยังอยู่ในระดับปานกลาง จึงเชื่อว่าจะส่งผลให้ไม่เกิด Multicollinearity ของโมเดลที่ต้องการวิเคราะห์

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ

	Negative ETR		Negative CETR	
	Coef.	t-stats	Coef.	t-stats
CG	0.006	1.52	-0.010	-1.78
AGEPUB	0.000	1.67	0.001	2.56 *
SIZE	0.010	6.79 ***	0.014	7.26 ***
ROA	0.074	2.53 *	0.266	6.86 ***
CAP	-0.037	-4.18 ***	-0.018	-1.48
LEV	-0.010	-3.40 **	-0.001	-0.16
Constant	-0.276	-12.50 ***	-0.360	-12.10 ***
Industry_Dummy	Incl.		Incl.	
N	1,607		1,584	
Adj. R ²	0.083		0.094	
F-stats	13.19		14.76	
p-value	0.000		0.000	
Durbin-Watson	1.947		2.015	

หมายเหตุ: *p<0.05, ** p<0.01, *** p<0.001

ผลการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุที่แสดงในตารางที่ 4 เป็นผลการวิเคราะห์จากการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ ซึ่งได้ตัดตัวอย่างที่ผิดปกติ (Outliers) ด้วยการคำนวณค่า Cook's D Statistics ของทั้งสองโมเดล ผลการวิเคราะห์พบว่า ในโมเดลที่ 1 ที่วัดการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงจากภาษีทางบัญชี (ETR) พบว่า ขนาดของกิจการ (SIZE) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.001 ($t\text{-stats} = 6.79$) กล่าวคือกิจการขนาดใหญ่ขึ้นจะมีการหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยในหลายประเทศ (Derashid & Zhang, 2003; Kim & Limpaphayom, 1998; Lanis & Richardson, 2015) ผลการวิเคราะห์ยังพบอีกว่า ผลการดำเนินงาน (ROA) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($t\text{-stats} = 2.53$) ตามลำดับ กล่าวคือกิจการมีผลการดำเนินงานดีขึ้นจะมีการหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยในหลายประเทศ (Derashid & Zhang, 2003; Lanis & Richardson, 2015; Mahawong & Pajongwong, 2019) นอกจากนี้ ผลการวิเคราะห์ยังพบว่า ระดับสินทรัพย์ดำเนินงาน (CAP) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.001 ($t\text{-stats} = -4.18$) กล่าวคือกิจการมีสินทรัพย์ดำเนินงานระดับสูงมีการหลีกเลี่ยงภาษีน้อย ผลการศึกษาที่พบไม่สอดคล้องกับงานวิจัยส่วนใหญ่ในต่างประเทศ (Derashid & Zhang, 2003; Gupta & Newberry, 1997; Noor et al., 2008; Richardson & Lanis, 2007) และระดับการก่อหนี้ (LEV) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($t\text{-stats} = -3.40$) กล่าวคือ กิจการที่มีการก่อหนี้ในระดับสูงมีการหลีกเลี่ยงภาษีน้อย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยในประเทศไทย (Arunruangsirilert et al., 2022; Mahawong & Pajongwong, 2019)

ในส่วนของโมเดลที่ 2 วัดการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงด้วยภาษีเงินสด (CETR) พบว่า การกำกับดูแลกิจการที่ดีไม่มีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษี เช่นเดียวกับโมเดลที่ 1 นอกจากนี้ ยังพบว่าขนาดของกิจการและผลการดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.001 ($t\text{-stats} = 7.26$) และ 0.001 ($t\text{-stats} = 6.86$) ตามลำดับ ซึ่งผลการวิเคราะห์ให้ผลเหมือนกับโมเดลที่ 1 กล่าวคือ กิจการขนาดใหญ่ กิจการที่มีผลการดำเนินงานที่ดี มีการหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น นอกจากนี้ ยังพบอีกว่าอายุกิจการ (AGEPUB) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ($t\text{-stats} = 2.56$) สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Lanis and Richardson (2011) ที่พบว่า อายุกิจการที่มากขึ้นมีการหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น ในส่วนของอัตราส่วนสินทรัพย์ดำเนินงานและอัตราการก่อหนี้ไม่พบความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างเป็นนัยสำคัญ

■ สรุปผลและอภิปรายผล

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของการกำกับดูแลกิจการที่ดีและคุณลักษณะของกิจการกับการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ โดยเก็บข้อมูลตัวอย่างระหว่างปี 2558-2562 ทำการวิเคราะห์โดยใช้วิธีการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุจากการศึกษาพบว่าการกำกับดูแลกิจการที่ดีที่วัดค่าจากคะแนน CGR ไม่มีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษีของกิจการ ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าในการพิจารณาประเมินผลคะแนนการกำกับดูแลกิจการที่ดีในส่วนของ CGR อาจยังไม่ได้รวมประเด็นในส่วนของความรับผิดชอบต่อด้านภาษีของกิจการ

ในส่วนของคุณลักษณะของกิจการ ผลการวิเคราะห์กลุ่มตัวอย่างพบว่า ขนาดกิจการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งผลการศึกษานับสนับสนุนแนวคิดอำนาจทางการเมืองของ Siegfried (1972, cited in Gupta & Newberry, 1997) ที่กิจการขนาดใหญ่อาจมีอำนาจที่จะชักจูงหน่วยงานกำกับดูแลให้เป็นไปตามที่กิจการต้องการ และผลการดำเนินงานมีความสัมพันธ์กับการหลีกเลี่ยงภาษีเช่นกัน กิจการที่มีกำไรมากจะเสียภาษีน้อยลงซึ่งอาจอธิบายได้ด้วยค่าใช้จ่ายในการวางแผนภาษีต่าง ๆ เฉลี่ยแล้วมีจำนวนน้อยกว่าจึงสามารถวางแผนการหลีกเลี่ยงภาษีได้มากกว่า (Rego, 2003) ซึ่งรวมทั้งเมื่อมีกำไรสูงหรือมีเงินสดคงเหลือมากกว่าก็มีแนวทางในการลดภาษีได้มากกว่าจากรายการลดหย่อนต่าง ๆ

ในขณะที่ความสัมพันธ์ของอัตราการก่อหนี้ดูเหมือนจะได้ผลลัพธ์ตรงข้ามกับผลการวิจัยในประเทศตะวันตก ทั้งนี้อาจพิจารณาตามข้อเสนอของ Graham and Tucker (2006) ที่เห็นว่ากิจการอาจมีผลประโยชน์ด้านภาษีอื่น ๆ แล้วอาจไม่ใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ดำเนินงานหรือการก่อหนี้ แนวคิดนี้อาจใช้อธิบายความสัมพันธ์ของระดับสินทรัพย์ดำเนินงานได้เช่นกัน กล่าวคือในอุตสาหกรรมที่มีสินทรัพย์มีตัวตนจำนวนมากก็จะได้รับประโยชน์จากค่าเสื่อมราคาที่เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้อยู่แล้ว จึงอาจไม่จำเป็นต้องหาวิธีการอื่น ๆ อีกเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีให้มากขึ้น นอกจากนี้ อาจเป็นไปได้ว่ากิจการส่วนใหญ่เลือกที่จะคำนวณภาษีด้วยหลักของภาษีเพื่อลดความยุ่งยากในการจัดทำรายงานทางการเงินและการคำนวณภาษี ดังนั้น ความสอดคล้องของกันของวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาจึงอยู่ในระดับสูง จึงไม่มีการใช้ประโยชน์จากเรื่องค่าเสื่อมราคาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี

ผลการวิจัยนี้ช่วยเพิ่มองค์ความรู้ทางวิชาการในส่วนของการกำกับดูแลกิจการที่ดี การหลีกเลี่ยงภาษี ผู้มีส่วนได้เสียสามารถใช้ผลการศึกษาเป็นข้อมูลประกอบในการพิจารณาประเด็นความเสี่ยงทางภาษีของกิจการได้ นอกจากนี้ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินการกำกับดูแลกิจการได้มีข้อมูลเพื่อพิจารณาประเด็นเรื่องของกิจกรรมทางภาษี เพื่อให้ผลคะแนนดังกล่าวครอบคลุมในทุกมิติของการกำกับดูแลกิจการ การศึกษาในอนาคตอาจพิจารณาตัวแปรด้านเวลา และศึกษารายกลุ่มอุตสาหกรรมเนื่องจากความต่างกันของปัจจัยต่าง ๆ อาจส่งผลต่อพฤติกรรมด้านภาษีของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมต่างกัน

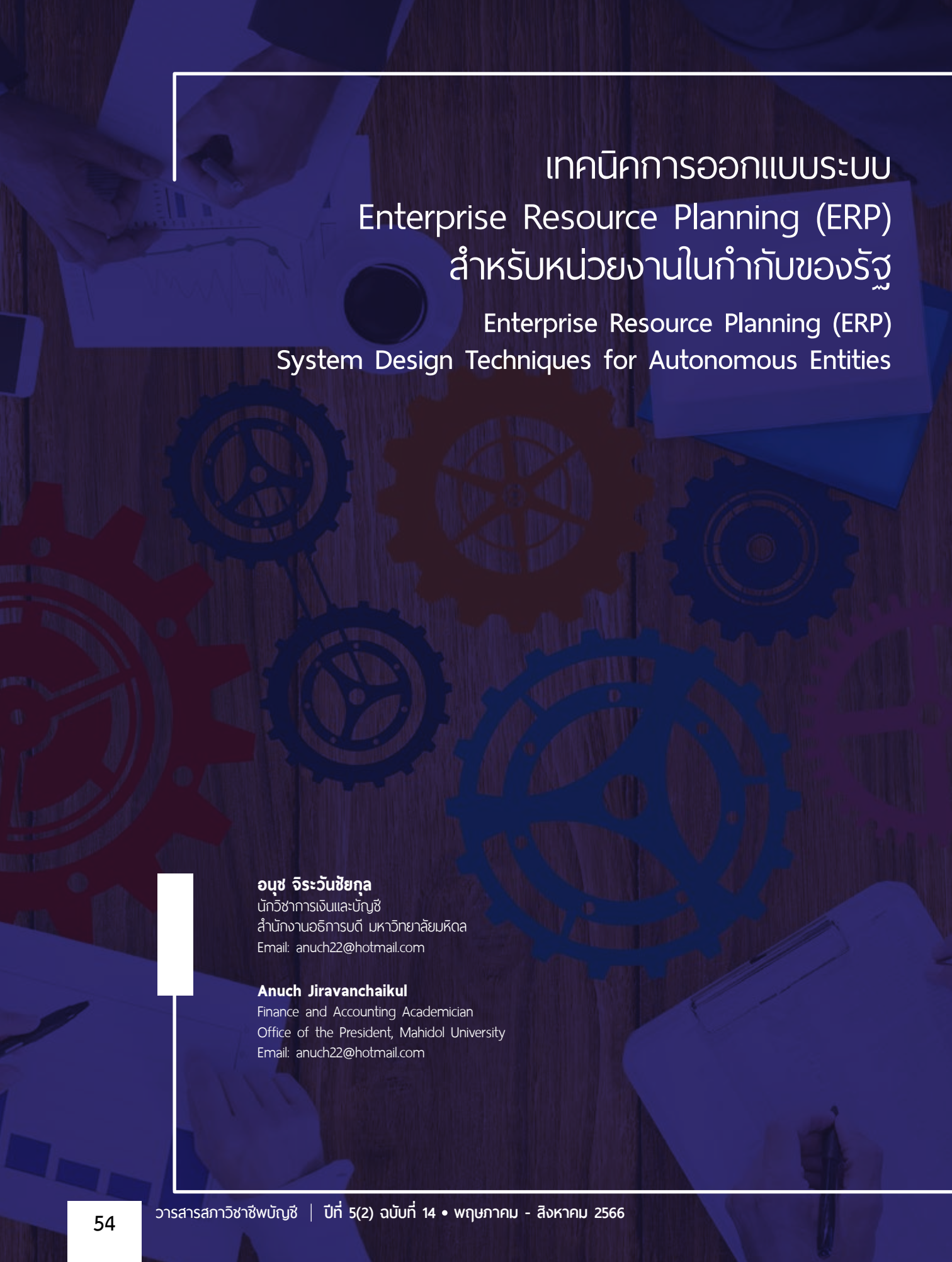
References

- Arunruangsirilert, T., Srihirunpunlop, C., & Boonyawat, K. (2022) The relationship between board of director's characteristics and corporate tax planning of listed companies in the Stock Exchange of Thailand. *Executive Journal*, 42(1), 44-58.
- Beasley, M. S. (1996). An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. *Accounting Review*, 71(4), 443-465.
- Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, 4(4), 497-505. <https://doi.org/10.2307/257850>
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41-61. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2009.02.003>
- Cross, R. B., & Shaw, G. K. (1981). The evasion-avoidance choice: A suggested approach. *National Tax Journal*, 34(4), 489-491.
- Davidson, S., & Heaney, R. (2012). Effective tax rates and the political cost hypothesis: a re-evaluation of Australian evidence. In *Australian Tax Forum*, 27,(1), 79-105.
- Derashid, C., & Zhang, H. (2003). Effective tax rates and the “industrial policy” hypothesis: evidence from Malaysia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(1), 45-62. [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(03\)00003-X](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(03)00003-X)
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2009). Corporate tax avoidance and firm value. *The Review of Economics and Statistics*, 91(3), 537-546.
- Fernández-Rodríguez, E., & Martínez-Arias, A. (2014). Determinants of the effective tax rate in the BRIC countries. *Emerging Markets Finance and Trade*, 50(sup3), 214-228.
- Graham, J. & Tucker, A. (2006). Tax shelters and corporate debt policy. *Journal of Financial Economics*, 81(3), 563-594. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2005.09.002>
- Gupta, S., & Newberry, K. (1997). Determinants of the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal data. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16(1), 1-34. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(96\)00055-5](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(96)00055-5)
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 127-178. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>
- Hoopes, J. L., Mescall, D., & Pittman, J. A. (2012). Do IRS audits deter corporate tax avoidance?. *Accounting Review*, 87(5), 1603-1639.
- Huseynov, F., & Klamm, B. K. (2012). Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility. *Journal of Corporate Finance*, 18(4), 804-827. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2012.06.005>

