



## เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาค้นคว้าตำรา เอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อนำเสนอ โดยลำดับเนื้อหา ดังนี้

1. แนวคิดระบบต้นทุนฐานกิจกรรม
2. บทบาทและหน้าที่ของส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี กรมสรรพากร
3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 1. แนวคิดระบบต้นทุนฐานกิจกรรม

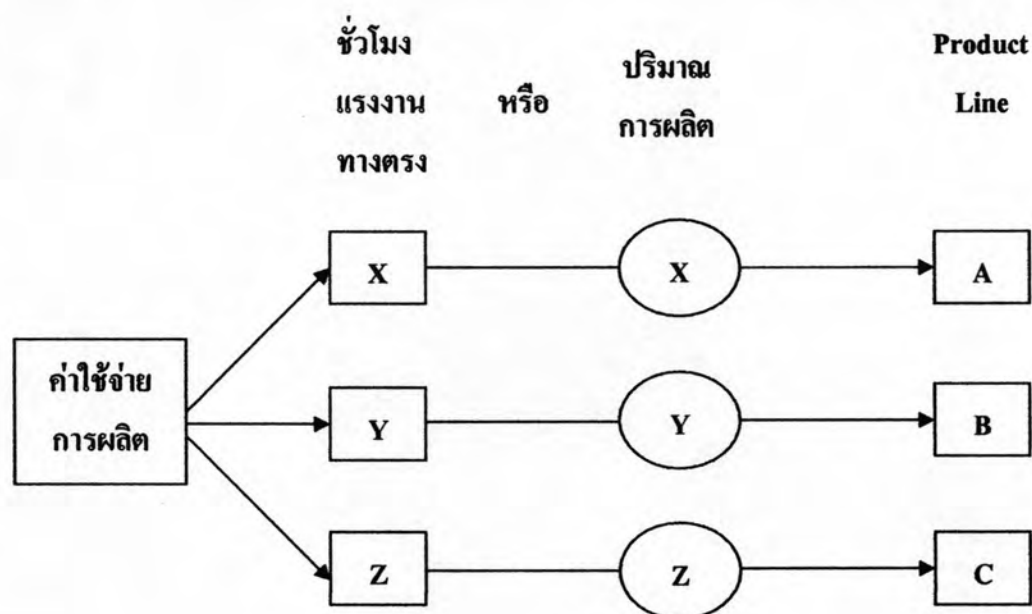
ระบบบัญชีต้นทุนถือเป็นสารสนเทศที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในโลกธุรกิจปัจจุบัน ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจผลิตหรือบริการ ข้อมูลต้นทุนสามารถสะท้อนความมีประสิทธิภาพในการบริหารงานได้ เพียงแต่ข้อมูลต้นทุนนั้นจะต้องเป็นข้อมูลที่มีความถูกต้อง มีการปันส่วนอย่างสมเหตุผล ซึ่งโดยทั่วไป ข้อมูลต้นทุนมักจะมีการจัดทำเฉพาะหน่วยงานภาคเอกชน เพื่อใช้ในการตีราคาสินค้าคงเหลือในงบดุล (รายงานภายนอก) และใช้ในการวางแผน การควบคุม และการตัดสินใจทางธุรกิจ (รายงานภายใน) ในขณะที่หน่วยงานราชการนั้นไม่มีการจัดทำข้อมูลต้นทุนอย่างจริงจัง เนื่องจากยังไม่เห็นถึงความสำคัญของข้อมูลต้นทุน ซึ่งอาจเป็นเพราะหน่วยงานราชการเป็นองค์กรไม่แสวงหากำไร โดยถือเป็นหน่วยงานบริการประชาชน ไม่มีความจำเป็นต้องตีราคาสินค้าคงเหลือเพียงแต่ทำการควบคุมค่าใช้จ่ายตามงบประมาณเท่านั้นก็เพียงพอ ซึ่งถือเป็นความเข้าใจที่ผิด เนื่องจากข้อมูลต้นทุนสามารถสนับสนุนการตัดสินใจขององค์กรได้ทุกระดับ ทั้งการวางแผนและการควบคุมการปฏิบัติงาน โดยเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานให้ดียิ่งขึ้น ภายใต้การจัดทำข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้องและใกล้เคียงกับความเป็นจริงที่สุด ซึ่งนั่นก็คือ “ระบบต้นทุนฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing)” (วรศักดิ์ ทุมมานนท์, 2548: 1-3) การคิดต้นทุนกิจกรรมเกิดขึ้นเพื่อแก้ไขจุดบกพร่องของระบบการบัญชีต้นทุนที่ใช้อยู่เดิม ระบบการบัญชีต้นทุนที่ใช้อยู่เดิมนั้นตั้งอยู่บนพื้นฐานของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนเพียงไม่กี่ตัว เช่น แรงงานทางตรงหรือชั่วโมงเครื่องจักร ระบบการบัญชีต้นทุนที่ใช้อยู่เดิมจึงไม่ได้รองรับการเปลี่ยนแปลงล่าสุดที่เกิดขึ้นในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เมื่อส่วนผสมของสินค้าและลูกค้าขององค์กรมีความหลากหลายมากขึ้น การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตจะทำให้เกิดความหลงผิดและเกิดการบิดเบือนต้นทุนของสินค้าหรือบริการแต่ละชนิด ส่งผลให้เกิดการตัดสินใจที่ผิดพลาด โดยแนวคิดการบริหารต้นทุนสมัยใหม่ ซึ่งถูกนำเสนอขึ้นโดย Robin Cooper และ Robert S. Kaplan ซึ่งเป็นนวัตกรรมของการจัดการต้นทุนทางบัญชีในช่วงปลายทศวรรษที่ 80

และได้ถูกนำไปใช้อย่างแพร่หลายในองค์กรใหญ่ ๆ หลายแห่ง เช่น Hewlett-Packard, GM, Siemens และองค์กรอื่น ๆ อีกหลายแห่ง

แนวคิดระบบ ABC เป็นระบบการคิดต้นทุน โดยแบ่งการดำเนินงานออกเป็นกิจกรรม เพื่อระบุองค์ประกอบต้นทุนต่าง ๆ (Cost Elements) และระบุต้นทุนฐานกิจกรรมลงสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุน โดยกำหนดตัวหลักต้นทุนที่มีความสัมพันธ์กับกิจกรรมมากที่สุด ซึ่งจะสามารถปันส่วนต้นทุนได้ถูกต้องที่สุด และกิจกรรมที่เกิดขึ้นทั่วทั้งองค์กร โดยความแตกต่างระหว่างระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมกับระบบ ABC แสดงได้ดังนี้

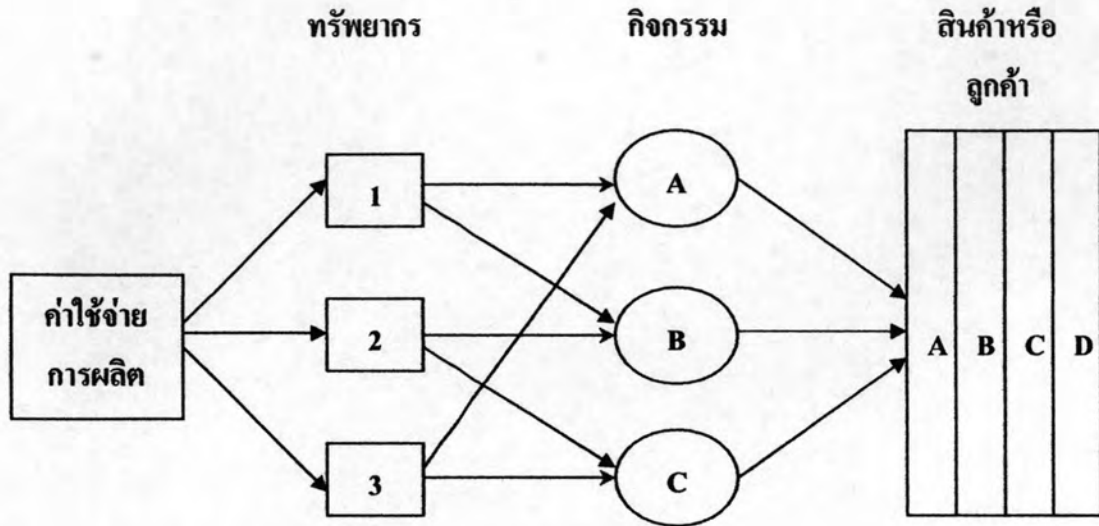
การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตภายใต้สองวิธีการคิดต้นทุนที่ใช้อยู่เดิมและระบบ ABC

1. การคิดต้นทุนที่ใช้อยู่เดิม (ปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตตามอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตมาตรฐาน)



รูปภาพที่ 2.1 การคิดต้นทุนแบบเดิม

## 2. การคิดต้นทุน ABC (เป็นส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตโดยพิจารณาจากกิจกรรมและทรัพยากร)



ที่มา: วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ ปีที่ 27 ฉบับที่ 103 (มกราคม-มีนาคม 2548): 2-3

รูปภาพที่ 2.2 การคิดต้นทุนแบบ ABC

ดังนั้น การคิดต้นทุนระบบ ABC จึงจัดว่าเป็นเครื่องมือในการจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตอย่างเหมาะสม เพื่อแก้ปัญหาในการวัดกิจกรรมที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่แฝงกับสินค้าหรือบริการที่บางครั้งไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจน โดยแนวคิด ABC สามารถนำไปใช้กับองค์กรได้ทุกประเภท อย่างไรก็ตามแนวคิดดังกล่าวจะให้ประโยชน์สูงสุดแก่องค์กรที่มีค่าใช้จ่ายในการผลิตที่มีปริมาณสูง รวมถึงระดับหรือลักษณะงานที่ซับซ้อน



## 2. บทบาทและหน้าที่ของส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี กรมสรรพากร

ส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษีเป็นหน่วยงานในกำกับของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ กรมสรรพากร ซึ่งโครงสร้างกรมสรรพากรมีได้ดังนี้