- Jacob, M., Rohlfsing-Bastian, A., & Sandner, K. (2021). Why do not all firms engage in tax avoidance? *Review of Managerial Science*, 15(2), 459-495.
<https://doi.org/10.1007/s11846-019-00346-3>
- Kerr, J. N., Price, R., & Román, F. J. (2016). The effect of corporate governance on tax avoidance. In *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association* (Vol. 109, pp. 1-50). National Tax Association.
- Kiesewetter, D., & Manthey, J. (2017). Tax avoidance, value creation and CSR—a European perspective. *Corporate Governance*, 17(5), 803-821. <https://doi.org/10.1108/CG-08-2016-0166>
- Kim, K. A., & Limpaphayom, P. (1998). Taxes and firm size in Pacific-Basin emerging economies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 7(1), 47-68.
[https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(98\)90005-2](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(98)90005-2)
- Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535-553. [https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(02\)00164-2](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00164-2)
- Klaewtanong, A., Peatrat, N., & Sutjasen, A. (2022). Good corporate governance and tax avoidance of listed companies in the Market for Alternative Investment (MAI) of Thailand. *University of the Thai Chamber of Commerce Journal Humanities and Social Sciences*, 42(1), 51-69.
- Kovermann, J. H. (2018). Tax avoidance, tax risk and the cost of debt in a bank-dominated economy. *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9), 683-699.
<https://doi.org/10.1108/MAJ12-2017-1734>
- Lanis, R., & Richardson, G. (2011). The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(1), 50-70.
<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.003>
- Lanis, R., & Richardson, G. (2015). Is corporate social responsibility performance associated with tax avoidance? *Journal of Business Ethics*, 127(2), 439-457.
<https://doi.org/10.1007/s10551-014-2052-8>
- Loderer, C., F., & Waelchli, U. (2010). Firm age and performance.
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1342248>
- Loney, S., (2015). Corporate Leverage and Taxes around the World.
<https://doi.org/10.26076/7d39-813a>

- Mahawong & Pajongwong (2019) The relationship between firm performance and corporate tax avoidance of listed companies in the Stock Exchange of Thailand in SET 100 Index. *Kasetsart Applied Business Journal*, 13(18), 15-40.
- McGee, R. W. (2006). The ethics of tax evasion: A survey of international business academics. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.803964>
- Meeampol, S., Rodpetch, V., Srinammuang, P., & Wongsorntham, A. (2013). The relationship between corporate governance and earnings quality: A case study of listed companies in the Stock Exchange of Thailand (SET). In *Management, Knowledge and Learning International Conference*, 1345-1353.
- Minnick, K., & Noga, T. (2010). Do corporate governance characteristics influence tax management? *Journal of Corporate Finance*, 16(5), 703–718. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2010.08.005>
- Noor, R. M., Matsuki, N. A., & Bardai, B. (2008). Corporate effective tax rates: A study on Malaysian public listed companies. *Management & Accounting Review*, 7(1), 1-20.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (n.d.) Tax avoidance. in *Glossary of Tax Terms*. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.html>
- Phetruen, W. & Dokmaithong, S. (2019). The relationship between corporate governance and earnings management: Evidence from Thai listed companies. *Journal of Business, Economics and Communications*. 14(3).133-145.
- Pratama, A. (2017). Company characteristics, corporate governance and aggressive tax avoidance practice: A study of Indonesian companies. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 6(4), 70.
- Rego, S. O. (2003). Tax-avoidance activities of US multinational corporations. *Contemporary Accounting Research*, 20(4), 805-833. <https://doi.org/10.1506/VANN-B7UB-GMFA-9E6W>
- Richardson, G., & Lanis, R. (2007). Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(6), 689-704. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.10.003>
- Saka, C., Oshika, T., & Jimichi, M. (2017). Does Tax Avoidance Diminish Sustainability? <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3061565>
- Shahzad, F., Lu, J., & Fareed, Z. (2019). Does firm life cycle impact corporate risk taking and performance? *Journal of Multinational Financial Management*, 51, 23-44. <https://doi.org/10.1016/j.mulfin.2019.05.001>

- Thanjunpong, S., & Bangmek, R. (2017). The influence of board of directors, audit committee and ownership structure impact on tax planning: An empirical evidence of Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 13(37), 29-44.
- Verschoor, C. C. (2017). Whistleblower awards increase: Whistleblower reporting of illegal acts is key to effective law enforcement. *Strategic Finance*, 98(10), 23-25.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting Review*, 53(1) 112-134.
- Zeng, T. (2019). Country-level governance, accounting standards, and tax avoidance: a cross-country study. *Asian Review of Accounting*. 27(3), 401-424.
<https://doi.org/10.1108/ARA09-2018-0179>
- Zhang, C., Cheong, K. C., & Rasiah, R. (2016). Corporate tax avoidance and performance: Evidence from China's listed companies. *Institutions and Economies*, 8(3) 61-83.



เทคนิคการออกแบบระบบ Enterprise Resource Planning (ERP) สำหรับหน่วยงานในกำกับของรัฐ Enterprise Resource Planning (ERP) System Design Techniques for Autonomous Entities

อนุช จิระวันชัยกุล

นักวิชาการเงินและบัญชี
สำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยมหิดล
Email: anuch22@hotmail.com

Anuch Jiravanchaikul

Finance and Accounting Academician
Office of the President, Mahidol University
Email: anuch22@hotmail.com

เทคนิคการออกแบบระบบ Enterprise Resource Planning (ERP) สำหรับหน่วยงานในกำกับของรัฐ

อนุช จิระวันชัยกุล

นักวิชาการเงินและบัญชี

สำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยมหิดล

Email: anuch22@hotmail.com

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 8 เมษายน 2566

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 20 สิงหาคม 2566

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 29 สิงหาคม 2566

บทคัดย่อ

ปัจจุบันระบบสารสนเทศทางบัญชีถือว่าเป็นระบบงานที่สำคัญในการแบ่งเบาภาระงานทางด้านบัญชีโดยเฉพาะหน่วยงานที่มีโครงสร้างการดำเนินงานที่ซับซ้อนหลายพันธกิจในหน่วยงานเดียวกัน การมีระบบสารสนเทศด้านบัญชีที่สามารถประมวลผล งานทางด้านบัญชี การเงิน พัสดุ รวมทั้งการจัดการรายได้ การจัดการต้นทุน การทำงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ การทำบัญชีที่มีมิติมากกว่าระบบมาตรฐานการบัญชีทั่วไป การเลือกระบบสารสนเทศมาใช้งาน ในหน่วยงานถือว่าเป็นสิ่งที่สำคัญ เมื่อเลือกแล้วมีขั้นตอนการดำเนินงานขึ้นระบบให้ประสบความสำเร็จ ถือเป็นความท้าทาย บทความฉบับนี้จะกล่าวถึงเทคนิคต่าง ๆ ในการวางระบบ การวางแผนดำเนินงาน การออกแบบระบบ การเชื่อมโยงหลาย ๆ ระบบเข้าด้วยกัน การเตรียมความพร้อมของหน่วยงาน ก่อนขึ้นระบบ และหลังจากขึ้นระบบแล้ว การสนับสนุนระบบ ต้องเตรียมการอย่างไรบ้าง หน่วยงานใดบ้างที่เกี่ยวข้องกับระบบนี้ และแต่ละหน่วยงานมีหน้าที่อย่างไร ต้องรับผิดชอบอะไรบ้าง การดำเนินงานตามขั้นตอนต่าง ๆ ของการ Implement ระบบการเตรียมความพร้อมสำหรับการเปลี่ยนแปลงเมื่อขึ้นระบบ หากมีผู้ที่เกี่ยวข้องมาก ๆ จะต้องดำเนินการอย่างไรให้ทุกคนมีส่วนร่วม ตามหน้าที่ที่ทุกคนรับผิดชอบ เพื่อให้ระบบที่กำลังจะใช้งานประสบความสำเร็จ ปกติการ Implement ระบบเช่นนี้ ต้องได้รับความร่วมมือจากทุกฝ่าย ตั้งแต่ผู้บริหาร หน่วยงานสารสนเทศ หน่วยงานคลัง (งบประมาณ บัญชี การเงิน และพัสดุ) รวมทั้ง หน่วยทรัพยากรบุคคลด้วย หากเข้าใจในขั้นตอนและมีการเตรียมความพร้อมในทุก ๆ ด้านอย่างมีประสิทธิภาพ จะทำให้โครงการประสบความสำเร็จได้ไม่ยาก

คำสำคัญ: ระบบ ERP, การ Implement ระบบ, หน่วยงานในกำกับของรัฐ

Enterprise Resource Planning (ERP)

System Design Techniques for Autonomous Entities

Anuch Jiravanchaikul

Finance and Accounting Academician
Office of the President, Mahidol University
Email: anuch22@hotmail.com

Received: April 8, 2023

Revised: August 20, 2023

Accepted: August 29, 2023

ABSTRACT

Nowadays, accounting information systems are considered as important work systems to alleviate accounting workload, especially for the entities with complex operational structures and multiple missions within the same entities, accounting information systems can process accounting, finance, supplies, including revenue management, cost management, produce financial statements according to government accounting standards and accounting with more dimensions than general accounting standards, choosing an information system for entity is important. Once selected, its challenge to complete the system implementation. This article will guide the various techniques in system implementation, including planning, system design, multiple systems integration. Entity preparation before and after system implementation, how to prepare system support, who will be involved, and the responsibility of each function. The various stages of implementation require change management of the entity. How to take action to get many people involved according to their responsibility in order to let the system success. Implementing ERP system requires cooperation from all parties, executive team, treasury unit (budget, accounting, finance and procurement), as well as the human resources unit. The understanding and well prepare of implementation steps in every aspect efficiently, will make the project successful.

Keywords: ERP System, ERP Implementation, Autonomous Entities

■ บทนำ

ในอดีตการจัดทำงานการเงินของหน่วยงานในกำกับของรัฐมักจะทำด้วยบุคลากรหลาย ๆ ฝ่าย และใช้เกณฑ์เงินสด การทำรายงานต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นรายงานงบประมาณ รายงานทางการเงิน งบกำไรขาดทุน งบแสดงฐานะการเงิน การจัดทำงานกองทุนในอีกมิติหนึ่งของหน่วยงานในกำกับของรัฐ รวมทั้งรายงานการจ่ายเงินเดือน รายงานด้านต้นทุน เป็นต้น ทุกรายงานไม่มีความเชื่อมโยงกัน ต่างฝ่ายต่างทำรายงานของฝ่ายตัวเอง ถึงจะมีฝ่ายสารสนเทศดำเนินการให้ในบางส่วน แต่ก็ยังเป็นรายงานเฉพาะแต่ละด้าน ไม่สามารถ กระทบยอดทุกรายงานได้อย่างถูกต้อง เช่น รายงานงบประมาณ เป็นรายงาน การใช้งบประมาณ ซึ่งเป็นเกณฑ์เงินสด แต่รายงานงบการเงินเป็นเกณฑ์คงค้าง การที่แต่ละฝ่ายทำโดยไม่มีการกระทบยอดกัน ย่อมจะได้รายงานที่ไม่สามารถพิสูจน์ยอดของแต่ละฝ่ายได้ การใช้ระบบ สารสนเทศ ERP จะช่วยให้ทุกระบบเชื่อมโยง กัน โดยแต่ละฝ่ายอาจไม่สามารถ บันทึกรายการเองได้ ต้องรอการบันทึกจากฝ่ายอื่น เช่น การจัดซื้อจัดจ้าง หากใช้ระบบ ERP ดำเนินการจัดซื้อจัดจ้าง เมื่อตรวจรับของเรียบร้อย ระบบจะบันทึกให้หน่วยงานมีเจ้าหนี้เท่ากับจำนวนที่ตรวจรับ ฝ่ายผู้รับผิดชอบการจ่ายเงินเจ้าหนี้ ไม่สามารถบันทึกเจ้าหนี้โดยตรงเข้าระบบได้ ต้องรอการดำเนินการต่อจาก ฝ่ายจัดซื้อจัดจ้าง เป็นต้น ในรายละเอียดของบทความฉบับนี้ จะอธิบายถึงเทคนิคต่าง ๆ ในการวางระบบทั้งหมด การวางแผน การดำเนินงานของทุกระบบ ภายใต้ระบบ ERP ตลอดจนวิธีการ Implement จนกระทั่งขึ้นระบบ และสามารถออกรายงาน ที่เชื่อมโยงกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ ขอยกตัวอย่างวิธีการและการทำงานขึ้นระบบ ERP ของมหาวิทยาลัยมหิดล ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ผู้เขียนทำงานอยู่ใช้ของบริษัท SAP ต้นกำเนิดจากประเทศเยอรมัน วิธีการต่าง ๆ อาจจะเป็นการเฉพาะ ของมหาวิทยาลัยมหิดล เท่านั้น เช่น การคำนวณต้นทุนตามพันธกิจการศึกษา เป็นต้น หน่วยงานอื่น ๆ อาจไม่จำเป็นต้อง ดำเนินการตามบทความฉบับนี้ทั้งหมด แต่อย่างน้อยผู้ใช้บทความจะได้รับทราบแนวคิด การวางแผน และการดำเนินการ ทั้งหมด เพื่อนำไปเป็นแบบอย่างในการดำเนินงานของผู้สนใจ และผู้อ่านบทความต่อไป

■ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากบทความมีดังต่อไปนี้

1. ได้รับความรู้ ความเข้าใจ ข้อมูล และวิธีการในการทำงานกับระบบ ERP
2. ช่วยลดปัญหาในการเตรียมความพร้อมในการขึ้นระบบ ERP ทั้งการเตรียมข้อมูล การเตรียมบุคลากรที่เกี่ยวข้อง การเตรียมทีมงานสนับสนุน รวมทั้งแผนการเปลี่ยนแปลงการดำเนินงาน (Change Management) เป็นต้น
3. หน่วยงานสามารถใช้บทความนี้วางแผนงานในการวางระบบ ในทุก Module ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการ ด้านงานคลัง และบริหารทรัพยากรบุคคล
4. หน่วยงานสามารถเข้าใจสถานการณ์ทั้งก่อนใช้ระบบ และหลังจากปฏิบัติงานในระบบได้อย่างถูกต้อง ตลอดจนสามารถทำรายงานการเงินในทุกมิติ เพื่อเป็นประโยชน์ในการบริหารจัดการหน่วยงานจากรายงาน ดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ

■ วัตถุประสงค์ของการใช้ระบบ ERP

1. เพื่อให้หน่วยงานที่จะใช้ระบบ ERP เข้าใจวิธีการตั้งแต่เริ่มต้นของการวางแผน การวางระบบ การเตรียมทรัพยากร ทั้งอุปกรณ์ Hardware และบุคลากรที่เกี่ยวข้อง
2. การเตรียมข้อมูลจากระบบที่ใช้อยู่ การเรียนรู้ระบบใหม่ การนำข้อมูลขึ้นระบบใหม่ การเตรียมระบบสนับสนุน เมื่อเกิดปัญหาในการใช้ระบบ
3. การจัดทำและนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐตามที่กรมบัญชีกลางกำหนด โดยใช้ระบบสารสนเทศ ERP จะทำให้ได้งานที่มีประสิทธิภาพโดยใช้บุคลากรเท่าที่จำเป็น ประหยัดเวลา ลดงานที่ทำด้วยมือ (Manual) และประหยัดค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น