ที่มา: <http://www.rd.go.th>

รูปภาพที่ 2.3 แผนผังโครงสร้างการบริหารงานกรมสรรพากร

### บทบาทของส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี

เพื่อให้การควบคุมและติดตามผู้ประกอบการทุกรายที่ต้องกำกับดูแลมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้แสดงรายได้หรือเงินได้ และชำระภาษีในปัจจุบันให้ถูกต้องเหมาะสมสอดคล้องกับสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการ สามารถจัดเก็บภาษีได้ถูกต้องครบถ้วนเป็นปัจจุบัน ไม่ก่อให้เกิดหนี้อากรค้าง และการปฏิบัติงานเป็นไปในแนวทางเดียวกันอย่างมีประสิทธิภาพ

### ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่กำกับดูแล

1. นิติบุคคล
2. บุคคลธรรมดา ที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) – (8) และมาตราอื่นแห่งประมวลรัษฎากรตามที่อธิบดีกำหนด ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)-(4) แห่งประมวลรัษฎากรรวมอยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม

### หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล

1. สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กำกับดูแลผู้ประกอบการเฉพาะรายที่กรมสรรพากรมอบหมาย
2. สำนักงานสรรพากรพื้นที่ กำกับดูแลผู้ประกอบการที่อยู่ในท้องที่ซึ่งอยู่นอกเหนือการกำกับดูแลของสำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่ ดังนี้
  - 1.1 ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสถานประกอบการอยู่ในท้องที่ไม่ว่าจะเป็นสำนักงานใหญ่หรือสาขา และไม่ว่าจะแยกยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกัน ณ สถานที่ใด
  - 1.2 ผู้ประกอบการนิติบุคคลไม่มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสถานประกอบการที่เป็น สำนักงานใหญ่อยู่ในท้องที่ โดยให้กำกับดูแลสถานประกอบการสาขาที่อยู่ในท้องที่อื่นด้วย และให้ประสานข้อมูลกับสำนักงานสรรพากรพื้นที่อื่นเป็นที่ตั้งสถานประกอบการสาขาเพื่อสามารถกำกับดูแลได้ตามข้อเท็จจริง
  - 1.3 ผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาไม่มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสถานประกอบการอยู่ในท้องที่



## ทีมกำกับดูแล

### 1. การจัดตั้งทีมกำกับดูแล

- 1.1 ให้ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และสรรพากรพื้นที่เป็นผู้จัดตั้งทีมกำกับดูแลในท้องที่รับผิดชอบ โดยทีมกำกับดูแล 1 ทีม ซึ่งประกอบด้วย
  - หัวหน้าทีมใหญ่ เป็นเจ้าหน้าที่ระดับ 7 จำนวน 1 คน
  - หัวหน้าทีมย่อย เป็นเจ้าหน้าที่ระดับ 6 จำนวน 1 คนต่อ 1 ทีมย่อย
  - เจ้าหน้าที่ในทีมย่อย เป็นเจ้าหน้าที่ระดับ 3-5 จำนวน 2 คนต่อ 1 ทีมย่อย
- 1.2 ให้จัดตั้งทีมกำกับดูแลพิเศษได้ 1-2 ทีม เฉพาะสำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่มีทีมกำกับดูแลเกินกว่า 5 ทีม เพื่อกำกับดูแลบุคคลธรรมดาขนาดเล็ก ไม่มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้มีจำนวนทีมย่อย และเจ้าหน้าที่ในทีมกำกับดูแลพิเศษ เช่นเดียวกับทีมกำกับดูแล
- 1.3 ในกรณีจำเป็น หากระดับชั้นของหัวหน้าทีมใหญ่ และหัวหน้าทีมย่อยไม่เป็นไปตามแนวปฏิบัติ ให้อยู่ในดุลพินิจของผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และสรรพากรพื้นที่ในการจัดตั้งทีมกำกับดูแล โดยให้เจ้าหน้าที่ระดับ 6 เป็นหัวหน้าทีมใหญ่ และเจ้าหน้าที่ระดับ 5 เป็นหัวหน้าทีมย่อยได้

### 2. การมอบหมายรายผู้ประกอบการให้ทีมกำกับดูแลดำเนินการ

- 2.1 ให้มอบหมายรายผู้ประกอบการตามประเภทกิจการ กรณีกลุ่มประเภทกิจการใดมีปริมาณรายผู้ประกอบการมากกว่าทีมใหญ่หรือทีมย่อยเพียงทีมเดียวจะกำกับดูแลได้ ให้มอบหมายทีมใหญ่หรือทีมย่อยอื่นกำกับดูแลผู้ประกอบการที่เหลือในกลุ่มประเภทกิจการนั้นได้
- 2.2 ในการกำกับดูแลให้สลับทีมกำกับดูแลได้ตามระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด เพื่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานกำกับดูแล

## หน้าที่ของทีมกำกับดูแล

1. กำกับดูแลผู้ประกอบการบนระบบเครือข่ายรัฐอากร
2. ตรวจสอบสภาพกิจการ
3. จัดทำแฟ้มรายผู้ประกอบการ
4. ปรับปรุงฐานข้อมูลบนระบบเครือข่ายรัฐอากร
5. แนะนำชี้แจงด้านภาษีอากร
6. ตรวจสอบภาษี และพิจารณาความเหมาะสมในการคืนภาษี
7. ตรวจสอบปฏิบัติการ

8. ตรวจสอบตามหมายเรียก
9. หน้าที่อื่นที่ได้รับมอบหมายจากผู้บังคับบัญชา

### 1. การกำกับดูแลนระบบเครือข่ายราชการ

- 1.1 การกำกับดูแลนระบบเครือข่ายราชการ คือการติดตามข้อมูลการยื่นชำระภาษีของผู้ประกอบการนระบบเครือข่ายราชการ เพื่อให้ทราบว่าคุณประกอบการยื่นชำระภาษีประเภทใด อย่างไร ผิดปกติหรือไม่และบันทึกความเห็นบนระบบเครือข่ายราชการว่าจะดำเนินการรับผู้ประกอบการแต่ละรายอย่างไร
- 1.2 สิทธิการเข้าระบบงานกำกับดูแลนระบบเครือข่ายราชการประกอบด้วยสิทธิการเข้าปฏิบัติงาน และสิทธิการเข้าดูผลการปฏิบัติงานเพื่อการควบคุมติดตามและประเมินผล ผู้ได้รับสิทธิเข้าระบบงานกำกับดูแลนระบบเครือข่ายราชการ
- 1.3 การบันทึกความเห็นบนระบบเครือข่ายราชการ ให้ดำเนินการดังนี้
  - 1.3.1 เมื่อติดตามข้อมูลการยื่นชำระภาษีบนระบบเครือข่ายราชการ และพิจารณาความเหมาะสมของการชำระภาษีแล้ว ให้หัวหน้าทีมย่อยบันทึกความเห็นตามผลการพิจารณาบนระบบ เครือข่ายราชการของระบบงานกำกับดูแล โดยมีเงื่อนไขในการบันทึกความเห็น คือ
    - (ก) ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้บันทึกความเห็นทุกราย ทุกเดือนหรืออย่างน้อย 2 เดือนต่อครั้ง โดยเลือกแบบ ภ.พ. 30 เพื่อบันทึกความเห็น
    - (ข) นิติบุคคลไม่มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้บันทึกความเห็นทุกราย ทุกเดือน หรืออย่างน้อย 2 เดือนต่อครั้ง โดยเลือกแบบ ภ.ง.ด. 53 เพื่อบันทึกความเห็น
    - (ค) บุคคลธรรมดาไม่มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้บันทึกความเห็นทุกรายอย่างน้อยปีละ 2 ครั้ง โดยเลือกแบบ ภ.ง.ด. 90 เพื่อบันทึกความเห็นการเลือกแบบแสดงรายการภาษีเพื่อบันทึกความเห็นให้เลือกเดือนล่าสุดที่ข้อมูลการชำระภาษีปรากฏบนระบบเครือข่ายราชการ
  - 1.3.2 ความเห็นที่ให้เลือก บันทึก ได้แก่
    - (ก) ยุติเรื่อง หมายถึง หมายถึง การชำระภาษีในเดือนที่เลือกเหมาะสม ไม่มีข้อมูลอื่น ซึ่งแสดงว่ายื่นรายได้หรือเงินได้ผิดปกติ
    - (ข) รอดูแล หมายถึง การชำระภาษีมีแนวโน้ม ไม่เหมาะสม แต่ยังไม่จำเป็นต้องดำเนินการสอบถามข้อมูล หรือเชิญพบ หรือตรวจสภาพกิจการ จึงรอดูแล

และให้ความสนใจติดตามการชำระภาษีในเดือนถัดไป รวมถึงกรณีออก  
ตรวจสอบสภาพกิจการ หรือเชิญพบในเดือนก่อน แต่ยังไม่อยู่ระหว่าง ดำเนินการ