■ ระบบ ERP

เป็นการรวบรวมกระบวนการทำงานตลอดจนเชื่อมโยงโปรแกรมประยุกต์ (Applications) ต่าง ๆ ของแต่ละส่วนงานเข้าเป็นระดับองค์กร (Enterprise) โดยมีการใช้ข้อมูลที่จัดเก็บไว้จากฐานข้อมูลเดียว (Single Database) ดังนั้นการเชื่อมต่อระหว่างระบบงานต่าง ๆ จึงมีความเคลื่อนไหวแบบ Online และ Real-time เช่น ระบบทะเบียนประวัติบุคลากร ระบบ Payroll และระบบบัญชีมีความเชื่อมโยงแบบ Real-time หรือ หากมีการเคลื่อนไหวของสินค้าคงคลัง (Inventory movement) ก็จะมีการส่งข้อมูลดังกล่าวเข้าระบบการลงบัญชีโดยอัตโนมัติ การเชื่อมโยงข้อมูลแบบบูรณาการและรวดเร็วทำให้มีการแบ่งปันเครื่องมือในการสร้างรายงานเพื่อการบริหารจัดการ รายงานที่ได้จากระบบ ERP จะมีข้อมูลที่มีความถูกต้องเที่ยงตรงมากขึ้น ดังนั้นผู้บริหารสามารถนำข้อมูลมาวิเคราะห์ได้ ณ เวลานั้น (Real-time) เพื่อการประเมินสถานการณ์ และตัดสินใจได้ทันทั่วทั้งที่มีประสิทธิภาพ การออกแบบและพัฒนาระบบการทำงานใหม่ เพื่อให้เกิดการบูรณาการทางข้อมูลทำให้กระบวนการทำงานของแต่ละส่วนงานมีมาตรฐานร่วมกัน (Common Processes) ระบบ ERP เมื่อนำไปใช้ในองค์กรจนสามารถเกิดความเสถียรได้ในระดับหนึ่งแล้ว ระบบจะสามารถพัฒนาต่อยอดกระบวนการทำงานเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงในอนาคตได้ เช่น การอนุมัติผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ ทำให้ลดการใช้กระดาษ และลดค่าใช้จ่าย หรือการ Upgrade SAP เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงกระบวนการทำงานตามมติและความเห็นชอบของหน่วยงาน

■ แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การวางแผนการการจัดการจัดการโครงการ ERP จำเป็นต้องเข้าใจในวัตถุประสงค์ และคาดหวังผลลัพธ์ของโครงการให้ประสบผลสำเร็จโดยใช้หลักการดังต่อไปนี้

1. แนวคิดเรื่องการพัฒนากระบวนการสารสนเทศ และความจำเป็นในการพัฒนาระบบสารสนเทศมีดังนี้ (Panpuk, 2022)
 1. การเปลี่ยนแปลงกระบวนการบริหารและการปฏิบัติงาน ระบบเดิมไม่สามารถให้ข้อมูลหรือทำงานได้ตามต้องการ มีการดำเนินงานหลายขั้นตอน ยุ่งยากในการรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาจัดทำข้อมูลสรุปสำหรับการติดตามการปฏิบัติงานโดยรวมขององค์กร จึงจำเป็นต้องพัฒนาหรือปรับปรุงระบบสารสนเทศที่สามารถช่วยให้ขั้นตอนการปฏิบัติงานภายในและกระบวนการบริหารมีประสิทธิภาพมากขึ้น

2. การเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยี เทคโนโลยีที่ใช้อยู่ในระบบสารสนเทศปัจจุบันล้าสมัย ค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาระบบมีราคาสูง จึงต้องรับเอาเทคโนโลยีใหม่ๆ มาประยุกต์ใช้ซึ่งทำให้มีการเปลี่ยนแปลงระบบการทำงานที่มีอยู่เดิม
3. การป้องกันและการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน
 - ระบบที่ใช้งานอยู่ปัจจุบันมีขั้นตอนการทำงานที่ยุ่งยากซับซ้อน ขาดเอกสารอ้างอิงหรือเอกสารที่มีอยู่ไม่ได้มาตรฐาน ทำให้การปรับปรุงหรือแก้ไขทำได้ยาก
 - ความต้องการป้องกันการให้เหมาะสมเพื่อสามารถตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ
 - ระบบปัจจุบันไม่สามารถรองรับการเปลี่ยนแปลงในอนาคตได้
4. การพัฒนาระบบประกอบด้วย
 - กระบวนการทางธุรกิจ (Business Process) เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และขั้นตอนการดำเนินธุรกิจขององค์กร
 - การปรับปรุงคุณภาพ
 - การติดตามความล้มเหลวจากการดำเนินงาน
 - การปรับค่าตอบแทนของพนักงานโดยใช้การปรับปรุงคุณภาพเป็นดัชนี
 - การค้นหาและแก้ไขสาเหตุที่แท้จริงของความล้มเหลว
5. บุคลากร (People) หมายถึง เจ้าหน้าที่ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการในระบบ
6. วิธีการและเทคนิค (Methodology and Technique) การเลือกใช้วิธีการและเทคนิคที่เหมาะสมกับลักษณะของระบบเป็นสิ่งสำคัญ
7. เทคโนโลยี (Technology) เทคโนโลยีมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วจึงต้องมีการพิจารณาอย่างรอบคอบในการเลือกใช้เทคโนโลยีสารสนเทศให้มีความเหมาะสมกับลักษณะขอบเขตของระบบสารสนเทศและงบประมาณที่กำหนด
8. งบประมาณ (Budget) หมายถึง การวางแผนงบประมาณที่เกี่ยวข้องกับโครงการ และการเตรียมแผนการเงินสำหรับโครงการ
9. ข้อมูลและโครงสร้างพื้นฐานภายในองค์กร (Infrastructure) หมายถึง โครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นแกนหลักในการทำงานของระบบ การออกแบบและสร้างของ IT Infrastructure ที่ดีจะช่วยให้ธุรกิจไม่ประสบปัญหาด้านการเชื่อมต่อ เพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานและสร้างความปลอดภัยให้กับระบบและข้อมูลที่สำคัญขององค์กร
10. การบริหารโครงการ (Project Management) หมายถึง การบริหารโครงการ ทั้งเวลา ทรัพยากรที่มีไม่ว่าจะเป็นเรื่องคน เรื่องค่าใช้จ่าย องค์ความรู้ของบุคลากร เครื่องมือ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

2. แนวคิดเรื่องประสิทธิภาพและประสิทธิผล ประสิทธิภาพ (Efficiency) VS ประสิทธิผล (Effectiveness) (Jansawat, 2022)
 1. ประสิทธิภาพ (Efficiency) หมายถึง ผลสำเร็จที่พิจารณาในแง่ของเศรษฐศาสตร์ ที่มีตัวบ่งชี้ ได้แก่ ความประหยัด หรือคุ่มค่า (ประหยัดต้นทุน ประหยัดทรัพยากร ประหยัดเวลา) ความทันเวลา และมีคุณภาพ (ทั้งกระบวนการ ได้แก่ Input Process และ Output)
 2. ประสิทธิผล (Effectiveness) หมายถึง การบรรลุตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่พึงปรารถนา หรือเป็นไปตามที่คาดหวังไว้ ประสิทธิผลพิจารณาจากการนำผลของงาน โครงการหรือกิจกรรมที่ได้รับเปรียบเทียบกับวัตถุประสงค์ หรือเป้าหมาย
3. แนวคิดเรื่องการควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่คณะกรรมการและบุคลากรในองค์กร ดำเนินการ เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ในเรื่องดังต่อไปนี้ (Comptroller General Department, (2015).
 1. ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน
 2. ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน
 3. การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับเพื่อให้เกิดการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

■ ความสำคัญของระบบ ERP

บทความนี้จะนำเสนอในสาระสำคัญของการของการวางระบบ ERP การออกแบบโครงสร้างระบบ การเตรียมข้อมูลของแต่ละ Module สำหรับหน่วยงานที่ไม่ใช่หน่วยงานที่เกิดขึ้นใหม่ และใช้ระบบอื่นอยู่ แต่ต้องการเปลี่ยนเป็นระบบ ERP จำเป็นต้องเข้าใจวัตถุประสงค์ของการขึ้นระบบ การออกแบบให้ครอบคลุมการทำงานที่เกี่ยวข้อง การเชื่อมต่อข้อมูลของแต่ละ Module การทำโครงสร้างองค์กรให้อยู่ในระบบทั้งหมดไม่ว่าโครงสร้างจะมีกี่ระดับ สำหรับหน่วยงานที่เกิดขึ้นใหม่ อาจมีปัญหาน้อยกว่าหน่วยงานที่เกิดขึ้นมาแล้ว เนื่องจากหน่วยงานใหม่สามารถเริ่มต้นใช้ระบบได้เลย แต่หน่วยงานเดิมจำเป็นต้องยกยอด ต้องจัดการข้อมูล (Cleansing data) ที่อยู่ในระบบเดิมก่อนขึ้นระบบใหม่

ERP – SAP ถือว่าเป็นสารสนเทศที่เข้าองค์ประกอบทุกประการ การดำเนินโครงการ ERP-SAP ประกอบด้วย การแต่งตั้งกรรมการและบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการระบบ ERP บุคคลต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. คณะกรรมการดำเนินงาน (Steering Committee) มีอำนาจหน้าที่ กำหนดนโยบายกรอบแนวทางและทิศทางการดำเนินการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการของโครงการพัฒนาระบบ ERP และส่งเสริม สนับสนุนและให้คำปรึกษาแนะนำในเรื่องต่าง ๆ ของคณะกรรมการโครงการ เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปตามกรอบ ทิศทางแนวทาง และระยะเวลาที่กำหนด และ ติดตาม เร่งรัดให้ดำเนินการได้ตามวัตถุประสงค์ที่วางแผนไว้

2. สำนักงานบริหารจัดการโครงการ (Project Management Office - PMO) มีหน้าที่ตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานของโครงการพัฒนาระบบ ตั้งแต่การกำหนดรูปแบบและวัตถุประสงค์ของระบบสารสนเทศ โดยคณะกรรมการจะถูกจัดตั้งขึ้นจากบุคคลจากหลากหลายสาขา เช่น ผู้บริหารระดับสูง เจ้าของระบบงาน และผู้เชี่ยวชาญด้านสารสนเทศ เป็นต้น เพื่อระดมความคิดและตัดสินใจเกี่ยวกับระบบงานที่พัฒนาอย่างเหมาะสม หมายถึงกลุ่มบุคคล หรือ หน่วยงาน (Office) ที่สนับสนุนการทำงานของผู้จัดการโครงการให้มีประสิทธิภาพ และมีมาตรฐาน สำหรับหน้าที่หลักของ PMO ได้แก่
 - บริหารจัดการทรัพยากรที่ใช้ร่วมกันระหว่างโครงการ
 - กำหนดมาตรฐานแนวทางการทำงาน รูปแบบการทำงาน (Templates) และ Best practice
 - ให้คำแนะนำ ฝึกอบรม และควบคุมดูแลทีมงาน
 - ตรวจสอบวิธีการปฏิบัติงานให้มีความสอดคล้องตามมาตรฐานและแนวทางที่วางไว้
 - เป็นตัวกลางในการสื่อสารระหว่างโครงการ
3. ผู้จัดการระบบสารสนเทศ (MIS Manager) เป็นบุคคลที่ทำหน้าที่ดูแลและประสานงานในการวางแผนงานของโครงการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการออกแบบและการพัฒนาระบบสารสนเทศของหน่วยงาน
4. ผู้จัดการโครงการ (Project Manager) เป็นบุคคลที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการวางแผน การจัดการ และควบคุมให้งานในแต่ละโครงการดำเนินไปได้อย่างราบรื่นสำเร็จลุล่วง และมีประสิทธิภาพ โดยผู้จัดการโครงการจะรับผิดชอบในการตัดสินใจ จัดสรรทรัพยากรการดำเนินงานของโครงการให้เกิดประโยชน์อย่างเต็มที่ ภายใต้ข้อกำหนดของงบประมาณและระยะเวลา Project Manager (PM) ผู้จัดการโครงการคือบุคคลผู้มีหน้าที่รับผิดชอบและบริหารจัดการข้อจำกัด (constraints) ในโครงการหนึ่งๆ ซึ่งข้อจำกัดในที่นี้รวมถึง ขอบเขต ค่าใช้จ่าย ระยะเวลา ความเสี่ยง และคุณภาพ เป็นต้น โดยหน้าที่หลักของ PM ประกอบด้วย
 - วางแผนและจัดการทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ในโครงการ
 - ควบคุมและส่งเสริมการทำงานของบุคลากรภายในทีม
 - วางแผนการทำการกิจกรรม เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์โครงการและบริหารเวลาให้เป็นไปตามแผน
 - ประเมินค่าใช้จ่ายในโครงการและควบคุมค่าใช้จ่าย
 - สื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในโครงการด้วยข้อมูล ความถี่ และช่องทางที่เหมาะสม
 - บริหารจัดการความเสี่ยงในโครงการ
 - ตรวจสอบและวัดผลความก้าวหน้าในการดำเนินกิจกรรมในโครงการ
 - จัดส่งและเก็บรักษาเอกสารที่ใช้ในโครงการให้มีความสมบูรณ์และเป็นปัจจุบัน
5. นักวิเคราะห์ระบบ (System Analyst) เป็นบุคคลสำคัญที่ก่อให้เกิดผลงานขึ้นในขั้นตอนต่าง ๆ ของการพัฒนาระบบ เช่น การวิเคราะห์ความต้องการ การออกแบบและการพัฒนาระบบ เป็นต้น (สำหรับโครงการนี้ หน่วยงานจัดจ้าง บริษัทที่ปรึกษาเอกชน หลังจากขึ้นระบบแล้ว หน่วยงานสามารถพัฒนาบุคลากรตำแหน่งนี้ให้เป็นบุคลากรของหน่วยงานเองได้ ควรเป็นบุคลากรของหน่วยงานสารสนเทศ)

6. เจ้าหน้าที่ด้านสารสนเทศ (Basis) เพื่อตรวจสอบให้แน่ใจว่าผู้ใช้ทุกคนมีสิทธิ์ในการเข้าถึงที่เหมาะสมและสามารถใช้ฟังก์ชันที่ต้องการได้อย่างรวดเร็ว โดยทั่วไป ผู้ดูแลระบบ SAP Basis มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดการสภาพแวดล้อม ERP-SAP ในแต่ละวัน ความรับผิดชอบโดยทั่วไปรวมถึงการกำหนดค่าการกำกับติดตามและการตรวจสอบ (Monitor) การปรับแต่ง และการแก้ไขปัญหาสภาพแวดล้อม ตลอดจนการจัดตารางเวลารวมถึงการกำหนดมาตรฐานและข้อกำหนด การประเมินและสั่งการการปรับปรุงหรืออัปเดต การนำกระบวนการไปใช้สำหรับการตรวจสอบประสิทธิภาพ และการกำหนดค่าการออกแบบ และการนำไปใช้งานของระบบ
7. นักเขียนโปรแกรมสำหรับ ERP-SAP (Programmer) เป็นบุคคลที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการพัฒนาชุดคำสั่งการดำเนินงานให้กับระบบที่กำลังพัฒนา บางครั้งนักเขียนโปรแกรมอาจไม่ต้องพัฒนาชุดคำสั่งขึ้นมาทั้งหมด แต่ทำการปรับปรุงชุดคำสั่งสำเร็จรูป (Software Package) ให้สอดคล้องกับความต้องการของระบบ เลือกโดยพิจารณา ตัดสินใจและประสานงานกับผู้ขายภายนอก (สำหรับโครงการนี้ หน่วยงานจัดจ้างจากบริษัทที่ปรึกษาเอกชน หลังจากขึ้นระบบแล้ว หน่วยงานสามารถพัฒนาบุคลากรตำแหน่งนี้ให้เป็นบุคลากรของหน่วยงานเองได้ ควรเป็นบุคลากรของหน่วยงานสารสนเทศ)
8. ผู้ใช้งานหลัก (Key User) จากส่วนกลางของหน่วยงานควรมีความรู้ด้านบัญชี การเงิน จัดซื้อ หากเป็นด้านทรัพยากรบุคคลควรมีความรู้ด้านกฎหมายต่าง ที่เกี่ยวกับบุคลากร เช่น กฎหมายภาษีอากร บุคลากรกลุ่มนี้เป็นผู้ออกแบบระบบงานร่วมกับที่ปรึกษาของทางบริษัทที่จัดจ้างมาเป็นที่ปรึกษาช่วงการพัฒนา ระบบ (สำหรับโครงการนี้หน่วยงาน สามารถพัฒนาบุคลากร ในหน่วยงานคลัง และ หน่วยงานทรัพยากรบุคคลของหน่วยงานเอง เพื่อพัฒนาโครงการร่วมกับบริษัทที่ปรึกษา และเมื่อขึ้นระบบแล้ว บุคลากรชุดนี้จะสามารถบริหารจัดการแก้ปัญหาในระบบในเบื้องต้นได้ โดยไม่ต้องใช้บริการจากบริษัทที่ปรึกษา)
9. การบริหารระบบ (System Administration) การสำรองข้อมูล (Data Backup) การสำรองข้อมูลประกอบด้วยปริมาณข้อมูลปัจจุบันของบริการทั้งหมดที่เก็บข้อมูลบนดิสก์มีปริมาณข้อมูลและรวมอยู่ในการสำรองข้อมูล ERP-SAP การจัดการความเชื่อมโยงให้เกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน (Synchronized) ข้อมูลสำรองของบริการทั้งหมดในทุกพื้นที่ในระบบแบบขยายขนาดออกโดยอัตโนมัติ
10. ผู้ใช้งาน (End User) เป็นบุคคลที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้นในระบบงานเดิม และช่วยกำหนดความต้องการในระบบใหม่แก่ทีมงานพัฒนาระบบ เพื่อพัฒนาให้ระบบใหม่มีประสิทธิภาพและเป็นที่พึงพอใจของผู้ใช้ ประการสำคัญผู้ใช้เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการใช้งานระบบสารสนเทศจึงสมควรมีส่วนร่วมทั้งโดยตรงและโดยอ้อมในการพัฒนาระบบ โดยนอกจากจะเป็นผู้ให้ข้อมูลในการพัฒนาระบบแล้วเขายังสมควรอยู่ร่วมในทีมงานพัฒนาระบบใหม่เพื่อให้แน่ใจว่าระบบที่พัฒนาขึ้นสามารถปฏิบัติงานได้ตามที่ต้องการ

ขั้นตอนการออกแบบและนำเสนอโครงการประกอบด้วย

1. การเตรียมบุคลากรให้ครบทุกฝ่าย ทั้งคณะกรรมการที่เกี่ยวข้อง ทีมสารสนเทศ ทีม Key user และ ทีม End User
2. จัดประชุมนำเสนอการออกแบบระบบต้นแบบที่เรียกว่า ‘Conceptual Design’ เพื่อนำเสนอให้กับผู้ใช้งานหลัก (Key User) ของทุกส่วนงาน (คณะและหน่วยงานที่เทียบเท่าคณะ) โดยแยกตามระบบงานหรือเรียกว่า Module ต่าง ๆ

3. ปรับปรุง แก้ไข เอกสารการออกแบบต้นแบบ (Conceptual Design)
4. จัดประชุมนำเสนอให้กับผู้ใช้งานหลัก (Key User) จากทุกส่วนงาน โดยให้ผู้ใช้งานหลัก (Key User) จากทุกส่วนงานเข้ารับฟังการออกแบบทุกระบบงานร่วมกันทั้งหมด (Project Outing)
5. จัดทำเอกสารการออกแบบระบบ (Business Blueprint) เพื่อนำเสนอผู้บริหาร ขออนุมัติการนำไปใช้งานต่อไป

ส่วนประกอบของเอกสารการออกแบบระบบ (Business Blueprint Document) ประกอบด้วย (มหาวิทยาลัยมหิดล, 2554)

1. การออกแบบโครงสร้างองค์กร และข้อมูลหลัก (Design of Organization and Master Data): Organization คือ การกำหนดโครงสร้างองค์กร ขอบเขตของหน่วยงาน ส่วนงาน วิทยาเขต การจำแนกวิชาหลักสูตรต่าง ๆ เพื่อจัดเตรียมข้อมูลมาเชื่อมโยงกัน และการกำหนดรหัสต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับโครงสร้างของหน่วยงานที่อยู่ในขอบเขตการพัฒนาติดตั้งระบบในครั้งนี้ Master Data คือ การกำหนดข้อมูลหลักและโครงสร้างของข้อมูลหลัก เช่น รหัสวัสดุ รหัสครุภัณฑ์ รหัสผู้ขาย และรหัสอื่น ๆ ที่อยู่ในขอบเขตการทำงานของโครงการ
2. การออกแบบกระบวนการการทำงาน (Design of Business Process): เป็นการกำหนดขอบเขตของกระบวนการต่าง ๆ ในแต่ละระบบงานย่อยในโครงการว่าแต่ละระบบงานจะมีกระบวนการทางธุรกิจ (Business Process List) อะไรบ้างที่จะนำเข้ามาทำงานบนระบบ ERP
3. การออกแบบผังการทำงาน (Design of Business Flow Chart): ในแต่ละกระบวนการการทำงาน
 - กระบวนการที่จะนำเข้ามาทำงานบนระบบ ERP (Business Process)
 - การออกแบบผังขั้นตอนการทำงาน (Business Flow Chart) ว่าในการทำงานนั้น ๆ จะมีกระบวนการขั้นตอนอย่างไร
 - ผังความเชื่อมโยงในแต่ละขั้น หรือการเชื่อมต่อไปยังกระบวนการการทำงานอื่นที่เกี่ยวข้อง จะมีขั้นตอนอย่างไรบ้าง โดยในแต่ละขั้นตอนมีบุคลากรตำแหน่ง หรือ ฟังก์ชันงานใด ของหน่วยงานใด เป็นผู้รับผิดชอบบ้าง
4. การออกแบบตัวแปรสำหรับปรับแต่ง ระบบ (Design of Key Data Structure): การออกแบบตัวแปรต่าง ๆ สำหรับการปรับแต่งระบบ คือการออกแบบและเก็บรายละเอียด เงื่อนไขการทำงานของแต่ละระบบงานว่ามีรายละเอียดอะไรบ้าง ซึ่งทางที่ปรึกษาของบริษัทฯ จะต้องนำไป Setup ระบบ ERP เพื่อให้ตรงกับความต้องการ การใช้งานระบบของหน่วยงาน ตัวอย่างเช่น การแบ่งประเภทเอกสารต่าง ๆ ในระบบบัญชีการเงิน แนวทางการปันส่วนต้นทุน ในระบบบัญชีบริหาร หรือขั้นตอนการอนุมัติต่าง ๆ บนระบบบริหารงานพัสดุ เป็นต้น
5. การออกแบบแบบฟอร์ม รายงาน โปรแกรมเชื่อมโยงและโปรแกรมเสริม (Design of Development): คือการออกแบบแบบฟอร์ม รายงานต่าง ๆ ที่ต้องใช้ในระบบ ERP ว่ามีอะไรบ้าง รวมถึงในกรณีที่ระบบ ERP จะต้องเชื่อมโยงข้อมูลกับระบบงานอื่น ๆ เช่น ข้อมูลรายได้การลงทะเบียนนักศึกษาจากระบบค่าธรรมเนียมการศึกษา หรือระบบอื่น ๆ ทางที่ปรึกษาจากบริษัทฯ จะจัดทำโปรแกรมเพิ่มเติมให้ตรงตามความต้องการการใช้งาน

6. การออกแบบการโอนย้ายข้อมูล (Design of Data Conversion): ในระบบงานปัจจุบันที่ใช้อยู่ เช่น ระบบ ค่าธรรมเนียมการศึกษา เป็นต้น หรือระบบงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง มีข้อมูลในหลาย ๆ ส่วนที่สามารถโอนย้าย เข้าไปเริ่มใช้ระบบ ERP ได้โดยการนำเอาข้อมูลบางส่วนที่เป็นข้อมูลที่สามารถโอนย้ายมาได้เราเรียกว่า การทำ Data Conversion ซึ่งการทำ Data Conversion นั้นทางหน่วยงาน สารสนเทศ และทางที่ปรึกษา ของบริษัทฯ จะร่วมกันออกแบบโปรแกรมเพื่อการโอนย้ายข้อมูลนี้ ทั้งนี้เพื่ออำนวยความสะดวกสำหรับการ เริ่มใช้งานระบบ ERP ต่อไป

การดำเนินการคณะกรรมการ PMO จะประชุมกันทุกสัปดาห์ เนื้อหาในที่ประชุมประกอบด้วย

- การรายงานความคืบหน้าของโครงการที่เกี่ยวกับทุก Module
- การร่วมตัดสินใจในกรณีที่มีการเสนอข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการออกแบบระบบ
- การปรับแผน หรือการปรับ Blueprint เพื่อให้เหมาะสมกับโครงการ
- การรายงานแผนการดำเนินงานในสัปดาห์ถัดไป
- แจ้งปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในสัปดาห์ที่ผ่านมา
- การวางแผนในการบริหารจัดการความเสี่ยงของโครงการและเตรียมแนวทางแก้ไข

■ ระบบ ERP-SAP ประกอบด้วย



ภาพที่ 1 โครงสร้างรวมของระบบ ERP-SAP

ที่มา: เอกสารประกอบโครงการ ERP-SAP (Mahidol University, 2001)

Module ของ ERP ที่หน่วยงานของผู้เขียยนนำมาใช้มีดังต่อไปนี้

- ระบบวางแผนและบริหารงบประมาณ (Fund Management) – FM: ระบบการตั้งงบประมาณ การควบคุมการใช้และบริหารงบประมาณภายในวงเงินที่กำหนด การเชื่อมต่อของระบบนี้จะเชื่อมต่อกับระบบบัญชีแยกประเภท – Financial Accounting (FI) และระบบจัดซื้อจัดจ้าง – Materials Management (MM)
- ระบบบัญชีการเงิน (Financial Accounting) - FI: ระบบที่ควบคุมบัญชีและการเงินที่หลากหลายซึ่งรวมถึงการจัดการเงินสด ธนาคารอิเล็กทรอนิกส์ การควบคุมทางการเงิน การจัดการงบประมาณเงินสดและการรวมบัญชี สำหรับหน่วยงานที่มีหลายหน่วยงานย่อยประกอบด้วย ระบบบัญชีแยกประเภท (General Ledger) – GL ระบบบริหารบัญชีเจ้าหนี้ - จ่ายชำระเงิน (Account Payable) – AP ระบบบริหารบัญชีลูกหนี้ - รับชำระเงิน (Account Receivable) – AR
- ระบบบัญชีบริหาร (Controlling) – CO: การบัญชีต้นทุน ตั้งแต่การบัญชีศูนย์ต้นทุนและการบัญชีองค์ประกอบต้นทุนไปจนถึงการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไร รวมทั้งระบบบัญชีศูนย์ต้นทุน (Cost Center Accounting)
- ระบบบริหารสินทรัพย์ถาวร (Assets Management) – AM: การจัดการของสินทรัพย์ถาวรทั้งหมด ตั้งแต่การบัญชีสินทรัพย์แบบดั้งเดิมและการจัดการสินทรัพย์ทางเทคนิคไปจนถึงการควบคุมมูลค่าของสินทรัพย์
- ระบบบริหารสินค้าคงคลัง (Materials Management) – MM: กระบวนการจัดซื้อจัดจ้างแบบบูรณาการพร้อมการรวมผลลัพธ์ที่ระบบรองรับและการวางแผนการผลิตประกอบด้วย ระบบบริหารการจัดซื้อจัดหา (Purchasing) - PU และระบบบริหารวัสดุคงคลัง (Inventory Management) – IM
- ระบบบริหารทรัพยากรมนุษย์ (Human Resources Management) - HRM: ตั้งแต่การประมวลผลแบบบูรณาการของผู้สมัคร การบริหารงานบุคคล การบริหารเวลา ไปจนถึงการทำบัญชีเงินเดือน ประกอบด้วยระบบบริหารโครงสร้างองค์กร (Organizational Management) – OM ระบบบริหารงานทะเบียนประวัติบุคลากร (Personnel Administration) – PA และ ระบบบริหารเงินเดือนและค่าตอบแทน (Payroll Management) – PY

ขั้นตอนการดำเนินงาน

ขั้นตอน : การเตรียมความพร้อมการดำเนินงานโครงการ

- การจัดอบรมเบื้องต้น (Overview Training)
- การติดตั้งเซิร์ฟเวอร์และซอฟต์แวร์ระบบ ERP
- การจัดเตรียมเอกสารคู่มือการทำงานโครงการ (Project Charter)
- การประชุมเริ่มโครงการ (Project Kick Off Meeting)