- (ค) สอบถามข้อมูล หมายถึง พิจารณาข้อมูลการชำระภาษีแล้วมีประเด็นที่สงสัย  
ควรสอบถามข้อมูล
- (ง)เชิญพบ หมายถึง พิจารณาข้อมูลการชำระภาษี แล้วมีประเด็นสงสัยต้องการ  
คำชี้แจงและข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษี
- (จ) ตรวจสอบสภาพกิจการ หมายถึง รายที่ข้อมูลการชำระภาษีผิดปกติ รายที่ขอคืน  
ภาษี นิติบุคคลรายใหม่ และรายที่ทีมสำรวจแจ้ง ซึ่งได้วางแผนออกตรวจ  
สภาพกิจการ
- (ฉ) อื่น ๆ ระบุ หมายถึง กรณีอื่น ๆ นอกเหนือจาก (ก) – (จ)
- 1.3.3 เมื่อหัวหน้าทีมย่อยบันทึกความเห็นแล้ว ให้หัวหน้าทีมใหญ่พิจารณาความ  
เหมาะสมในการชำระภาษีและความเห็นของหัวหน้าทีมย่อยแล้วบันทึก  
ความเห็นสำหรับผู้ประกอบการรายนั้นภายใน 5 วันนับแต่วันที่หัวหน้าทีมย่อย  
บันทึกความเห็น
- 1.3.4 เมื่อหัวหน้าทีมใหญ่บันทึกความเห็นแล้ว ให้ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจ  
ขนาดใหญ่และสรรพากรพื้นที่ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายพิจารณาและบันทึก  
ความเห็นสำหรับผู้ประกอบการรายนั้นภายใน 5 วันนับแต่วันที่หัวหน้าทีมใหญ่  
บันทึกความเห็น
- 1.3.5 กรณีบันทึกความเห็นตรวจสอบสภาพกิจการ ให้ระบุถึงสาเหตุการตรวจตามแต่กรณี  
ดังนี้
- (ก) ชำระภาษีผิดปกติ
  - (ข) ขอคืนภาษีเงินได้
  - (ค) ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
  - (ง) นิติบุคคลรายใหม่
  - (จ) จากทีมสำรวจ
- 1.3.6 เมื่อออกตรวจสอบสภาพกิจการแล้ว ให้บันทึกรายละเอียดการตรวจสอบสภาพกิจการบน  
ระบบ เครือข่ายราชการในระบบงานกำกับดูแล ดังนี้
- (ก) ให้บันทึกวัน เดือน ปี ที่ออกตรวจตามที่ระบุในหนังสือนำตัว และให้บันทึก  
ทันทีในวันที่ออกตรวจ
- (ข) เมื่อประเมินความเหมาะสมในการชำระภาษี และความมั่นคงของกิจการแล้ว  
ให้บันทึกผลการ ประเมินดังกล่าวตามระดับความน่าเชื่อถือ ซึ่งแบ่งเป็น 5  
ระดับ คือ



- ระดับที่ 1 มีความน่าเชื่อถือน้อยมาก หรือไม่มีความน่าเชื่อถือ
  - ระดับที่ 2 มีความน่าเชื่อถือน้อย
  - ระดับที่ 3 มีความน่าเชื่อถือปานกลาง
  - ระดับที่ 4 มีความน่าเชื่อถือมาก
  - ระดับที่ 5 มีความน่าเชื่อถือเต็ม 100%
- (ค) เมื่อรายงานผลการตรวจต่อผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานและได้รับอนุมัติแล้ว ให้บันทึกผลการตรวจตามแต่ละกรณี คือ
- เหมาะสม หมายถึง ผลการตรวจพบว่าผู้ประกอบการยื่นชำระภาษีในปัจจุบัน โดยแสดงรายได้ และภาษีที่ชำระเหมาะสมกับสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบการ
  - ยื่นเพิ่มเติม หมายถึง ผลการตรวจพบว่า ผู้ประกอบการยื่นชำระภาษีไม่เหมาะสม แต่ได้ปรับปรุงการยื่นชำระภาษีในปัจจุบันให้ถูกต้องเหมาะสมกับสภาพข้อเท็จจริง ของการประกอบการตามคำแนะนำแล้ว
  - ตรวจปฏิบัติการเฉพาะประเด็น หมายถึง ผลการตรวจพบว่า ผู้ประกอบการยื่นชำระภาษีไม่เหมาะสม แต่ผู้ประกอบการไม่ยินยอมปรับปรุงการยื่นชำระภาษีให้ถูกต้องตามสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบการ จึงขออนุมัติผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจปฏิบัติการเฉพาะประเด็น
  - ตรวจสอบตามหมายเรียก หมายถึง ผลการตรวจพบว่า ผู้ประกอบการยื่นชำระภาษีไม่เหมาะสม แต่ผู้ประกอบการไม่ยินยอมปรับปรุงการยื่นชำระภาษีให้ถูกต้องตามสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบการจึงขออนุมัติผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบตามหมายเรียก
  - เลิก/ไม่พบสถานประกอบการ หมายถึง ผลการตรวจพบว่าผู้ประกอบการเลิกประกอบกิจการ หรือไม่มีตัวตน หรือย้ายไปอยู่ที่ท้องที่อื่น
  - นิติบุคคลรายใหม่ไม่พบสถานประกอบการ หมายถึง ผลการตรวจผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลรายใหม่ไม่พบสถานประกอบการหรือไม่มีตัวตน
- (ง) ให้บันทึก วัน เดือน ปี ที่ยุติเรื่อง ตามวันที่ที่ผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานอนุมัติให้ยุติเรื่องการตรวจสภาพกิจการภายใน 3 วัน นับแต่วันที่ได้รับอนุมัติ
- (จ) กรณีออกตรวจสถานประกอบการหลายแห่งของผู้ประกอบการรายเดียวกัน ให้บันทึกวัน เดือน ปีที่ออกตรวจตามที่ระบุในหนังสือนำตัวออกตรวจสถานประกอบการแห่งแรก และบันทึกความเหมาะสมในการชำระภาษี ความ

มั่นคงของกิจการ และผลการตรวจ โดยสรุปเป็นภาพรวมและบันทึกเพียง 1 ครั้งต่อ 1 รายผู้ประกอบการ

## 2. การตรวจสอบสภาพกิจการ

การตรวจสอบสภาพกิจการ หมายถึง การออกตรวจ ณ สถานที่ประกอบการของผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นนโยบายหลักในการกำกับดูแลที่จะต้องครอบคลุมผู้เสียภาษีให้กว้างขวาง เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงว่าการขึ้นรายได้มีความเหมาะสมกับสภาพกิจการหรือไม่ สถานที่ประกอบการมีจริงหรือไม่ ตั้งอยู่ที่ไหน มีสภาพเป็นอย่างไร ใครเป็นเจ้าของ การประกอบกิจการเป็นลักษณะใด ข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการตรงกับที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือที่แสดงไว้ตามหลักฐานการขึ้นชำระภาษีหรือไม่ สถานะความน่าเชื่อถือและความมั่นคงของผู้ประกอบการอยู่ในระดับใด รวมทั้งเพื่อเป็นการสร้างความสัมพันธ์ในลักษณะที่เหมาะสมกับผู้ประกอบการ

### ข้อกำหนดในการตรวจสอบสภาพกิจการ

(ก) ต้องออกตรวจสอบสภาพกิจการผู้ประกอบการแต่ละรายอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงและการเปลี่ยนแปลง โดยผู้ประกอบการรายที่สำคัญ หรือที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีโดยหัวหน้าทีมใหญ่ต้องออกตรวจสอบสภาพกิจการร่วมกับทีมย่อย

(ข) ต้องมีการวางแผนว่าจะออกตรวจสอบสภาพกิจการผู้ประกอบการรายใดบ้างเป็นการล่วงหน้ารายเดือน และจัดลำดับความสำคัญรายที่จะออกตรวจสอบสภาพกิจการตามลำดับก่อนหลัง รวมทั้งวิเคราะห์ข้อมูลการขึ้นชำระภาษีบนระบบเครือข่ายรัฐฎากร เพื่อกำหนดประเด็น ตลอดจนแนวทางในการตรวจสอบสภาพกิจการ

(ค) ต้องกำกับดูแลการชำระภาษีบนระบบเครือข่ายรัฐฎากรในรายผู้ประกอบการที่ตรวจสอบสภาพกิจการแล้วหรือยังไม่ตรวจสอบสภาพกิจการว่าได้มีการชำระภาษี หรือขอคืนภาษีผิดปกติหรือไม่ หากมีความผิดปกติให้ออกตรวจสอบสภาพกิจการทันที

(ง) ต้องออกตรวจสอบสภาพกิจการผู้ประกอบการรายที่ผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานอนุมัติให้ออกตรวจสอบสภาพกิจการภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่หัวหน้าทีมย่อยบันทึกความเห็น หรือภายในระยะเวลาตามแนวทางปฏิบัติอื่นที่กำหนดไว้

(จ) การออกตรวจสอบสภาพกิจการ ณ สถานที่ประกอบการต้องดำเนินการให้ได้อย่างน้อย 1 สถานที่ประกอบการ/วัน/ทีมออกตรวจ

### การเตรียมการก่อนออกตรวจ

1. เตรียมรายชื่อผู้ประกอบการที่จะออกตรวจ โดยเรียงลำดับผู้ประกอบการที่จะออกตรวจสภาพกิจการตามลำดับความสำคัญที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษี เพื่อวางแผนการสภาพกิจการล่วงหน้าเป็นรายเดือน ซึ่งผู้ประกอบการที่ควรให้ความสำคัญและออกตรวจสภาพกิจการ ได้แก่

- (ก) ผู้ประกอบกิจการอุตสาหกรรม
- (ข) ผู้ประกอบการรายใหญ่หรือรายที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษี
- (ค) ผู้ประกอบการที่มีข้อมูลการชำระภาษีผิดปกติ
- (ง) ผู้ประกอบการที่ขอคืนภาษี
- (จ) ผู้ประกอบการที่ทีมสำรวจแจ้งและมีผลต่อการจัดเก็บภาษี
- (ฉ) นิติบุคคลรายใหม่ (นำเข้าแผนการตรวจสภาพกิจการในเดือนที่ได้รับ โอนเข้าทีมกำกับดูแล)

2. เตรียมข้อมูลและกำหนดประเด็นที่จะตรวจ ซึ่งดำเนินการดังต่อไปนี้

- (ก) ศึกษาสภาพและลักษณะธุรกิจ รวมทั้งข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องสำหรับประเภท กิจการที่จะออกตรวจ
- (ข) วิเคราะห์ข้อมูลการยื่นชำระภาษี เพื่อหาจุดบกพร่องและชี้แจงผู้เสียภาษีให้ยื่นแบบปรับปรุงการชำระภาษีในปัจจุบันให้ถูกต้อง เช่น
  - ชำระภาษีประเภทใด อย่างไร
  - มีความผิดปกติของการยื่นชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร
  - มีความผิดปกติของการคำนวณกำไรสุทธิหรือเงินได้สุทธิหรือไม่ อย่างไร
  - มีความผิดปกติของรายการในงบดุลหรือไม่ เช่น สินค้าคงเหลือมีจำนวนมากเมื่อเปรียบเทียบกับยอดขาย ทรัพย์สินมีหรือไม่ มากน้อยอย่างไร โดยเปรียบเทียบกับข้อเท็จจริงที่เข้าตรวจ เป็นต้น
  - มีผลการดำเนินการขาดทุนมาโดยตลอด
- (ค) นำข้อมูลที่ได้จาก (ก) และ (ข) มากำหนดประเด็นและแนวทางในการเข้าตรวจ