ขั้นตอน : การเตรียมความพร้อมในการออกแบบการดำเนินงาน

- การออกแบบระบบงาน (Business Blueprint)
- ออกแบบ รายงาน แบบฟอร์ม โปรแกรมเสริม และโปรแกรมเชื่อมโยง
- วางแผนและออกแบบวิธีการ และโปรแกรมเพื่อการโอนย้ายข้อมูล

ขั้นตอน : การเตรียมความพร้อมในการปรับแต่งระบบให้เหมาะสมกับหน่วยงาน

- ปรับแต่งระบบต้นแบบและทดสอบความถูกต้องของระบบต้นแบบ (Prototype System)
- สาธิตการใช้งานระบบต้นแบบ (Prototype Demonstration)
- จัดทำเอกสารคู่มือการอบรมผู้ใช้งานหลัก (Training Material)
- จัดอบรมผู้ใช้งานหลัก (Train the Trainer)
- ทดสอบความถูกต้องของระบบโดยผู้ใช้งานหลัก (User Acceptance Test)
- พัฒนา และทดสอบโปรแกรม รายงาน แบบฟอร์ม โปรแกรมเสริมและ โปรแกรมเชื่อมโยง (Program and Interface)
- เริ่มจัดเตรียมข้อมูลเพื่อการโอนย้าย (Conversion Data Preparation)

ขั้นตอน : การเตรียมความพร้อมด้านบุคลากรของโครงการ

- เตรียมความพร้อมของเครื่องเซิร์ฟเวอร์ระบบงานจริง (Production System Preparation)
- อบรมผู้ใช้งานจริง (End User Training)
- อบรมผู้ดูแลรักษาระบบ อบรมการตั้งค่าสิทธิ ในการใช้งานของผู้ใช้งาน (Administration Training)
- การตั้งค่าสิทธิในการใช้งาน ของผู้ใช้งาน และทดสอบ (Authorization Setup)
- ฝึกทักษะการใช้งานระบบอย่างต่อเนื่อง (Ongoing Practice & Random Test)
- โอนย้ายข้อมูลจากระบบงานเดิม (Data Conversion)
- กำหนดวิธีการในการสนับสนุน การทำงาน และการรักษาความปลอดภัย

ขั้นตอน : การใช้งานโครงการ

- เริ่มการใช้งานจริง (Go Live)
- สนับสนุนการใช้งาน (Support)

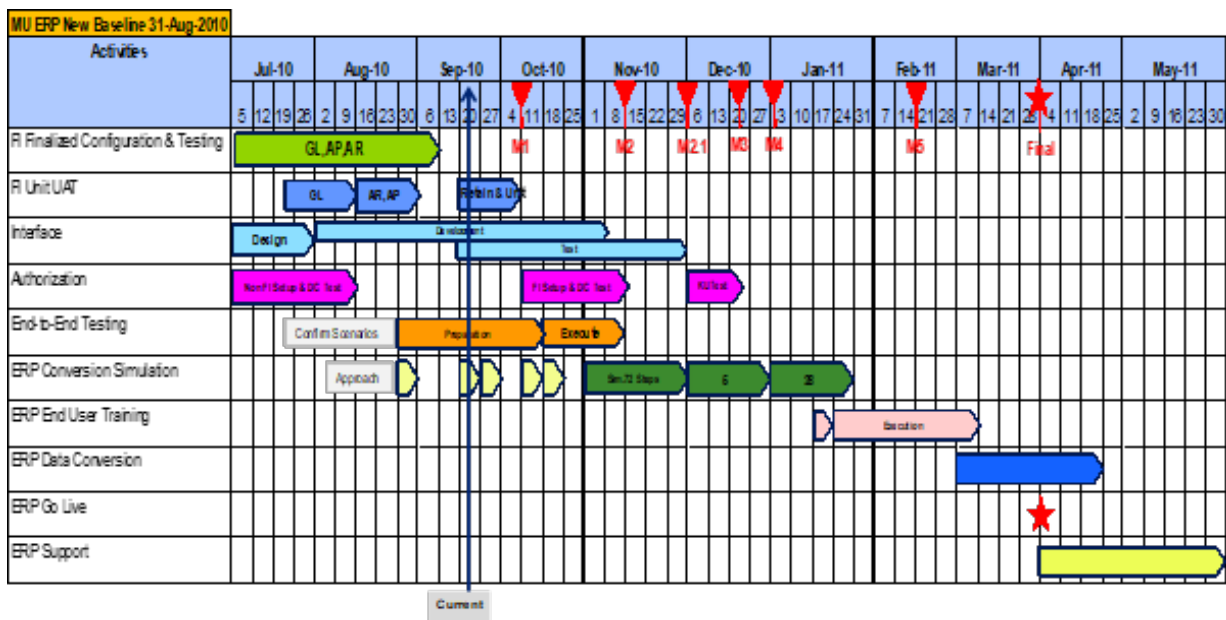


ภาพที่ 2: ขั้นตอนการดำเนินโครงการระบบ ERP-SAP

ที่มา: เอกสารประกอบโครงการ ERP-SAP (Mahidol University, 2001)

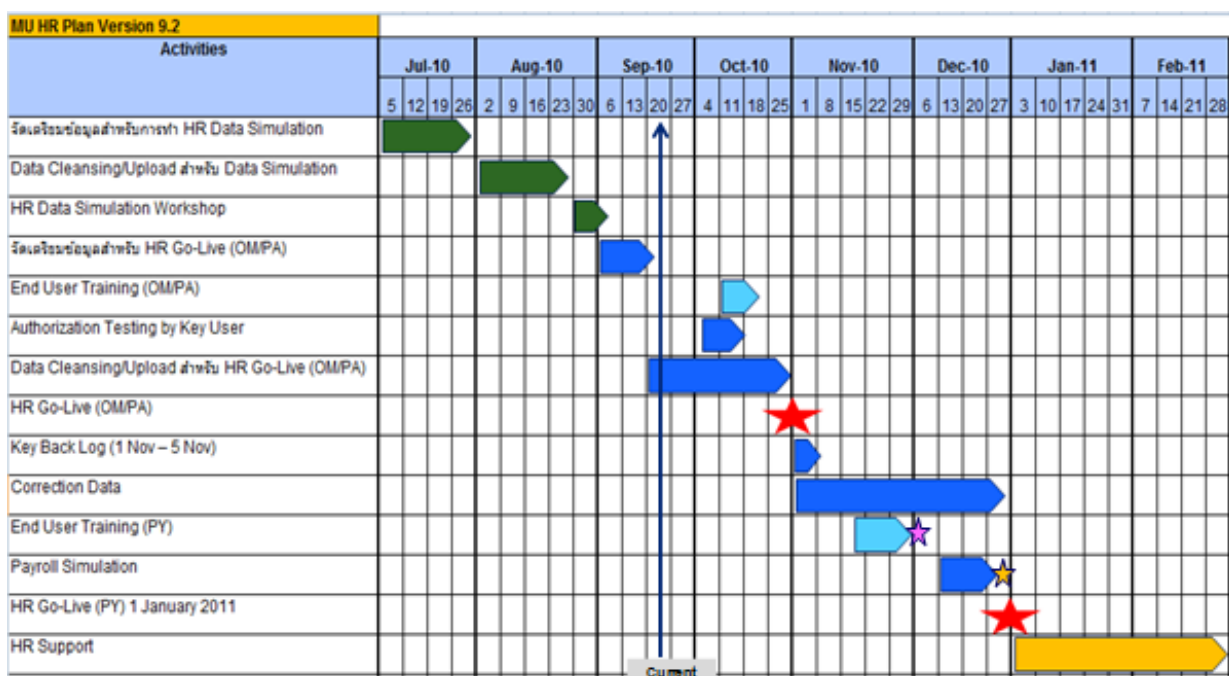
กิจกรรมดำเนินงาน

- Configuration ระบบ เป็นการกำหนดคุณสมบัติของระบบ ERP- SAP ที่จะนำมาใช้กับกระบวนการทำงานของหน่วยงานที่ออกแบบขึ้นใหม่เพื่อให้ระบบทำงานมีประสิทธิภาพ เหมาะสมกับกระบวนการทำงานที่ต้องการ
- User Acceptance Testing (UAT) เป็นการทดสอบการใช้งานระบบภายใน Module นั้น ๆ โดยให้ผู้ใช้งานจริงเป็นผู้ทดสอบเพื่อช่วยเพิ่มความมั่นใจและตรวจสอบว่า ERP- SAP ได้พัฒนาออกมาตรงตามความต้องการ (Requirement) ที่ให้ไว้ ส่วนใหญ่ UAT จะอยู่ในขั้นตอนสุดท้ายของการพัฒนา Software ก่อนที่จะประกาศเปิดใช้งานจริงบนระบบ Production
- Data Interface เป็นการเชื่อมต่อข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ เพื่อให้นำมาประมวลผลบนระบบเดียวกันได้
- Authorization เป็นการกำหนดและการตั้งค่าสิทธิ์ผู้ใช้งานในระบบ
- End to End Testing เป็นการทดสอบการใช้งานระบบระหว่าง Module ต่าง ๆ โดยให้ผู้ใช้งานจริงเป็นผู้ทดสอบการส่งต่อและเชื่อมโยงระบบการทำงานระหว่าง Module เพื่อช่วยเพิ่มความมั่นใจและตรวจสอบว่า ERP - SAP ถูกพัฒนาออกมาตรงตามความต้องการ (Requirement) ที่ให้ไว้ส่วนใหญ่ UAT จะอยู่ในขั้นตอนสุดท้ายของการพัฒนา Software ก่อนที่จะประกาศเปิดใช้งานจริงบนระบบ Production
- ERP Conversion Simulation เป็นการยกยอดข้อมูลคงเหลือ (ข้อมูลคงค้างในระบบเดิม) เสมือนจริงเข้าระบบ ERP-SAP เพื่อนำข้อมูลคงค้างจากระบบเดิมมาใช้ทดสอบในระบบ ERP- SAP
- Data Conversion เป็นการยกยอดข้อมูลหลักและข้อมูลคงเหลือทั้งหมดเข้าระบบ ERP- SAP เพื่อใช้งานจริง
- End User Training (EUT) เป็นการฝึกอบรมผู้ใช้งานให้มีความเข้าใจและสามารถใช้ระบบ ERP- SAP ได้
- Go Live เป็นการเริ่มใช้งานระบบ ERP- SAP
- ERP Support เป็นการให้การสนับสนุนในการแก้ไขปัญหาและการให้ความช่วยเหลือที่เกิดจากการใช้ระบบ ERP-SAP
- Key Back Log ซึ่งหมายถึงการโอนย้ายข้อมูลคงค้าง (ข้อมูลเดิม)



ภาพที่ 3: แผนการดำเนินงานกิจกรรมโครงการขึ้นระบบ ERP

ที่มา: เอกสารประกอบโครงการ ERP-SAP (Mahidol University, 2001)



ภาพที่ 4: แผนการดำเนินงานกิจกรรมโครงการขึ้นระบบ ERP

ที่มา: เอกสารประกอบโครงการ ERP-SAP (Mahidol University, 2001)

ปัจจัยที่จะนำโครงการ ERP-SAP ไปสู่ความสำเร็จมีดังต่อไปนี้

- การเปิดใจยอมรับการเปลี่ยนแปลงพร้อมทัศนคติในการเรียนรู้สิ่งใหม่
- ความเข้าใจและการสนับสนุนจากผู้บริหารที่มีต่อโครงการรวมถึงการทำงานของบุคลากรในส่วนงาน
- การสื่อสารและการทำความเข้าใจอย่างต่อเนื่องกับผู้ที่เกี่ยวข้องกับโครงการทุกท่าน
- การฝึกอบรมและยกระดับความชำนาญของผู้ใช้ระบบ
- การแสวงหาประสิทธิภาพของการนำ ERP-SAP มาใช้อย่างต่อเนื่อง
- การวางแผนกิจกรรมต่าง ๆ ของโครงการอย่างมีประสิทธิภาพและได้รับความร่วมมือเป็นอย่างดี

ภาพรวมของระบบวางแผนและบริหารงบประมาณ Fund Management (FM)

ระบบวางแผน และบริหารงบประมาณเป็นระบบเพื่อใช้ในการตั้งงบประมาณ บริหารงบประมาณ โดยสามารถตรวจสอบและควบคุมความเพียงพอของงบประมาณได้ใน 4 มิติ คือมิติส่วนงาน แหล่งเงิน ผลผลิต โครงการ และหมวดรายจ่าย เช่น เมื่อมีการทำรายการในระบบ ERP-SAP เช่น สร้างใบขอจัดหา Purchase Request (PR) ระบบจะตรวจสอบงบประมาณโดยอัตโนมัติ ถ้างบประมาณไม่เพียงพอ ระบบจะไม่อนุญาตให้ดำเนินการต่อได้ ดังนั้นข้อมูลในระบบวางแผน และบริหารงบประมาณจึงมีการเชื่อมโยงกับระบบงานอื่น ๆ เช่น ระบบบัญชีแยกประเภท (General Ledger) การจัดซื้อ (Purchasing) เป็นต้น

ตารางที่ 1: Function การทำงานหลักของ Module Fund Management (FM)

1.การจัดการข้อมูลหลัก	• การสร้าง แก้ไข ยกเลิก ข้อมูลหลัก ได้แก่ รหัสส่วนงาน รหัสแหล่งเงิน รหัสผลผลิต โครงการรหัสรายจ่าย รหัสรายการงบประมาณงบลงทุน
2.การบันทึกงบประมาณ	• การบันทึกงบประมาณระหว่างปี • การโอน เปลี่ยนแปลง จัดสรรงบประมาณ • การนำเงินงบประมาณออกมาใช้ (Release) งบประมาณตามเงินประจำงวดที่ได้รับ
3.การจองงบประมาณ	• การจองงบประมาณ ซึ่งระบบจะตรวจสอบและควบคุมงบประมาณโดยอัตโนมัติ
4.การรายงานผล	• เรียกแสดงรายงานงบประมาณที่ได้รับ ยอดการจองงบประมาณ และการใช้งบประมาณ
5.การประมวลผลสิ้นปี	• การยกยอดรายการกันเงินเบิกเหลื่อมปี • เปิดและปิด ปีงบประมาณ

ตารางที่ 2: สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปจากการทำงานเดิมที่เพิ่มประสิทธิภาพกระบวนการทำงานในระบบ Fund Management

สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไป	ประโยชน์และประสิทธิภาพที่ได้
1. (เดิม) รหัสผลผลิตจะแจกแจงถึงระดับโครงการหรือรายการในผลผลิต เช่น จัดการการเรียนการสอนด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี (ใหม่) บ่งบอกถึงระดับกลุ่มสาขาวิชา เช่น จัดการการเรียนการสอนด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี กลุ่มสาขา Natural Sciences หรือ จัดการการเรียนการสอนด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีกลุ่มสาขา Engineering and IT เป็นต้น	1. เรียกแสดงรายงานงบประมาณและการใช้งบประมาณได้ทั้งในมุมมองผลผลิตตามสำนักงบประมาณ (และเพื่อจัดทำเอกสารเบิกเงินกับกรมบัญชีกลาง) ยังเรียกรายงานงบประมาณและการใช้งบประมาณของแต่ละกลุ่มสาขาวิชาได้
2. เนื่องจากระบบมีความเชื่อมโยงกัน ทั้งระบบจัดซื้อจัดจ้างและระบบงบประมาณ จึงสามารถตรวจสอบงบประมาณโดยอัตโนมัติ และสามารถระงับการดำเนินการได้ทันทีที่งบประมาณไม่เพียงพอ	2. ป้องกันข้อผิดพลาดเนื่องจากระบบทำงานให้โดยอัตโนมัติ
3. จัดเก็บงบประมาณในแต่ละขั้นตอนของการจัดทำงบประมาณ โดยจัดเก็บแยกตามเวอร์ชัน	3. สามารถเรียกแสดงงบประมาณแต่ละเวอร์ชัน และสามารถเปรียบเทียบงบประมาณแต่ละเวอร์ชันได้ตลอดเวลา
4. ใช้แบบฟอร์มจองงบประมาณที่เหมือนกันทุกส่วนงาน และทุกแหล่งเงิน	4. ทำให้เกิดความเข้าใจที่ตรงกัน และเป็นมาตรฐานเดียวกันทั้งหน่วยงาน

- สิ่งที่จำเป็นต้องปฏิบัติในการขึ้นระบบและในการใช้งานระบบวางแผนและบริหารงบประมาณ (Fund Management)
- กำหนดคำจำกัดความ และแจกแจงรหัสผลผลิต โครงการที่ระบุกลุ่มสาขาวิชาให้แก่ส่วนงานเพื่อให้ส่วนงานสามารถตั้งงบประมาณและใช้งบประมาณได้ถูกต้องเพื่อลดปัญหาการโอนเปลี่ยนแปลงงบประมาณในภายหลัง
 - การจัดตั้งงบประมาณต้องแล้วเสร็จก่อนปีงบประมาณใหม่ เนื่องจากถ้าขึ้นปีงบประมาณใหม่แล้ว ยังไม่มีงบประมาณในระบบจะไม่สามารถดำเนินการใด ๆ ในระบบได้

ภาพรวมของระบบการเงิน Financial Accounting (FI)

ระบบบัญชีแยกประเภท (General Ledger) บัญชีเจ้าหนี้ (Accounts Payable) และบัญชีลูกหนี้ (Accounts Receivable) นั้นเป็นระบบย่อยของระบบบัญชีการเงิน (FI) เพื่อใช้ในการบริหารจัดการการบัญชีการเงินโดยการทำงาน ประกอบด้วยการสร้างข้อมูลหลักที่เกี่ยวข้อง เช่น รหัสบัญชี รหัสเจ้าหนี้ รหัสลูกหนี้ และการบันทึกรายการบัญชีต่าง ๆ เช่น การบันทึกรายได้ ค่าใช้จ่าย การตั้งหนี้ การชำระหนี้ เป็นต้น

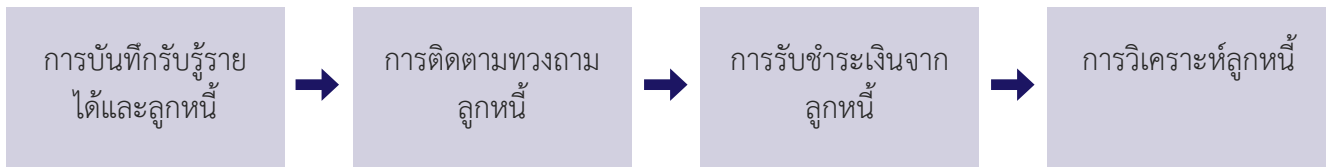
การเชื่อมโยงข้อมูลนั้นเป็นไปโดยอัตโนมัติ จากระบบต้นทางจนกระทั่งระบบบัญชีแยกประเภท และผ่านไปยังระบบบัญชีบริหาร (Controlling) ซึ่งเป็นการลดความซ้ำซ้อนของการทำงาน เช่น กรณีซื้อครุภัณฑ์มูลค่าต่ำกว่าเกณฑ์ หลังจากการบันทึกครุภัณฑ์จะบันทึกรายการบัญชีในระบบบัญชีแยกประเภทและส่งผ่านข้อมูลไปยังระบบบัญชีบริหารอัตโนมัติ

นอกจากนั้นยังมีการ เชื่อมโยงกับระบบภายนอกต่าง ๆ เช่น การชำระเงินผ่านธนาคาร การนำส่งภาษีให้กับกรมสรรพากร การส่งฎีกาเบิกไปยังกรมบัญชีกลาง

ตารางที่ 3: Function การทำงานหลักของ Module Financial Accounting (FI)

1. การจัดการข้อมูลหลัก (General Ledger Master, Vendor Master, Customer Master)	• การกำหนดรหัสบัญชี เจ้าหนี้ ลูกหนี้ และรหัสส่วนงาน • การสร้าง แก้ไข ยกเลิก ข้อมูลหลัก
2. การบันทึกรายการทางบัญชี (Business Transactions)	• การบันทึกการตั้งหนี้ ทั้งลูกหนี้และเจ้าหนี้ • การบันทึกการชำระเงินให้เจ้าหนี้ • การบันทึกการรับชำระเงินจากลูกหนี้ • การบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง
3. การประมวลผลสิ้นงวดและสิ้นปี (Periodic Processing)	• การปรับปรุงรายการบัญชีสิ้นงวด เช่น การตั้งรายการจ่ายล่วงหน้า และรายการรับล่วงหน้า • การปิดบัญชี การยกยอดบัญชีสิ้นปี
4. การรายงาน (Reports)	• รายงานทางการเงินต่าง ๆ เช่น งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด แยกตามส่วนงานและแหล่งของเงินรายได้

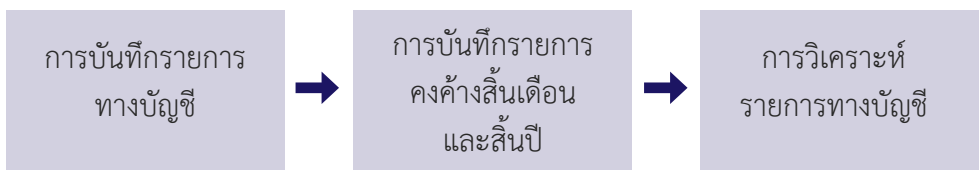
กระบวนการบันทึกการขายได้ การตั้งลูกหนี้ การรับชำระหนี้



ภาพที่ 5: กระบวนการบันทึกการขายได้ การตั้งลูกหนี้ การรับชำระเงินจากลูกหนี้



ภาพที่ 6: กระบวนการบันทึกค่าใช้จ่าย ทรัพย์สิน วัสดุ การตั้งเจ้าหนี้ การชำระเงินให้เจ้าหนี้



ภาพที่ 7: การปรับปรุงรายการทางบัญชี

เกณฑ์เงินสดและเกณฑ์คงค้าง

- โดยทั่วไปการบันทึกรายการบัญชีมี 2 ลักษณะ คือเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) และเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)
 - เกณฑ์เงินสดจะบันทึกรายได้เมื่อ “ได้รับเงิน” จากลูกค้าเรียบร้อยแล้ว และจะบันทึกรายจ่าย เมื่อ “ได้ชำระเงิน” ค่าสินค้าหรือบริการออกไปแล้ว เดิมหน่วยงานของผู้เขียนใช้เกณฑ์นี้
 - เกณฑ์คงค้างจะบันทึกรายได้เมื่อเกิดรายการขาย หรือให้บริการขึ้นแล้ว แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระค่าสินค้าหรือบริการก็ตาม และจะบันทึกรายจ่ายเมื่อได้รับสินค้า หรือบริการเรียบร้อยแล้ว แม้ว่าจะยังไม่ได้ชำระเงิน ในกรณีสินค้าคงคลังจะบันทึกรายจ่ายเมื่อมีการเบิกจากคลัง ปัจจุบันหน่วยงานของผู้เขียนใช้เกณฑ์นี้
- การบันทึกบัญชีโดยใช้เกณฑ์เงินสด หรือเกณฑ์คงค้างนั้นจะมีผลให้ตัวเลขในงบกำไรขาดทุน ณ เวลาเดียวกัน มีความแตกต่างกัน

ตารางที่ 4: ตัวอย่างการบันทึกรายการบัญชีและการรับรู้รายการ

1. การจัดซื้อพัสดุ	เกณฑ์เงินสด	เกณฑ์คงค้าง
เมื่อรับพัสดุจากผู้ขาย	บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันทีเมื่อมีการรับของ	บันทึกบัญชีพัสดุ
เมื่อนำพัสดุไปใช้	ไม่มีการบันทึกบัญชี	ล้างบัญชีพัสดุและบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย
2. การให้บริการวิชาการ	เกณฑ์เงินสด	เกณฑ์คงค้าง
เมื่อให้บริการวิชาการ	ไม่มีการบันทึกบัญชี	บันทึกรับรู้รายได้และตั้งเป็นบัญชีลูกหนี้
เมื่อผู้ใช้บริการมาชำระเงิน	บันทึกรับรู้รายได้และเงินสด	ล้างรายการลูกหนี้และบันทึกการจ่ายเงินสด

ตารางที่ 5: สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปจากการทำงานเดิมที่เพิ่มประสิทธิภาพกระบวนการทำงานในระบบ Financial Accounting (FI)

สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไป	ประโยชน์และประสิทธิภาพที่ได้
1. ระบบบัญชีของเงินรายได้และเงินงบประมาณใช้ผังบัญชีเดียวกัน	1. สามารถออกงบการเงินรวมของส่วนงานย่อยและหน่วยงานได้ แต่อย่างไรก็ตามสามารถแยกงบการเงินตามแหล่งเงินงบประมาณและเงินรายได้ ได้เช่นกัน
2. เปลี่ยนแปลงการบันทึกบัญชีจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้าง	2. สามารถแสดงผลการดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐ
3. มีการจัดการระบบบัญชีให้เป็นมาตรฐานเดียวกันของทุกส่วนงาน	3. เพื่อการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพ และสามารถเปรียบเทียบผลและปรับปรุงระบบงานในอนาคตได้
4. มีการกระจายอำนาจหน้าที่ในการจัดการระบบบัญชีไปตามส่วนงาน	4. ส่วนงานย่อยสามารถเข้าถึงข้อมูลระบบบัญชีของตัวเองได้ตลอดเวลาเช่น การตรวจสอบยอดเงินสดในธนาคารคงเหลือ ยอดเงินฝากของหน่วยงานกลาง และแสดงงบการเงินได้ตลอดเวลา
5. มีการแสดงยอดลูกหนี้และเจ้าหนี้ระหว่างกัน	5. เพื่อการติดตามรายการค้างจ่าย
6. ระบบลูกหนี้รองรับการจัดเก็บลูกหนี้รายตัวและสามารถพิมพ์เอกสารต่าง ๆ ออกจากระบบได้	6. สามารถวิเคราะห์ลูกหนี้รายตัวและพิมพ์เอกสารออกจากระบบเช่น ใบแจ้งหนี้ และใบเสร็จรับเงิน
7. กำหนดข้อมูลหลัก ระบบลูกหนี้ และเจ้าหนี้ร่วมกันทั้งหน่วยงาน	7. ลดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บข้อมูล มีมาตรฐานในการจัดเก็บข้อมูลเดียวกัน
8. การกำหนดสิทธิ์ในการเข้าถึงข้อมูลที่เหมาะสม	8. แม้ว่าการจัดเก็บข้อมูลร่วมกัน แต่การกำหนดสิทธิ์ตามส่วนงานย่อย และหน้าที่ความรับผิดชอบที่เหมาะสม

สิ่งที่จำเป็นต้องทำในการขึ้นระบบและในการใช้งานระบบบัญชีการเงิน Financial Accounting (FI)

- การสร้างความเข้าใจของผู้ที่เกี่ยวข้อง ทั้งในระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างที่จะนำมาใช้และระบบ ERP-SAP ที่จะเป็นเครื่องมือทางบัญชีระบบใหม่ ผู้ปฏิบัติงานนอกจากทำความเข้าใจแล้วยังต้องมีการฝึกฝนจากระบบงานที่ใช้ทดสอบที่เตรียมไว้ให้ด้วย
- การเตรียมข้อมูลเพื่อเข้าระบบงานใหม่ จัดเตรียมข้อมูลที่ต้องนำขึ้นระบบในรูปแบบที่หน่วยงานกำหนดให้ปรับปรุงข้อมูลให้ถูกต้องและทันสมัยทั้งข้อมูลที่มีในระบบเดิม หรือข้อมูลที่ต้องหามาเพิ่มเติมเช่น ข้อมูลหลักเจ้าหนี้ รายการค้างจ่ายต่าง ๆ
- การปรับปรุงรายการทางบัญชี เพื่อรองรับเกณฑ์บัญชีเงินคงค้าง จัดหารายการที่ไม่มีระบบบัญชีแบบเดิมเช่น รายการลูกหนี้ที่ไม่มีการตั้งมาก่อน ค่าใช้จ่ายส่วนทุนที่บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายแทนที่จะเป็นสินทรัพย์ถาวร

ภาพรวมของระบบบัญชีบริหาร Controlling (CO)

ระบบบัญชีบริหาร เป็นระบบที่สนับสนุนการวิเคราะห์และค่าใช้จ่ายในมุมมองต่าง ๆ เช่น วิเคราะห์รายได้ ค่าใช้จ่าย ในมุมมองพันธกิจ หลักสูตร หรือโครงการเพื่อใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ ข้อมูลในระบบบัญชีบริหารมีความเชื่อมโยงกับระบบบัญชีการเงิน (FI) ระบบจัดซื้อ (PU) และระบบพัสดุ (IM) โดยผ่านการบันทึกบัญชีของระบบบัญชีแยกประเภท (FI-GL) โดยอัตโนมัติ

การสร้างศูนย์ต้นทุน (Cost Center) เพื่อรองรับหน่วยงานต่าง ๆ ตามผังองค์กรภายในหน่วยงาน ศูนย์ต้นทุนสร้างขึ้นเพื่อใช้สำหรับเก็บรวบรวมและวิเคราะห์รายได้ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของแต่ละหน่วยงาน โดยที่แต่ละส่วนงานสามารถวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายซึ่งอาจนำไปสู่การวิเคราะห์รายได้ที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) และจะประกอบด้วยศูนย์ต้นทุนดังนี้