3. เตรียมเอกสารที่จะใช้เพื่อการตรวจ ซึ่งได้แก่

- (ก) บัตรประจำตัวข้าราชการ
- (ข) หนังสือนำตัวออกตรวจ
- (ค) ข้อมูลการยื่นชำระภาษีในปัจจุบัน และประเด็นที่ผิดปกติ
- (ง) แบบรายงานการประเมินสถานะผู้ประกอบการ
- (จ) แบบรายงานการตรวจสภาพกิจการ

### (ฉ) เอกสารที่เกี่ยวข้อง

กรณีที่มีกำกับดูแลพิจารณาแล้วเห็นว่า มีความจำเป็นต้องแจ้งการตรวจสอบสภาพกิจการให้ผู้ประกอบการทราบล่วงหน้า ให้ขออนุมัติผู้บังคับบัญชาของหน่วยงาน เมื่อได้รับอนุมัติให้จัดทำหนังสือแจ้งการตรวจสอบสภาพกิจการ และส่งหนังสือแจ้งผู้ประกอบการก่อนออกตรวจไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันที่ออกหนังสือแจ้งการตรวจสอบสภาพกิจการ

### การตรวจ ณ สถานประกอบการ

การตรวจสอบสภาพกิจการ ณ สถานประกอบการ ต้องตรวจให้ได้ข้อเท็จจริงดังนี้

(1) ผู้ประกอบการเป็นใคร สถานประกอบการอยู่ที่ไหน มีสภาพอย่างไร ใครเป็นเจ้าของ และให้จัดทำแผนที่แสดงที่ตั้งสถานประกอบการ เพื่อเก็บไว้ในแฟ้มรายชื่อผู้ประกอบการ

(2) ประกอบกิจการอะไร อย่างไร กรณีขายสินค้า มียอดขายและสินค้าคงเหลือเป็นจำนวนเท่าไร กรณีผู้ผลิต วัตถุดิบหลักที่ใช้ในการผลิต กำลังการผลิตและปริมาณสินค้าที่ผลิตได้เป็นอย่างไร จำนวนเท่าไร

(3) กระบวนการซื้อขายสินค้าและวัตถุดิบ มีวิธีการอย่างไร มีแผนการสั่งซื้อ และมีเอกสารหลักฐานการสั่งซื้อหรือไม่ รวมทั้งมีการซื้อขายกับบุคคลใดเป็นส่วนใหญ่ และบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์ด้านทุน หรือการจัดการกับผู้ประกอบการหรือไม่

(4) กระบวนการเก็บรักษาและเบิกจ่ายวัตถุดิบและสินค้า มีวิธีการและระบบการควบคุมอย่างไร เช่น มีการเก็บรักษาเป็นหมวดหมู่ หรือเก็บรักษาอย่างเป็นระบบสะดวกต่อการดูแลตรวจนับเพียงใด และมีหลักฐานในการรับจ่ายนำเชื่อถือเพียงใด กรณีมีการรับฝากสินค้า ให้พิจารณาหลักฐานการรับฝาก และความมีเหตุผลในการรับฝาก

(5) การจ้างแรงงานและพนักงาน มีวิธีการ และระบบการควบคุมอย่างไร มีหลักฐานการเบิกจ่าย นำเชื่อถือหรือไม่ จำนวนคนงานและมูลค่าของการจ้างในแต่ละเดือนให้เปรียบเทียบกับกรณียื่นแบบ ภ.ง.ด. 1, ภ.ง.ด. 1 ก เพื่อดูความถูกต้องของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและขนาดของกิจการที่แท้จริง

(6) วัตถุดิบและสินค้าคงเหลือ ทำการสุ่มประเมินค่าโดยใช้กระบวนการชั่ง ตวง วัด เปรียบเทียบกับรายงานสินค้าและวัตถุดิบเพื่อประเมินมูลค่าว่ามีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ กรณีมิใช่ผู้ผลิต ให้แนะนำผู้ประกอบการปรับปรุงการยื่นชำระภาษีในเดือนที่เข้าตรวจให้ถูกต้อง กรณีผู้ผลิต ให้พิจารณาวัตถุดิบหลักของกิจการ กระบวนการผลิต สูตรการผลิต รวมทั้งเข้าสังเกตการณ์ผลผลิตที่ได้จริงในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งของวันที่เข้าตรวจ เพื่อทดสอบว่าการผลิตสินค้าโดยปกติจะผลิตได้วันละเท่าไร และนำข้อมูลดังกล่าวไปเปรียบเทียบกับรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ถ้าแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญให้แนะนำผู้ประกอบการปรับปรุงการยื่นชำระภาษีในเดือนที่เข้าตรวจให้ถูกต้อง

(7) ทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการ ได้แก่ ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ เป็นต้น ทำการเปรียบเทียบจำนวนและมูลค่าของทรัพย์สินตามข้อเท็จจริงกับบัญชีหรืองบการเงิน เพื่อพิจารณาความมืออยู่จริงและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน รวมทั้งคุณภาพของทรัพย์สินใหม่หรือเก่า มีความมั่นคงเพียงใด การใช้งานเกี่ยวข้องกับกิจการหรือไม่ และมีการนำทรัพย์สินไปหาประโยชน์อย่างอื่นหรือไม่ รวมถึงการประมาณผลผลิตจากการประเมินจำนวน สภาพ และอัตราค่าจ้างการผลิตของเครื่องจักร

#### การดำเนินการภายหลังการออกตรวจ

ให้ดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ประเมินสถานะความน่าเชื่อถือของกิจการ ซึ่งประกอบด้วย

(ก) ความเหมาะสมเบื้องต้นในการชำระภาษี

กรณีผู้ผลิต ให้พิจารณาจาก

- กระบวนการสั่งซื้อวัตถุดิบหลัก
- การเก็บรักษาและการเบิกจ่ายวัตถุดิบ/สินค้า
- การจ้างแรงงานเพื่อการผลิต
- การสุ่มประเมินค่าสินค้าคงเหลือเปรียบเทียบกับรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

กรณีซื้อมาขายไป ให้พิจารณาจาก

- กระบวนการสั่งซื้อสินค้า
- การเก็บรักษาและการเบิกจ่ายสินค้า
- การจ้างพนักงาน
- การสุ่มประเมินค่าสินค้าคงเหลือเปรียบเทียบกับรายงานสินค้า

กรณีให้บริการ ให้พิจารณาจาก

- การจ้างพนักงาน
- การซื้อวัตถุดิบเพื่อให้บริการ

(ข) ความมั่นคงของกิจการ ให้พิจารณาจาก

- สภาพของอาคาร โรงงานและสำนักงาน
- สภาพของเครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้และอุปกรณ์ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ
- กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์



(2) พิจารณาการยื่นรายได้ของผู้ประกอบการ ซึ่งจากการเข้าตรวจสอบสภาพกิจการ ณ สถานประกอบการ หากปรากฏว่า ผู้ประกอบการยื่นรายได้แตกต่างจากข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการ ให้พิจารณาลักษณะของธุรกิจว่ามีรายได้ประจำ และรายได้ตามฤดูกาลอย่างไร เพื่อชี้แจงแนะนำผู้ประกอบการให้ปรับปรุงการยื่นชำระภาษี โดยแสดงรายได้ให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการในเดือนปัจจุบันที่เข้าตรวจ

(3) สรุปผลการสภาพกิจการ ดำเนินการ โดยจัดทำรายงานตรวจสอบสภาพกิจการ ตามแบบแนบท้ายแนวทางปฏิบัติ โดยให้สรุปข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจและให้ความเห็นเกี่ยวกับการยื่นชำระภาษีของผู้ประกอบการว่าเหมาะสม กับสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบการหรือไม่ กรณีที่การยื่นชำระภาษีของผู้ประกอบการไม่เหมาะสม ผู้ประกอบการได้ปรับปรุงการยื่นชำระภาษีตามคำแนะนำหรือไม่ อย่างไร และหากผู้ประกอบการไม่ยินยอมปรับปรุงการยื่นชำระภาษีให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการ ให้เสนอผู้บังคับบัญชาของหน่วยงาน เพื่อขออนุมัติตรวจปฏิบัติการเฉพาะประเด็นหรือตรวจสอบตามหมายเรียกต่อไป แล้วแต่กรณี ซึ่งในกรณีที่ดำเนินการครบ 15 วันนับแต่วันที่ออกตรวจสอบสภาพกิจการ แต่ยังไม่สามารถสรุปผลการตรวจให้แล้วเสร็จได้ ให้รายงานผลการตรวจสอบสภาพกิจการให้ผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานทราบในเบื้องต้นก่อน

(4) ติดตามการยื่นชำระภาษีอย่างต่อเนื่อง โดยในรายผู้ประกอบการที่ได้ถูกตรวจสอบสภาพกิจการแล้วให้ติดตามการยื่นชำระภาษีอย่างต่อเนื่องเพื่อกำกับดูแลให้มีการยื่นชำระภาษีตามข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการ

### 3. การจัดทำเพิ่มรายผู้ประกอบการ

ให้ดำเนินการดังนี้

- 3.1 จัดทำเพิ่มรายผู้ประกอบการทุกราย โดยบันทึกชื่อและเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการบนหน้าปกของแฟ้ม และแยกเพิ่มรายผู้ประกอบการตามประเภทกิจการเรียงตามลำดับเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร
- 3.2 จัดทำทะเบียนคุมเอกสารในแฟ้มรายผู้ประกอบการตามแบบแนบท้ายแนวการปฏิบัติ คิดไว้เป็นลำดับแรกในแฟ้มรายผู้ประกอบการ
- 3.3 ข้อมูลในแฟ้มรายผู้ประกอบการ อย่างน้อยควรมี
  - 3.3.1 ข้อมูลการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
  - 3.3.2 ข้อมูลการจดทะเบียนนิติบุคคล
  - 3.3.3 ข้อมูลทะเบียนราษฎรของกรรมการ หุ้นส่วน หรือเจ้าของกิจการ
  - 3.3.4 ภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของกรรมการ หุ้นส่วน หรือเจ้าของกิจการ
  - 3.3.5 แผนที่แสดงที่ตั้งของสถานประกอบการ
  - 3.3.6 สำเนาหรือภาพถ่ายรายงานผลการตรวจสอบสภาพกิจการ

### 3.3.7 ทะเบียนคุมเอกสาร

- 3.4 สำนักตรวจสภาพกิจการ ตรวจสอบปฏิบัติการ ตรวจสอบ ให้แยกออกจากแฟ้มรายชื่อผู้ประกอบการ โดยบันทึกผลการตรวจไว้ในทะเบียนคุมเอกสาร เพื่อให้ทราบว่ามีการดำเนินการกับผู้ประกอบการอย่างไรบ้าง
- 3.5 ให้เก็บแฟ้มรายชื่อผู้ประกอบการไว้ที่ทีมกำกับดูแล และพร้อมที่จะส่งมอบทันที หากมีการโยกย้ายเจ้าหน้าที่ หรือ โอนรายชื่อทีมกำกับดูแลอื่น

## 4. การปรับปรุงฐานข้อมูลระบบงานกำกับดูแลระบบเครือข่ายราชการ ให้ดำเนินการดังนี้

4.1 การปรับปรุงข้อมูลผู้ประกอบการ ข้อมูลผู้ประกอบการบนระบบงานกำกับดูแลที่ไม่สมบูรณ์ เช่น มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีแต่ไม่มีชื่อผู้ประกอบการ หรือการจัดประเภทผู้ประกอบการ (ISIC) ไม่ถูกต้องหรือไม่มีการจัดประเภท ให้ทีมกำกับดูแลปรับปรุงให้สมบูรณ์ ถูกต้องตามข้อเท็จจริงและเป็นปัจจุบัน

4.2 การลบรายชื่อผู้ประกอบการ ผู้ประกอบการที่ข้อมูลการยื่นชำระภาษีบนระบบงานกำกับดูแลเป็นศูนย์ (0) หรือขีด (-) ให้ทีมกำกับดูแลตรวจสอบว่าเลิกกิจการหรือไม่ โดยตรวจสอบจากข้อมูลบนระบบคัดค้านหรือข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และออกตรวจข้อเท็จจริง ณ สถานประกอบการ

## 5. การแนะนำชี้แจงด้านภาษีอากร

ให้ทีมกำกับดูแลชี้แจงผู้ประกอบการในการปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร เช่น การจัดทำบัญชีและรายงานตามประมวลรัษฎากร การออกไปกำกับภาษี การหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งสิทธิหน้าที่ต่าง ๆ ทางภาษี เป็นต้น รวมทั้งการแนะนำชี้แจงให้ผู้ประกอบการปรับปรุงการยื่นชำระภาษีในปัจจุบัน โดยแสดงรายได้และภาษีที่ชำระให้ถูกต้องตามข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการ โดยคำแนะนำ หรือการบันทึกถ้อยคำของผู้ประกอบการเพื่อแนะนำไม่ใช้การแจ้งประเด็นความผิด ผู้ประกอบการสามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษี และปรับปรุงการชำระภาษีเพิ่มเติมด้วยตนเองให้ถูกต้องได้

6.-8. การตรวจคืนภาษี ตรวจสอบปฏิบัติการ และตรวจสอบตามหมายเรียก ให้ถือปฏิบัติตามระเบียบ แนวทางปฏิบัติ และหนังสือสั่งการที่กำหนดไว้ในเรื่องนั้น ๆ

แนวปฏิบัติการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การดำเนินการตรวจ ให้ปฏิบัติดังนี้

1. ตรวจสอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มว่าได้จดทะเบียนถูกต้องตามประเภท และขนาดของกิจการ หากเป็นผู้ประกอบการที่เพิ่มเริ่มประกอบการ ตรวจสอบรายการซื้อและขายว่ามีความสัมพันธ์กับวันที่เริ่มประกอบกิจการ
2. ตรวจสอบการจัดทำและเก็บรักษารายงานและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ได้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่
3. ตรวจสอบยอดขายและภาษีขาย และเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องว่า ได้มีการลงรายงานภาษีขายถูกต้องครบถ้วน และได้นำภาษีขายแสดงในแบบแสดงรายการถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายหรือไม่ ในกรณีพบว่า สำเนาใบกำกับภาษีขายมีลักษณะผิดปกติ ให้เสนอผู้มีอำนาจเพื่อพิจารณาอนุมัติส่งตรวจสอบย้อน
4. ตรวจสอบซื้อและภาษีซื้อ และเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องว่า ได้มีการลงรายงานภาษีซื้อถูกต้องครบถ้วน และได้นำภาษีซื้อแสดงในแบบแสดงรายการถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายหรือไม่ และหากพบว่าใบกำกับภาษีซื้อ มีลักษณะผิดปกติ ให้เสนอผู้มีอำนาจพิจารณาส่งตรวจสอบย้อน
5. การรายงานผลการตรวจ ให้รายงานผลการตรวจสภาพกิจการ และตรวจก่อนคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ค.พ.6) มีรายละเอียดดังนี้
  - 5.1 มูลเหตุของการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
  - 5.2 ผลการตรวจ ให้รายงานผลการตรวจว่าถูกต้องตามที่ขอคืนหรือไม่ถูกต้อง
  - 5.3 มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ควรได้รับคืนเท่าใด หรือจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องประเมินพร้อม เงินเพิ่ม เบี้ยปรับ เท่าใด
  - 5.4 กรณีตรวจพบความผิด ที่เกี่ยวเนื่องถึงเดือนภาษีอื่น ให้รายงานความเห็นด้วยว่าควรชะลอการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไปจนถึงเดือนภาษีใด
  - 5.5 ทำการส่งสำเนารายงานการตรวจให้หน่วยพิจารณาคืน เพื่อพิจารณาคืนภาษีต่อไป

## แนวปฏิบัติการตรวจคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

### การดำเนินการตรวจ ให้ปฏิบัติดังนี้

1. นำแบบ ภ.ง.ด. 50 ทำการวิเคราะห์และตรวจการคำนวณกำไร/ขาดทุนสุทธิ และคำนวณภาษีที่ต้องชำระ
  - 1.1 ถ้าผลการวิเคราะห์ไม่ถูกต้อง ให้วิเคราะห์เพิ่มเติม โดยนำรายได้ตามแบบ ภ.ง.ด. 50 เปรียบเทียบกับรายรับตาม ภ.พ. 30 ภ.ร. 40 และ ภ.ง.ด. 53 หรือข้อมูลบ่งชี้รายได้จากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ
  - 1.2 ให้พิจารณาการคำนวณรายได้และรายรับตามเกณฑ์สิทธิและเงินสด
  - 1.3 ให้พิจารณาความผิดปกติของรายจ่าย รายจ่ายหลักที่ไม่สัมพันธ์กับการประกอบกิจการและรายจ่ายที่ไม่สัมพันธ์กับรายได้เป็นจำนวนมากอย่างมีนัยสำคัญ
2. ดูรายการผิดปกติที่ผู้ตรวจสอบและผู้รับรองบัญชีได้ระบุไว้ในรายงาน หรือที่ระบุไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่มีผลกระทบด้านภาษีอากร
3. ตรวจสอบประวัติผู้ประกอบการเกี่ยวกับการเป็นผู้ออกหรือใช้ใบกำกับภาษีที่มิชอบด้วยกฎหมายหรือข้อมูลบ่งชี้ว่าถึงการเสียภาษีไม่ถูกต้อง
4. ตรวจสอบมูลเหตุที่ขอคืน และตรวจประเด็น ไม่เหมาะสม หรือ ไม่ถูกต้องตามผลการวิเคราะห์ ให้ทำการไต่สวนข้อเท็จจริง และกำหนดแผนการตรวจสอบประเด็นดังกล่าว
2. สุ่มตรวจหลักฐานภาษีหัก ณ ที่จ่าย
  3. หากผลการตรวจพบประเด็นความผิดและมีผลทำให้ได้รับคืนเงินภาษีน้อยกว่าที่ขอคืน หรือมีภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม ให้ปรับปรุงแก้ไข หากไม่ยินยอม ให้ทำการออกหมายเรียก ตรวจสอบระยะเวลาบัญชีนั้น
  4. หากไม่พบประเด็นความผิด ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่ออนุมัติ
  5. แจ้งผลให้หน่วยพิจารณาคืนภาษีดำเนินการคืนภาษี

## แนวปฏิบัติการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษี

### การดำเนินการตรวจ ให้ปฏิบัติดังนี้

1. ทำการตรวจสอบย้อน ใบกำกับภาษีจากการขาย/ซื้อ (เพื่อตรวจสอบย้อนผู้ซื้อ/ขาย) ให้ตรวจสอบย้อนภาพถ่ายสำเนาใบกำกับภาษีจากการขายกับใบกำกับภาษีจากการซื้อ/ขายของผู้ถูกตรวจสอบย้อนว่า เอกสารถูกต้องตรงกันหรือไม่ และให้ตรวจสอบรายงานการซื้อ/ขาย รายงานสินค้าและวัตถุดิบ บัญชีเงินสด/ธนาคาร บัญชีเจ้าหนี้/ลูกหนี้ บัญชีรายจ่าย/รายได้ เอกสารประกอบการลงรายงานดังกล่าว และเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้อง
2. เมื่อทีมกำกับดูแลทำการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษีเสร็จสิ้นแล้ว ให้จัดทำหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบย้อนใบกำกับภาษี (ส.ย.7) เพื่อให้ถูกตรวจสอบย้อนเก็บไว้เป็นหลักฐาน



3. จัดทำรายงานการตรวจสอบย้อนไต่ถามภักษี (ส.ย.8) เพื่อรายงานผู้บังคับบัญชาทราบ ภายในวันถัดไป
4. แจ้งผลการตรวจสอบย้อนไต่ถามภักษีที่เป็นต้นทางของใบกำกับภักษีทราบ พร้อมสำเนา รายงานผลการตรวจสอบย้อนไต่ถามภักษี (ส.ย.8) ภายใน 7 วัน นับจากวันที่ได้รับข้อมูล