- สำนักงานบริหารของส่วนงาน สำนักงานบริหารซึ่งอยู่ภายใต้สำนักงานบริหาร สามารถแบ่งย่อยตามฝ่ายตามงาน ตามหน่วย ได้ 1 ระดับ
- ภาควิชา กลุ่มสาขาวิชา หรือหน่วยงานที่เทียบเท่า
- ภายใต้สำนักงานบริหารของส่วนงาน สำนักงานบริหารย่อย หรือภาควิชา กลุ่มสาขา สามารถแบ่งย่อยตามพันธกิจของหน่วยงาน

ใบบันทึกการรับ-รายจ่าย (Internal Order) แบ่งย่อยตาม หลักสูตร โครงการต่าง ๆ ภายใต้พันธกิจ

- พันธกิจการศึกษา
- พันธกิจวิจัย
- พันธกิจบริการวิชาการ
- พันธกิจทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม
- พันธกิจบริการสุขภาพ

Allocation Settlement คือการปันส่วนหรือการโอนรายได้และค่าใช้จ่ายเพื่อวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายทางตรง และค่าใช้จ่ายทางอ้อมในมุมมองต่าง ๆ

Statistical Key Figures คือข้อมูลเชิงสถิติ สำหรับหน่วยงานใช้เพื่อเป็นเกณฑ์การปันส่วนค่าใช้จ่าย เช่น จำนวนพื้นที่ จำนวนบุคลากร จำนวนนักศึกษา เป็นต้น

ในระหว่างเดือน : รายการรายได้และค่าใช้จ่ายจะมีการบันทึกรายการ ผ่านระบบต่าง ๆ เข้ามายังศูนย์ต้นทุน และโครงการโดยอัตโนมัติ

สิ่งแวดล้อมบัญชี : ระบบบัญชีบริหารทำการปันส่วนและโอนรายได้ค่าใช้จ่าย ตามขั้นตอนดังนี้

- ปันส่วนค่าใช้จ่ายจากศูนย์ต้นทุนไปยังโครงการตามพันธกิจ
- โอนรายได้ค่าใช้จ่ายจากโครงการไปยังระบบวิเคราะห์กำไร
- โอนรายได้จากศูนย์ต้นทุนไปยังระบบการวิเคราะห์กำไร

วิเคราะห์รายงาน : ทำการวิเคราะห์รายงานรายได้และค่าใช้จ่ายในมุมมองต่าง ๆ

ตารางที่ 6: สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปจากการทำงานเดิมที่เพิ่มประสิทธิภาพกระบวนการทำงานในระบบ Controlling (CO)

สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไป	ประโยชน์และประสิทธิภาพที่ได้
1. มีการบริหารจัดการข้อมูลหลักแบบศูนย์รวม	1. เพื่อเป็นศูนย์รวมในการจัดการข้อมูลหลักและลดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บข้อมูล
2. มีการจัดการข้อมูลหลักในมุมมองพันธกิจ	2. เพื่อวิเคราะห์ข้อมูลรายได้และค่าใช้จ่ายตามพันธกิจ
3. มีการจัดการข้อมูลหลักในมุมมอง หลักสูตร และโครงการ	3. เพื่อวิเคราะห์ข้อมูลรายได้และค่าใช้จ่ายตามหลักสูตร โครงการ กลุ่มสาขา ระดับ และประเภท
4. การบันทึกข้อมูลบันทึกจากระบบต้นทางเช่น บันทึก รายการจากระบบบัญชีการเงิน (FI)	4. ลดความผิดพลาดและความซ้ำซ้อนในการบันทึกข้อมูล
5. มีการกำหนดนโยบายการปันส่วนร่วมกัน	5. สามารถวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายทางตรง ทางอ้อม ได้ตามพันธกิจ หลักสูตรและโครงการ

สิ่งที่จำเป็นต้องทำในการขึ้นระบบและในการใช้งานระบบบัญชีบริหาร Controlling (CO)

- กำหนดโครงสร้างศูนย์ต้นทุน และโครงการให้ถูกต้องและสอดคล้องกับความต้องการในการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้บริหาร
- กำหนดขั้นตอนและวิธีการปันส่วนรายได้ของศูนย์ต้นทุนให้ถูกต้องและสอดคล้องกับนโยบายการปันส่วน
- วางแผนจัดเตรียมข้อมูลเกณฑ์การปันส่วนตามนโยบายการปันส่วนที่กำหนดเช่น ถ้าต้องการปันส่วนค่าใช้จ่ายตามจำนวนนักศึกษาของแต่ละหลักสูตร ควรจัดเตรียมข้อมูลจำนวนนักศึกษาของแต่ละหลักสูตรให้เรียบร้อย
- จัดให้ทุกคนที่มีส่วนเกี่ยวข้องมีส่วนร่วมในการจัดเตรียมและตรวจสอบการยกยอดข้อมูล ชี้แจงทำความเข้าใจกับระบบงานอื่นถึงการออกแบบของศูนย์ต้นทุนและโครงการเพื่อให้ข้อมูลที่ยกยอดถูกต้องตรงตามวัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์ในระบบบัญชีบริหารเช่น การยกยอดข้อมูลหลักสินทรัพย์ ต้องระบุศูนย์ต้นทุนที่เป็นเจ้าของสินทรัพย์ให้ถูกต้องเนื่องจากมีผลการบันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์

ภาพรวมของระบบบัญชีสินทรัพย์ Assets Management (AM)

ระบบงานบัญชีสินทรัพย์ เกี่ยวข้องกับการบันทึกข้อมูลรายละเอียดของสินทรัพย์ถาวร การบันทึกบัญชีต่าง ๆ ของสินทรัพย์ถาวรและการคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวร ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายด้านต้นทุนของหน่วยงาน

ข้อมูลในระบบสินทรัพย์ถาวรมีการเชื่อมโยงกับระบบบัญชีแยกประเภท (GL), บัญชีต้นทุน (CO), ระบบงบประมาณ (FM), การจัดซื้อและบริหารคลังพัสดุ (PU, IM) โดยผ่านการบันทึกบัญชีสินทรัพย์รายตัวเป็น Sub ledger

ตารางที่ 7: สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปจากการทำงานเดิมที่เพิ่มประสิทธิภาพกระบวนการทำงานในระบบ Assets Management (AM)

สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไป	ประโยชน์และประสิทธิภาพที่ได้
1. งานพัสดุของส่วนงานเป็นผู้รับผิดชอบในการกำหนดรหัสสินทรัพย์เอง	1. งานพัสดุส่วนงาน สามารถทำงานได้สะดวกและคุมทะเบียนสินทรัพย์เองทั้งหมด ไม่ต้องรอการออกรหัสสินทรัพย์จากส่วนกลางเหมือนเดิม
2. เมื่อเจ้าหน้าที่พัสดุนับที่รับของในระบบจะมีการบันทึกมูลค่าของสินทรัพย์อัตโนมัติ	2. ระบบมีความเชื่อมโยงกันทั้งระบบพัสดุ และการบันทึกบัญชีทำให้ข้อมูลถูกต้อง
3. ระบบคำนวณค่าเสื่อมราคาให้อัตโนมัติและประมวลค่าเสื่อมราคาในส่วนกลาง	3. การคำนวณค่าเสื่อมราคาถูกต้องเป็นมาตรฐานเดียวกัน และมีความเชื่อมโยงกับระบบบัญชีแยกประเภท และระบบต้นทุน

สิ่งที่จำเป็นต้องปฏิบัติในการขึ้นระบบ และในการใช้งานในระบบบริหารสินทรัพย์ (AM)

- กำหนดคำจำกัดความของแต่ละหมวดสินทรัพย์ (Asset Class) เพื่อให้ทุกส่วนงานเลือกใช้หมวดสินทรัพย์เป็นมาตรฐานเดียวกันเนื่องจากมีผลกับอายุการใช้งานและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์
- ส่วนงานต้องสำรวจสินทรัพย์เพื่อยกยอดสินทรัพย์เข้าระบบ ERP-SAP ให้ครบถ้วน ทั้งสินทรัพย์ปกติ และสินทรัพย์มูลค่าต่ำกว่าเกณฑ์
- ข้อมูลสินทรัพย์ที่ยกยอดต้องระบุ Cost Center ว่าเป็นสินทรัพย์ของหน่วยงานใดเนื่องจากมีผลต่อค่าเสื่อมราคา และการออกรายงานสินทรัพย์เมื่อใช้ระบบ ERP-SAP แล้ว
- เมื่อตรวจนับสินทรัพย์ประจำปีเรียบร้อยแล้ว กำหนดให้มีการปรับปรุงข้อมูลทะเบียนสินทรัพย์ให้ Update เสมอเช่น บันทึกการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ บันทึกสถานะของสินทรัพย์ให้ถูกต้องครบถ้วน
- มีการสร้างรหัสสินทรัพย์ให้ถูกต้องตามหมวดและติดป้ายทะเบียนเพื่อการตรวจนับครบถ้วน

ภาพรวมของระบบบริหารวัสดุคงคลัง ระบบ Inventory Management (IM)

ระบบบริหารวัสดุคงคลังเกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดการข้อมูลหลักวัสดุ การบันทึกข้อมูลการเคลื่อนย้ายวัสดุคงคลัง รวมถึงการตรวจนับวัสดุคงคลังประจำปี สิ่งที่ต้องปฏิบัติในการขึ้นระบบและในการใช้งานระบบบริหารวัสดุคงคลัง (IM)

- การกำหนดคำจำกัดความของประเภทวัสดุ (Material Type) และชี้แจงให้ส่วนงานรับทราบเพื่อให้ส่วนงานมีความเข้าใจในประเภทวัสดุตรงกันและสามารถเลือกใช้และค้นหาวัสดุได้ตรงตามความต้องการ
- การกำหนดแนวปฏิบัติในการขอสร้างข้อมูลหลักวัสดุหลังจากเริ่มใช้ระบบ ERP - SAP และชี้แจงให้ส่วนงานรับทราบ

- การขอความร่วมมือจากทุกส่วนงานโดยเฉพาะส่วนงานที่รับผิดชอบในการกำหนดข้อมูลหลักวัสดุซึ่งใช้ร่วมกันในระบบ ERP- SAP เพื่อกลั่นกรองรหัสวัสดุในระบบ ERP- SAP ให้อยู่ในมาตรฐานเดียวกันและเป็นการลดความซ้ำซ้อนของข้อมูล
- ก่อนวัน Go Live ประมาณหนึ่งเดือนให้เร่งรัดผู้รับจัดหาส่งมอบพัสดุก่อนวันซึ่งกำหนดไม่ให้เคลื่อนย้ายวัสดุคงคลังหรือให้เลื่อนผู้รับจัดหาส่งมอบพัสดุหลัง Go Live (และยกเว้นค่าปรับให้คู่สัญญา)
- แจ้งให้หน่วยงานเบิกวัสดุให้เพียงพอสำหรับไว้ใช้ในช่อง 1 เดือนก่อนวัน Go Live ซึ่งเป็นช่วงที่หยุดหรือพยายามให้มีรายการเคลื่อนย้ายวัสดุคงคลังให้น้อยที่สุดเนื่องจากหากมีรายการเคลื่อนย้ายวัสดุคงคลังหลังจากตรวจนับยอดวัสดุแล้ว เจ้าหน้าที่พัสดุส่วนงานจะต้องนำข้อมูลไปบันทึกเข้าสู่ระบบ ERP- SAP ด้วยตนเอง

ภาพรวมของระบบจัดซื้อจัดจ้าง ระบบ Purchasing (PU)

ระบบงานจัดซื้อจัดจ้างสนับสนุนกิจกรรมการจัดหาได้แก่ บันทึกใบขอจัดหา ใบขอเสนอราคา ใบสั่ง สัญญา การสรรหาผู้ขาย เปรียบเทียบราคา กลยุทธ์การอนุมัติเอกสารและจัดหาพัสดุประเภทต่าง ๆ ข้อมูลในระบบจัดซื้อจัดจ้างมีการเชื่อมโยงกับระบบงบประมาณ (FM) บัญชีต้นทุน (CO) ระบบบริหารสินทรัพย์ (AM) และระบบบริหารวัสดุ (IM)

ตารางที่ 8: สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปจากการทำงานเดิมที่เพิ่มประสิทธิภาพกระบวนการทำงานในระบบ Purchasing (PU)

สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไป	ประโยชน์และประสิทธิภาพที่ได้
1. ข้อมูลการจัดหาทั้งงบประมาณแผ่นดิน เงินรายได้และเงินกองทุนต่าง ๆ บันทึกในระบบเดียวกัน	1. ระบบมีความเชื่อมโยงกันทั้งระบบพัสดุและระบบงบประมาณ ทำให้การบริหารจัดการงบประมาณเพื่อการจัดหาพัสดุเกิดความคล่องตัวและถูกต้องมากขึ้น
2. สำนักงานกลางจะบริหารจัดการราคาวัสดุคงคลังล่าสุด (3 ลำดับ) ในระบบ ERP-SAP	2. ส่วนงานสามารถทราบข้อมูลราคาวัสดุคงคลังล่าสุด (3ลำดับ) ได้ ณ ขั้นตอนทำใบขอจัดหาช่วยให้ขั้นตอนการสืบราคาและสรรหาใช้ระยะเวลาน้อยลง
3. มีการกำหนดสัญญามาตรฐานไว้ในระบบ ERP-SAP	3. สามารถควบคุม”สัญญามาตรฐาน” ได้จากส่วนกลาง ลดความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นที่ส่วนงานเนื่องจากผ่านการตรวจสอบโดยส่วนกลางแล้ว
4. รongรับการจัดหาแบบรวมซื้อรวมจ้าง (สำนักงานกลางเป็นเจ้าภาพในการดำเนินการตั้งแต่ต้นถึงขั้นตอนการตรวจรับ)	4. เพิ่มอำนาจต่อรองเพื่อผลประโยชน์สูงสุดให้กับหน่วยงาน ขณะเดียวกันยังคงให้อำนาจอนุมัติเบิกจ่ายไว้กับส่วนงาน
5. มีการเชื่อมโยงกับระบบบริหารบุคลากรเพื่อนำข้อมูลมาใช้ในเอกสารจัดหา	5. ลดความผิดพลาดในการพิมพ์ชื่อคณะกรรมการและทำให้ขั้นตอนการออกเอกสารรวดเร็วมากขึ้น