### 9. หน้าที่อื่นที่ได้รับมอบหมายจากผู้บังคับบัญชา

การปฏิบัติงานอื่น ๆ ที่ได้รับมอบหมายเพิ่มเติมจากคำสั่งของผู้บังคับบัญชา

### 3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ธนวัฒน์ อุพารกุล (2546) ได้ทำการศึกษาการคำนวณต้นทุนผลผลิต โดยใช้ฐานกิจกรรม ด้านงานการจัดการศึกษาของคณะรัฐศาสตร์ ซึ่งแนวคิด ABC ถือเป็นเครื่องมือสำคัญในการจัดทำ แผนและบริหารจัดการในระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน การศึกษาจึงได้พัฒนาแบบจำลอง สารานุกรมกิจกรรมเพื่อเชื่อมโยง โครงสร้างองค์กร แผนงานและระบบการปฏิบัติงาน คำนวณ ต้นทุนกิจกรรมด้วยการจำแนกและจัดสรรค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ ตามกระบวนการผลิต และ คำนวณต้นทุนผลผลิตด้านงานการจัดการศึกษาด้วยการจัดสรรต้นทุนกิจกรรมของแต่ละกิจกรรมเข้าสู่ กระบวนการผลิตของผลผลิตแต่ละประเภท

ครรชิต เชื้อวงษ์ (2546) ได้ทำการวิเคราะห์ต้นทุนการดำเนินงานที่แท้จริงตามแนวคิดการ คำนวณต้นทุนตามฐานกิจกรรมของ โรงเรียนนายทหารพรคนาวิน ซึ่งผลการศึกษาทำให้ทราบ ต้นทุนฐานกิจกรรมการดำเนินงานของ โรงเรียนทหารพรคนาวินในการอำนวยความสะดวกทั้ง 3 หลักสูตร และสามารถแสดงความแตกต่างของข้อมูลต้นทุนแท้จริงตามหลักการวิเคราะห์ต้นทุน ตามฐานกิจกรรมที่มีความน่าเชื่อถือและถูกต้องตามหลักวิชาการมากกว่าระบบต้นทุนแบบเดิม ซึ่ง ผู้บริหารสามารถนำข้อมูล ไปใช้ในการปรับปรุงพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงานของหน่วยงานได้ อย่างกว้างขวาง ช่วยให้ผู้บริหารเห็นภาพความสัมพันธ์ระหว่างการปฏิบัติงานและค่าใช้จ่ายต้นทุน การดำเนินงานที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจน นำไปสู่การปรับปรุงขั้นตอนการทำงาน การปรับแก้ กระจายภาระงานหรือการปรับปรุงองค์กรในภาพรวมให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงานในที่สุด เช่น การประเมินความคุ้มค่าในการผลิต การลงทุน รวมถึงการนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจ ในการบริหารการลดค่าใช้จ่ายลง

สิทธิลา โชติสุขรัตน์ (2546) ได้ทำการประยุกต์ใช้หลักการของต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อ วิเคราะห์ต้นทุนในการดำเนินงานกระจายสินค้า โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงต้นทุนแยกตาม กิจกรรม และต้นทุนในการให้บริการลูกค้าแต่ละราย การวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมแบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอน คือ การกำหนดวัตถุประสงค์ การวิเคราะห์กิจกรรม การรวบรวมต้นทุนเข้าสู่ศูนย์กิจกรรม



การกำหนดตัวหลักต้นทุนกิจกรรม และการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเข้าตั้งที่ต้องคิดต้นทุน ซึ่งในกรณีนี้คือ การบริการกระจายสินค้าให้กับลูกค้าของบริษัทตัวอย่าง และวิเคราะห์ถึงลักษณะของลูกค้าแต่ละประเภทที่จะส่งผลถึงต้นทุนในการกระจายสินค้าของบริษัทตัวอย่าง

ฉัฐพงษ์ สิ้นดีวัฒน์ธรรม (2546) ได้ทำการวิเคราะห์โครงสร้างต้นทุนในกระบวนการจัดส่งข้าวสารหอมมะลิ โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรมและการวางผังคุณค่ากิจกรรม ผลการศึกษาพบว่าต้นทุนการขนส่งมีสัดส่วนมากที่สุด กิจกรรมการรอคอยซึ่งถือเป็นกิจกรรมไม่สร้างคุณค่าคิดเป็นเวลาร้อยละ 57 และ 44 ของเวลาทั้งหมดของคลังสินค้า โรงสีและคลังสินค้าย่อย และส่วนการดำเนินงานที่ต้องปรับปรุงด้านเวลา คือ ส่วนการดำเนินงานขนส่งจากคลังสินค้าย่อย ซึ่งการศึกษาได้เสนอแนวทางในการปรับปรุง โดยให้รถบรรทุกขึ้นสินค้าและออกเดินทางในเวลาสอดคล้องกับช่วงทำการของคลังสินค้าย่อย เพื่อเป็นการลดเวลาการใช้รถและส่วนการดำเนินงานที่ต้องปรับปรุงค่าใช้จ่าย คือ ส่วนการดำเนินงานจัดสินค้าตามคำสั่งซื้อของคลังสินค้าย่อยด้วยการเพิ่มอัตราประโยชน์จากการปฏิบัติงานของบุคลากรภายในคลังสินค้าย่อย

ศุภกานต์ อัครชัยพานิชย์ (2544) ได้พัฒนาแบบจำลองต้นทุนกิจกรรมสำหรับผู้ประกอบการขนส่งสินค้า โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สามารถวิเคราะห์ต้นทุนกิจกรรม ต้นทุนการให้บริการ และต้นทุนที่เกิดจากลูกค้าแต่ละรายได้อย่างถูกต้อง ซึ่งการพัฒนาแบบจำลองต้นทุนกิจกรรมแบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอน คือ การกำหนดวัตถุประสงค์ การเก็บข้อมูลที่เกี่ยวข้อง การวิเคราะห์กิจกรรม การคิดต้นทุนของกิจกรรม และการคิดต้นทุนของการให้บริการและของลูกค้า โดยผลจากแบบจำลองได้ทำให้ทราบต้นทุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นทั้งสามแผนก และยังสามารถแสดงต้นทุนการใช้รถแยกเป็นขาไปและขากลับ และต้นทุนที่เกิดจากการไม่สามารถใช้ประโยชน์จากความจุของรถได้อย่างเต็มที่ ซึ่งเป็นข้อมูลที่สามารถใช้ประโยชน์ในเชิงบริหารได้

นฤมล ชัยภักดี (2544) ได้ทำการประมาณต้นทุนค่าใช้จ่ายต่อหัวของนักเรียนระดับมัธยมศึกษาตอนต้นสังกัดสำนักงานคณะกรรมการประถมศึกษาแห่งชาติด้วยวิธีการคิดต้นทุนแบบอิงกิจกรรม (กรณีศึกษาโรงเรียนกอไผ่ จังหวัดขอนแก่น) โดยเก็บข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้เกี่ยวข้องกิจกรรมในโรงเรียนถึงวิธีดำเนินงาน จำนวนทรัพยากรที่ใช้ และมูลค่าของทรัพยากร รวมทั้งศึกษาเอกสารบัญชีและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนส่วนของโรงเรียน ซึ่งจากการศึกษาพบว่าระบบต้นทุนฐานกิจกรรมสามารถนำไปใช้คำนวณต้นทุนต่อหัวของนักเรียนได้ ทำให้ทราบถึงการใช้จ่ายทรัพยากรที่ไม่มีประสิทธิภาพ ซึ่งก็คือต้นทุนสูญเปล่าที่เกิดจากการสอน

ปรเมษฐ์ สุวรรณประดิษฐ์ (2543) ได้ทำการประเมินและวิเคราะห์ค่าบริหารโครงการของงานก่อสร้างถึงความคั่นทรงกลมบรรจุก๊าซหุงต้มขนาด 2,000 ลูกบาศก์เมตร โดยใช้หลักการคิดต้นทุนกิจกรรม ตัววัดผลที่ได้จากการทำกิจกรรมได้ถูกสร้างขึ้นเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ผลที่ได้จากการทำกิจกรรม โดยมีหน่วยวัดเป็นต้นทุนต่อหน่วยของผลที่ได้จากการทำกิจกรรม และเวลาที่ใช้ในการทำกิจกรรม ต้นทุนกิจกรรมและตัววัดผลที่ได้จากการทำกิจกรรมถูกนำมาใช้ในการวิเคราะห์

เกี่ยวกับการลดต้นทุนและการปรับปรุงกระบวนการ ซึ่งแบบจำลองการคิดต้นทุนกิจกรรมถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือสำหรับการคำนวณต้นทุน และใช้ในการแสดงผลที่คาดว่าจะได้รับจากกระบวนการที่ปรับปรุงแล้ว ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่ากระบวนการที่ปรับปรุงแล้ว คาดว่าจะสามารถลดต้นทุนทั้งหมดในการบริหารโครงการของงานก่อสร้างถึงความคั่นทรงกลมบรรจุก๊าซหุงต้มขนาด 2,000 ลูกบาศก์เมตร ได้ 30 เปอร์เซ็นต์ และคาดว่าจะลดเวลาทั้งหมดที่ใช้ในการบริหารโครงการดังกล่าวได้ 8 เดือน จากกระบวนการเดิมที่ใช้เวลาทั้งหมด 31 เดือน

ศิริพร กิตติวัชรพล (2541) ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อจำแนกค่าใช้จ่ายของโรงงานอุตสาหกรรมการพิมพ์ รวมทั้งการออกแบบ โครงสร้างการจัดเก็บข้อมูลและระบบเอกสารที่จำเป็นเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุนการผลิต จากนั้นได้ทำการระบุประเภทต้นทุนและปัจจัยที่มีผลต่อต้นทุนของกิจกรรม ทำการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยปัจจัยที่มีผลต่อต้นทุนกิจกรรม โดยอาศัยข้อมูลทางสถิติปีส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ และทำการยกตัวอย่างงานเพื่อเปรียบเทียบต้นทุนปัจจุบันและต้นทุนตามฐานกิจกรรม ซึ่งผลการวิจัยพบว่า สำหรับปริมาณการผลิตจำนวนน้อย ต้นทุนฐานกิจกรรมมีค่าสูงกว่าต้นทุนแบบเดิมของบริษัท แต่เมื่อปริมาณการผลิตเพิ่มขึ้น ต้นทุนตามฐานกิจกรรมจะมีค่าต่ำกว่าต้นทุนแบบเดิมของบริษัท ซึ่งแสดงให้เห็นว่าระบบบัญชีต้นทุนฐานกิจกรรมช่วยทำให้บริษัททราบข้อมูลต้นทุนการผลิตของแต่ละงาน ได้อย่างแม่นยำขึ้น เพื่อใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการวางแผนและตัดสินใจในธุรกิจสำหรับผู้บริหาร รวมทั้งยังสามารถใช้เป็นแนวทางในการควบคุมและลดต้นทุนการผลิตได้อีกด้วย

Heaney (2004) ได้พัฒนาระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเข้ากับการบริการของห้องสมุด Oxford University เพื่อทำการศึกษาถึงความมีประสิทธิภาพในการทำงานของหน่วยงานและคำนวณหาต้นทุนการบริการที่แท้จริง รวมทั้งต้องการเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานและพัฒนาให้เป็นหน่วยงานที่ดีที่สุดขององค์กร โดยเริ่มทำการศึกษาด้วยการระบุกิจกรรม และทำการปันส่วนต้นทุน ซึ่งส่วนใหญ่เป็นค่าจ้างพนักงานที่ทำงานกระจายไปตามแต่ละกิจกรรม และทำการปันส่วนต้นทุน ซึ่งส่วนใหญ่เป็นค่าจ้างพนักงานที่ทำงานกระจายไปตามแต่ละกิจกรรม ซึ่งผลการวิจัยทำให้ทราบถึงต้นทุนการบริการรวมของห้องสมุดในแต่ละห้อง และต้นทุนต่อหน่วยตามแต่ละกิจกรรม นอกจากนี้ ข้อมูลที่ได้ยังสามารถนำไปใช้ในการวางแผนและจัดสรรบุคลากรให้เหมาะสมตามงานแต่ละกิจกรรมอีกด้วย

Dickinson and Lere (2003) ได้ทำการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมโดยการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานขาย เพื่อจัดสรรทรัพยากรอย่างเหมาะสม ซึ่งกิจกรรมทางการขายถือว่าค่อนข้างมีความซับซ้อน โดยการปันส่วนค่าใช้จ่ายนั้นไม่ควรใช้ปริมาณยอดขายเพียงอย่างเดียวในการปันส่วน และผลการศึกษาพบว่า แนวคิด ABC สามารถพัฒนาการประเมินผลการปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี โดยไม่จำเป็นต้องวัดผลการปฏิบัติงานที่ผูกติดกับยอดขายหรือกำไรเสมอไป เนื่องจากกิจกรรมการขายนั้นมักมีความหลากหลายในตัวผลิตภัณฑ์ ซึ่งต้นทุนในการขาย

สินค้าในแต่ละประเภทจึงมีความแตกต่างกัน ทั้งขนาด ปริมาณ รูปร่างและลักษณะเฉพาะสินค้า รวมทั้งขั้นตอนกิจกรรมที่แตกต่างกัน เช่น การเจรจาต่อรองกับลูกค้า การส่งเสริมการขาย การปิดการขาย เป็นต้น

Grandlich (2004) ได้ทำการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมใช้กับโรงพยาบาล Froedtert Memorial Lutheran ในฝ่ายศัลยกรรม เพื่อต้องการข้อมูลต้นทุนการใช้ทรัพยากรที่เกิดขึ้นจริงในงานบริการ ซึ่งการศึกษาพบว่าระบบ ABC สามารถใช้ในการระบุต้นทุน ควบคุมต้นทุนให้เหมาะสม และยังสามารถค้นหาข้อผิดพลาดจากผลต่างที่เกิดขึ้น ซึ่งนำไปสู่การกำหนดมาตรฐาน นอกจากนี้ยังสามารถนำข้อมูลไปเทียบเคียงกับหน่วยงานอื่นที่มีการเก็บรวบรวมข้อมูลเช่นเดียวกัน เพื่อการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง

Kline (2003) ยังได้มีการสนับสนุนให้หน่วยงานราชการใช้ระบบ ABC ควบคู่ไปกับ Benchmarking ซึ่งถือเป็นสองเครื่องมือที่มีความสัมพันธ์กัน โดยเครื่องมือทั้งสองต่างมีความจำเป็นในการวิเคราะห์และทำความเข้าใจถึงขั้นตอนของต้นทุนในแต่ละกิจกรรม โดยแนวคิด ABC จะทำการจัดหาข้อมูลต้นทุนที่ถูกต้อง รวมถึงการจัดประเภทข้อมูล โครงสร้างต้นทุนที่จำเป็นต่อการแข่งขันและพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ส่วน Benchmarking นั้นเป็นการเปรียบเทียบประสิทธิภาพของต้นทุนตามแต่ละส่วนงาน ซึ่งการเปรียบเทียบจะมากหรือน้อยนั้น ขึ้นอยู่กับการจำแนกโครงสร้างต้นทุน โดยจะเกิดการพัฒนาขึ้นจากการเปรียบเทียบกิจกรรมและบริการในส่วนงานที่มีประสิทธิภาพงานที่ดีที่สุด

Lp, Li and Yau (2003) ได้ทำการประยุกต์แนวคิดต้นทุนฐานกิจกรรมกับหน่วยงานพิเศษขนาดเล็กแห่งหนึ่งชื่อว่า HKXYZ ในฮ่องกง โดยหน่วยงานดังกล่าวมีหน้าที่ในการพัฒนาคุณภาพชีวิตของผู้หญิง โดยจัดโปรแกรมการศึกษาและแก้ไขปัญหาแก่สตรี รวมถึงการสร้างความเสมอภาคให้เกิดขึ้นระหว่างชายและหญิง โดยงานวิจัยมีการกำหนดกิจกรรมเพื่อคำนวณต้นทุนการบริการวิเคราะห์กิจกรรมเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานบริการ และทำการวัดความเชื่อมโยงกันระหว่างทรัพยากรที่ใช้ไปกับผลผลิต ซึ่งระบบ ABC ถือเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้ผู้จัดการสามารถ

1. จัดหาข้อมูลพื้นฐานในการตัดสินใจ
2. ส่งเสริมการบริหารงานตามกิจกรรมและผลผลิต
3. ตอบสนองความพึงพอใจแก่ประชาชน
4. ทำให้ใช้ทรัพยากร ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

Lee and Kao (2001) ได้ทำการวิเคราะห์ต้นทุนการดำเนินงานของตลาดค้าส่งปลา Pu-Shin ในไต้หวัน ซึ่งประยุกต์แนวคิด ABC ร่วมกับเทคนิคแบบจำลอง โดยใช้แบบจำลองสรุปผลการคำนวณต้นทุน ABC เพื่อการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตให้มีความถูกต้องยิ่งขึ้นสำหรับปลาหนึ่งกิโลกรัม โดยใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องและถูกต้องจากระบบบัญชีบริหารของตลาดค้าส่งปลา Pu-Shin และจากการศึกษาพบว่า ต้นทุนต่อปลาหนึ่งกิโลกรัมตามแนวคิด ABC สูงกว่าต้นทุนตามแนวคิด



แบบเดิมอยู่เล็กน้อย เนื่องจากการคำนวณตามแนวคิด ABC ได้มีการคำนวณโดยรวมค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ด้วย ซึ่งผลจากการใช้แนวคิด ABC ช่วยให้ผู้บริหารมีข้อมูลใช้ในการตัดสินใจได้ดีกว่าการคำนวณแบบเดิม

Newman and Robinson (1998) ได้ศึกษาถึงการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมไปกับห้องสมุดประเทศออสเตรเลีย ซึ่งมีขั้นตอนดังนี้