ภาพรวมของระบบการบริหารทรัพยากรบุคคล Human Resources Management (HRM)

ระบบสารสนเทศด้านทรัพยากรบุคคล เป็นระบบสารสนเทศที่สนับสนุนการดำเนินงานด้านทรัพยากรบุคคล ตั้งแต่การวางแผน การจ้างงาน การพัฒนาและฝึกอบรม เงินเดือน ค่าจ้าง เพื่อให้การบริหารทรัพยากรบุคคลให้มีประสิทธิภาพ ระบบบริหารทรัพยากรบุคคลครอบคลุมทั้งการประมวลผลแบบบูรณาการ การบริหารงานบุคคล การบริหารเวลา ประกอบด้วย ระบบบริหารโครงสร้างองค์กร (Organizational Management) – OM ระบบบริหารงานทะเบียนประวัติ บุคลากร (Personnel Administration) – PA และ ระบบบริหารเงินเดือนและค่าตอบแทน (Payroll Management) – PY

ตารางที่ 9: สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปจากการทำงานเดิมที่เพิ่มประสิทธิภาพกระบวนการทำงานในระบบ Human Resources Management (HRM)

สิ่งใหม่และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไป	ประโยชน์และประสิทธิภาพที่ได้
1. (เดิม)การคำนวณภาษีจากระบบเงินเดือนแยกเป็น 2 ยอด คือภาษีหักส่งล่วงหน้า และ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย งดด.1 ปรบ้เป็นการคำนวณภาษีแบบรวมเป็นยอดเดียวโดยคำนวณตามสัดส่วนการจ่ายเงินได้จากแต่ละกองทุน	1. ทำให้การคำนวณภาษีเป็นระบบมากขึ้นสามารถดำเนินการได้สะดวกขึ้น ถูกต้อง ทันทเวลา
2. ปรับเปลี่ยนแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินการด้านบริหารทรัพยากรบุคคล เช่น การกำหนดระยะเวลาการปรับเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับบุคลากร	2. เป็นผลให้บุคลากรได้รับเงินตรงตามเวลาไม่มีการตกเบิกจากการรับข้อมูลล่าช้าและการดำเนินการต่าง ๆ จะไม่มีการดำเนินการย้อนหลัง
3. กำหนดระยะเวลาแจ้งการลาออกต้องเป็นไปตามระยะเวลาที่กำหนดอย่างเคร่งครัด รวมทั้งการเปลี่ยนประเภทของบุคลากรต้องเป็นไปตามระยะเวลาที่กำหนด	3. เพื่อรองรับการจ่ายเงินให้ทันก่อนการประมวลผลเงินเดือน การลาออกจากงานมิให้มีผลย้อนหลังเพื่อป้องกันการเบิกจ่ายเงินเกินสิทธิ
4. ระบบค่าตอบแทนทุกประเภทนำเข้ารระบบ Payroll (เดิม) ค่าตอบแทนตามมาตรา 40 (2) บางรายการไม่ได้ทำผ่านระบบ	4. สามารถประมวลภาษี ณ ที่จ่ายของบุคลากรได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน ตามประมวลรัษฎากร
5. การกำหนดรอบการประมวลผลเงินเดือนแบ่งเป็นสองรอบ คือ • รอบปกติ (Regular Run) ประกอบด้วย การประมวลผลจ่ายรายการเงินได้และเงินหักต่าง ๆ • รอบพิเศษ (Off-Cycle Run) ประกอบด้วย การประมวลผลจ่ายรายการเงินได้ที่นอกเหนือจากรายการปกติ การ Cut off Period ที่เหมาะสมและสอดคล้องกับข้อกำหนดในการดำเนินงานของหน่วยงาน	5. สามารถวางแผนบริหารจัดการเวลา และการประมวลผลในระบบ ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

■ ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะ

ก่อนที่จะดำเนินงานเพื่อใช้ระบบสารสนเทศดังกล่าวหน่วยงานมักจะประสบปัญหาในเชิงบริหารดังต่อไปนี้

- การขยายขอบเขตการเชื่อมโยงของกระบวนการทำงานไม่สามารถทำได้ง่าย
- โครงสร้างการเชื่อมโยงของกระบวนการทำงานซับซ้อนขึ้น ตามโครงสร้างที่มีการขยายงานของหน่วยงาน
- เกิดการสูญเปล่าในกระบวนการทำงานที่ซ้ำซ้อนและไม่สามารถทำงานให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด
- การติดตามเรื่องทำได้ยาก เนื่องจากกระบวนการทำงานซับซ้อนมากขึ้น
- ข้อมูลเพื่อให้ผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจในการลงทุนและบริหารงานล่าช้าและไม่สมบูรณ์

สภาพปัญหาจากระบบสารสนเทศเดิมที่หน่วยงานใช้อยู่ก่อนจะใช้ระบบ ERP-SAP

- การขาดการประสานรวมกันของระบบงาน
- การขาดความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันของข้อมูล
- การขาดความรวดเร็วในการตอบสนอง
- ความไม่ยืดหยุ่นของระบบข้อมูลสารสนเทศ

การ Implement ระบบ ERP-SAP เป็นการปฏิรูปหน่วยงานโดยใช้ระบบสารสนเทศที่มีมาตรฐานระดับสากลมาใช้เพื่อ

- การปฏิรูปการทำงานให้เป็นระบบสารสนเทศเต็มรูปแบบ
- การปฏิรูปการบริหารจัดการเพื่อสนับสนุนยุทธศาสตร์ของหน่วยงาน
- การปฏิรูปวัฒนธรรมและวิถีของหน่วยงาน เช่น การประสานงานร่วมกันในองค์กร

การเพิ่มโครงสร้างการบริหารจัดการในหน่วยงานเพื่อสนับสนุนการดำเนินโครงการนี้หลังจากขึ้นระบบแล้ว ควรวางแผนให้มีการ Support ทั้ง 3 ระดับ หากไม่สามารถสร้างโครงสร้างนี้ขึ้นมาใหม่ได้ หน่วยงานจะต้องใช้งบประมาณสูงมากในการจ้างบริษัทที่ปรึกษาดำเนินการให้ งาน Support ทั้ง 3 ระดับมีดังต่อไปนี้

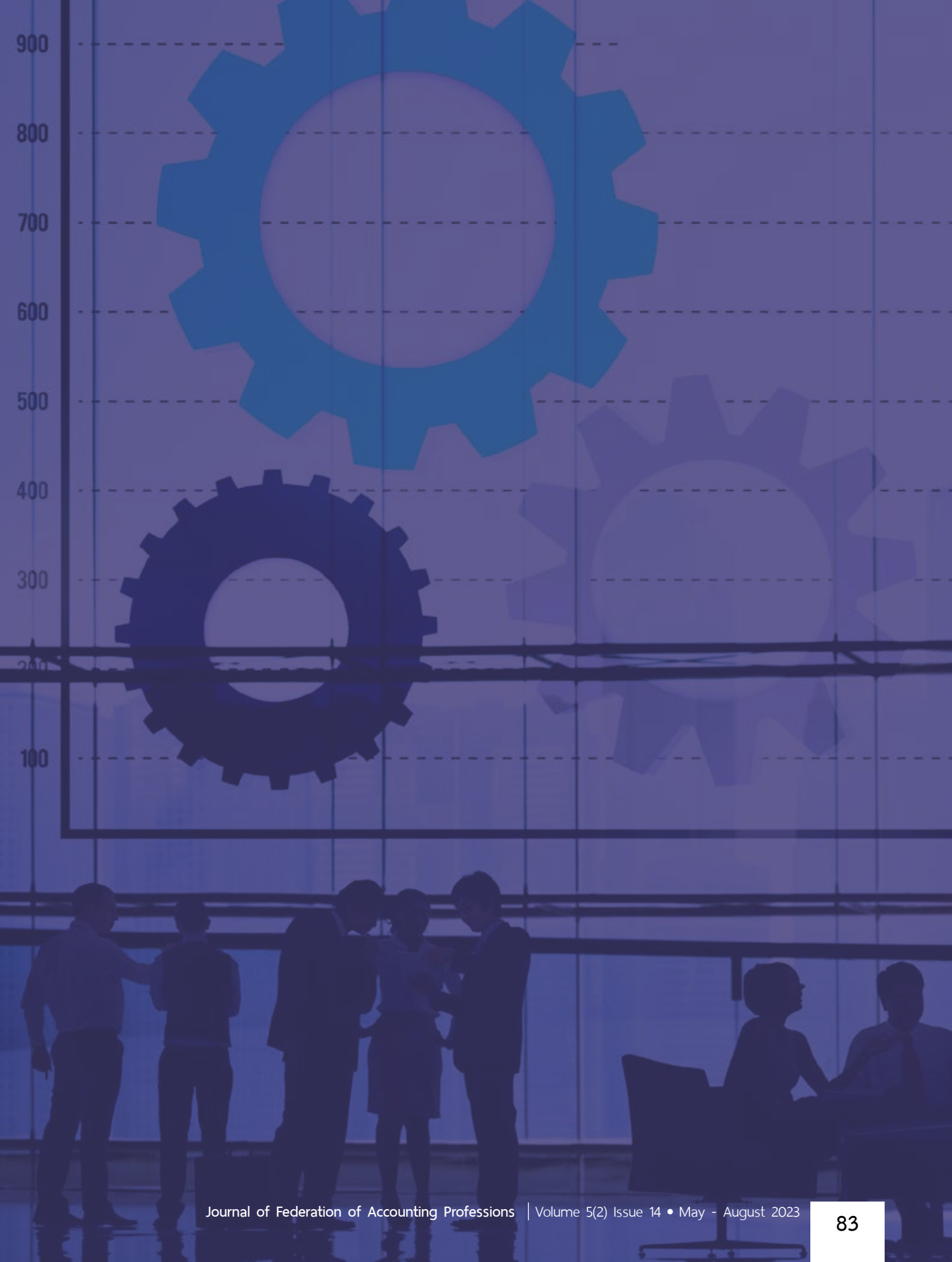
1. มอบหมายบุคลากรที่มีความชำนาญเฉพาะด้านให้เป็น Key User ของแต่ละ Module เพื่อแก้ไขปัญหาเฉพาะหน้าของแต่ละ Module ทีมนี้ (Support Team) จะสามารถแก้ปัญหาระดับการดำเนินงานปกติของผู้ใช้งานเป็นลำดับแรก
2. มอบหมายให้บุคลากรด้านสารสนเทศที่มีความชำนาญเฉพาะด้าน ให้เป็น IT Support ของแต่ละ Module เพื่อช่วยแก้ไขปัญหาในระดับที่ Support Team ไม่สามารถดำเนินการได้
3. จัดจ้างบริษัทที่ปรึกษาสำหรับงานแก้ไขโปรแกรมที่เกี่ยวข้องกับระบบนี้ที่ทีมบุคลากรของหน่วยงานไม่สามารถดำเนินการแก้ไขเองได้ โดยจัดจ้างให้มีขอบเขตตาม Man-day ที่หน่วยงานจะใช้บริการ ค่าใช้จ่ายของขอบเขตงานเช่นนี้จะสามารถประหยัดงบประมาณได้มาก หากหน่วยงานมีทีม Support ในข้อ 1 และ 2 แล้ว

การนำ ERP-HR มาใช้ให้เต็มประสิทธิภาพไม่ได้หมายถึงการสร้างข้อมูลระบบสารสนเทศใหม่เท่านั้น แต่เป็นการขับเคลื่อนการปฏิรูปการทำงานขององค์กรเข้ามาใช้ และการที่จะทำให้สำเร็จได้นั้น คนที่เป็นกำลังสำคัญในการผลักดันคือผู้บริหาร ดังนั้นในการนำ ERP-SAP มาใช้ ความเป็นผู้นำของผู้บริหารจึงเป็นสิ่งที่ขาดไม่ได้ รวมทั้งการปฏิรูปจิตสำนึกร่วมในการวางแผนและการตัดสินใจในการนำ ERP-SAP มาใช้ การเป็นผู้นำ การให้ขวัญและกำลังใจพนักงาน การสนับสนุนเรื่องการจัดสรรทรัพยากรและบุคลากรที่เหมาะสมในการทำงานระบบ ERP-SAP ประโยชน์ที่หน่วยงานจะได้รับคือ หน่วยงานจะมีข้อมูลด้านการบริหารงบประมาณการเงิน พัสดุ และการบริหารบุคลากรที่ถูกต้อง ครบถ้วน ไม่ซ้ำซ้อน ทันต่อเหตุการณ์ ได้งบการเงินและรายงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารด้านการเงินอย่างเป็นระบบ สามารถตรวจสอบได้ ระบบการทำงานที่มีมาตรฐานร่วมกันสามารถพัฒนาต่อได้ การเตรียมความพร้อมของทั้งผู้บริหารและบุคลากรที่เกี่ยวข้อง การปรับโครงสร้างการบริหารงานบางส่วนมีส่วนช่วยให้โครงการประสบความสำเร็จและประหยัดงบประมาณ ในการกำกับดูแลโครงการนี้หลังจากขึ้นระบบแล้วเช่น การวางแผน Support โครงการ หากมีการเตรียมความพร้อม หน่วยงานจะสามารถบริหารจัดการโครงสร้างบุคลากรเพื่อสนับสนุนโครงการอย่างต่อเนื่องโดยไม่จำเป็นต้องจัดหาบริการนี้จากบริษัทที่ปรึกษาภายนอกซึ่งมีต้นทุนค่อนข้างสูง หากสามารถดำเนินการได้เองจะสามารถประหยัดงบประมาณได้อย่างมีสาระสำคัญ



References

- Comptroller General Department. (2015). *Guidelines control system within the government Sector*. Retrieved from <http://www.stopcorruption.moph.go.th/application/editors/userfiles/files/แนวปฏิบัติควบคุมภายใน%20กรมบัญชีกลาง.pdf>
- Jansawat, N. (2022). *The Conceptual Design for Industrial Management*. Retrieved from <https://th.linkedin.com/pulse/ประสิทธิภาพ-efficiency-vs-ประสิทธิผล-effectiveness-niraphai-jansawat/?originalSubdomain=th>
- Mahidol University, Office of the President. (2011). *ERP-SAP Implementation Document*. Finance Department.
- Panpuk, A. (2022). *IS Project Management*. Retrieved from <https://sites.google.com/site/ispmizzijex/kar-phathna-rabb-sarsnthes>





สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
Federation of Accounting Professions
Under The Royal Patronage of His Majesty the King

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110
โทรศัพท์ 02 685 2500 โทรสาร 02 685 2501

 <http://www.tfac.or.th>  www.facebook.com/tfac.family
 tfac@tfac.or.th  LINE@ @TFAC.Family