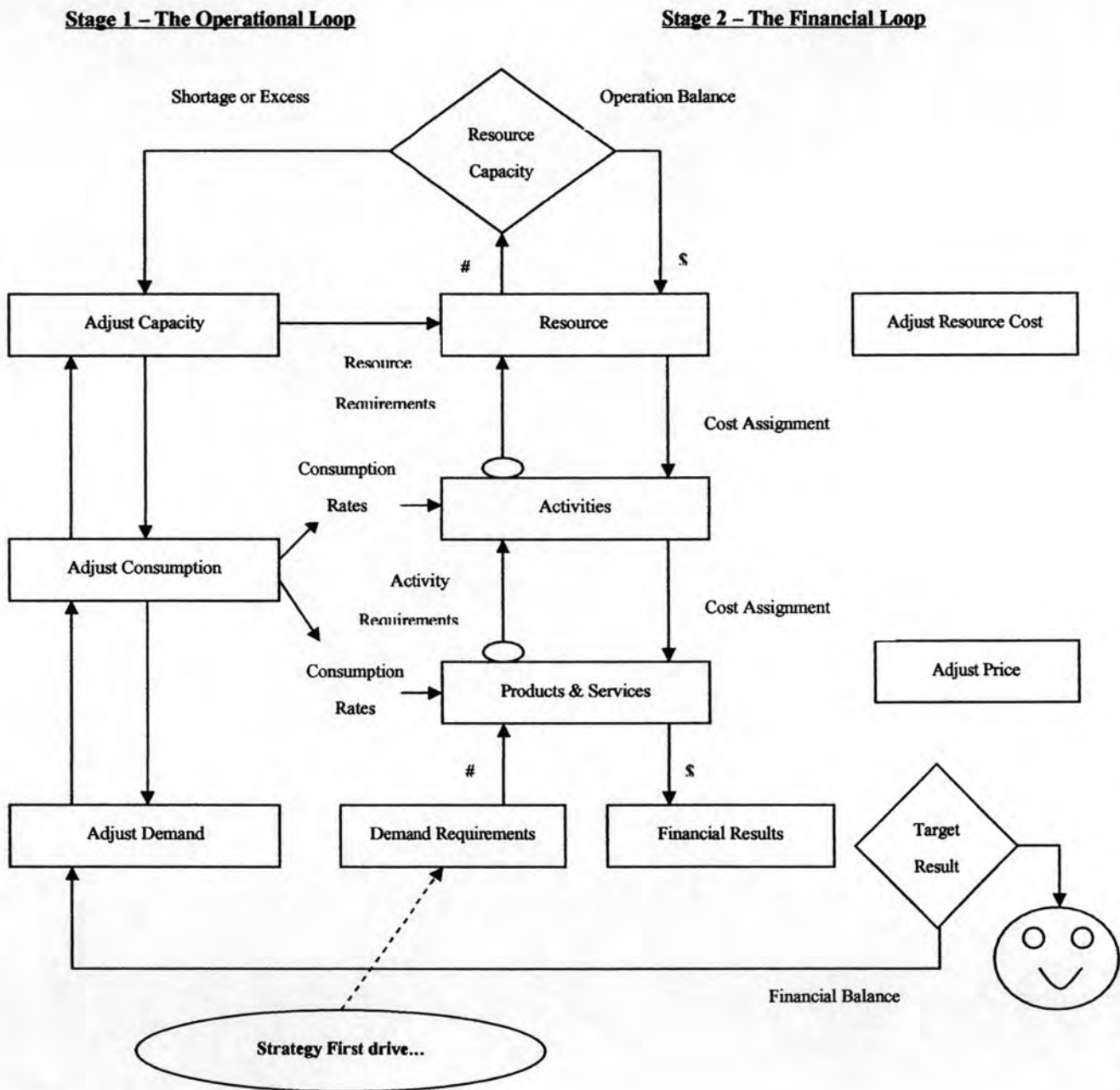
1. การสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ห้องสมุด เพื่อให้ได้ข้อมูลหน้าที่และความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ในการกำหนดกิจกรรมหลัก
2. การกำหนดกิจกรรมย่อยและตัวหลักคั่นที่เหมาะสมในแต่ละกิจกรรม
3. การวิเคราะห์ข้อมูลกิจกรรมแต่ละอย่าง เพื่อจัดสรรค่าใช้จ่ายเข้าสู่กลุ่มกิจกรรม ซึ่งหากได้ข้อมูลที่ไม่ชัดเจนหรือไม่เพียงพอ ก็ทำการเก็บรวบรวมอีกครั้ง โดยสุ่มใช้ช่วงเวลาทำงานที่เหมาะสม และคำนวณอัตราจัดสรรทรัพยากรเข้าสู่แต่ละกิจกรรม
4. การคำนวณต้นทุนกิจกรรมตามแต่สิ่งที่ต้องการจะคิดต้นทุน

Goddard and Ooi (1998) ได้พัฒนาระบบต้นทุนฐานกิจกรรมขึ้นใช้ในระบบบัญชีของมหาวิทยาลัยเซา-แรมตัน ประเทศอังกฤษ โดยเลือกประยุกต์กับการบริการห้องสมุด เพื่อแก้ปัญหาการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลาง โดยผลการศึกษาพบว่า การปันส่วนด้วยระบบ ABC ช่วยแก้ปัญหการปันส่วนค่าใช้จ่ายส่วนกลางให้มีความถูกต้องมากขึ้น และทำให้เกิดการพัฒนาที่มีประสิทธิภาพแก่องค์กร

Lana Liu (2005) ได้ทำการนำระบบต้นทุนฐานกิจกรรมมาใช้กับหน่วยงานรัฐบาลแห่งหนึ่ง ซึ่งรับบริการการว่าความดำเนินคดีต่าง ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ถึงการใช้ทรัพยากรที่เหมาะสมในการดำเนินงาน แต่เนื่องจากปริมาณงานว่าความได้ลดลงอย่างมาก แต่ในขณะที่เงินเดือนที่ต้องจ่ายให้กับบุคลากรนั้นเท่าเดิม (คิดเป็น 85 เปอร์เซ็นต์ของต้นทุน) จึงได้มีการประยุกต์ระบบการวางแผนทรัพยากรตามฐานกิจกรรมมาใช้ (Activity-Based Resource Planning) เพื่อใช้ในการวางแผนการใช้ทรัพยากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยจะต้องมีการวางรากฐานการใช้ระบบต้นทุนฐานกิจกรรมเสียก่อน

นอกจากนี้ทางด้าน CAM-I (The Consortium for Advanced Manufacturing-International) โดย Sandison, Hansen and Torok (2003) ได้มีการวิจัยแนวความคิดในการวางแผนและการงบประมาณฐานกิจกรรม (Activity-Based Planning and Budgeting) เพื่อเป็นแนวทางในการนำไปใช้ในองค์กรต่าง ๆ โดยในส่วนสำคัญของแนวความคิดนี้นั้นอยู่ที่ระบบ Closed Loop Model ซึ่งเป็นวิธีการรวมมองทั้งการวางแผนและการจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรมไว้ในภาพเดียวกัน และเน้นความสำคัญกับความสมดุลทางการปฏิบัติงาน (Operational Balance) มาเป็นอันดับแรก และให้ความสำคัญกับความสมดุลทางการเงิน (Financial Balance) เป็นลำดับถัดไป

The Closed Loop สามารถแสดงให้เห็นถึงกลยุทธ์ขององค์กร ทรัพยากรที่ใช้กับกำลังการผลิตที่จะกระทบต่อการพยากรณ์ผลการปฏิบัติงานทางการดำเนินงานและทางการเงิน ถือเป็น การเชื่อมโยงกลยุทธ์ทั้งหมด โดยสร้างจากแนวคิดกิจกรรม ซึ่งเป็นกระบวนการประมาณการอย่างสมเหตุสมผล โดยการเปลี่ยนความต้องการของลูกค้าเป็นทรัพยากรที่ต้องใช้ เพื่อบรรลุผลความสมดุลทั้งทางการปฏิบัติงานและทางการเงิน ซึ่งสามารถแสดงรายละเอียดได้ดังนี้



ที่มา: Cost Management 2003: 4

รูปภาพที่ 2.4 Closed Loop Model



### กระบวนการของ Closed Loop Model

**ขั้นตอนที่ 1 (Stage 1: The Operational Loop)** เริ่มจากการพัฒนาแผนการปฏิบัติงานให้เหมาะสมตามกลยุทธ์และการศึกษาความต้องการ (ผลิตภัณฑ์ บริการ ลูกค้า) สำหรับช่วงเวลาที่ต้องการจัดทำงบประมาณ ซึ่งแนวคิดฐานกิจกรรมนั้นจะช่วยประมาณการทรัพยากรที่จะต้องใช้ในการปฏิบัติงาน โดยจะต้องแปลงปริมาณความต้องการมาเป็นปริมาณกิจกรรมที่ต้องใช้ โดยใช้อัตราการใช้ต้นทุนกิจกรรม (Activity Consumption Rates) และต่อมาจะต้องแปลงปริมาณกิจกรรมที่ต้องใช้ไปเป็นปริมาณทรัพยากรที่จะต้องใช้โดยใช้อัตราการใช้ (Consumption Rate) ซึ่งอัตราการใช้นั้นหาได้จากข้อมูลฐานกิจกรรม โดยจะต้องคำนึงถึงความเหมาะสมกับแผนงานที่เปลี่ยนไปและช่วงเวลานั้น ๆ ด้วย โดยทั่วไปนั้น อัตราการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรมจะแสดงผลเป็นหน่วยต่อความต้องการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม ส่วนอัตราการใช้นั้นจะแสดงเป็นตัวอย่างในการปฏิบัติกิจกรรมหนึ่ง ๆ ซึ่งอาจแสดงเป็นระยะเวลาหรืออื่น ๆ

โดยในการที่ความสมดุลทางการปฏิบัติงานจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อปริมาณความต้องการเท่ากับทรัพยากรที่จัดเตรียมไว้ ซึ่งจะต้องมีกำลังการผลิตที่เพียงพอด้วย โดยถ้าหากเกิดส่วนขาดหรือส่วนเกินขึ้น ก็จะทำให้ไม่เกิดความสมดุล ซึ่งฝ่ายบริหารจะต้องปรับปรุงกำลังการผลิต อัตราการใช้ต้นทุนฐานกิจกรรม อัตราการใช้ หรือปริมาณความต้องการ ซึ่งสิ่งสำคัญที่สุดของหลักเกณฑ์ความสมดุลทางการปฏิบัติงาน คือ การบริหารทรัพยากรที่มีอยู่โดยไม่ได้คำนึงถึงแค่ข้อมูลที่เป็นตัวเลขเพียงอย่างเดียว เช่น การบริหารกำลังการผลิต (ชั่วโมงแรงงาน) ที่สามารถปฏิบัติได้อย่างสมดุล

**ขั้นตอนที่ 2 (Stage 2: The Financial Loop)** เป็นการพัฒนาแผนทางการเงินจากแผนการปฏิบัติงาน ซึ่งความสมดุลทางการเงิน คือ การบรรลุแผนทางการเงินโดยนำข้อมูลปริมาณหรืออัตราต่าง ๆ จากแผนทางการปฏิบัติงานส่งต่อไปยังบทสรุปทางการเงินที่ต้องการ เช่น อัตราต่อผลตอบแทนจากการลงทุน อัตราความสามารถในการทำกำไร เป็นต้น โดยแผนทางการเงินจะต้องมีแผนงานที่ชัดเจน โดยองค์กรจะนำข้อมูลจากแผนการปฏิบัติงาน ไม่ว่าจะเป็นปริมาณความต้องการ อัตราต่าง ๆ และข้อมูลต้นทุนมาใช้ประกอบการวางแผน ซึ่งถ้าแผนทางการเงินล้มเหลว ก็แสดงให้เห็นถึงความไม่สมดุลทางการเงิน โดยการปรับปรุงเพื่อให้งบประมาณบรรลุตามเป้าหมายนั้น ก็สามารถปรับปรุงได้ 5 องค์ประกอบ คือ

1. ปริมาณความต้องการ
2. กิจกรรมและทรัพยากรที่ใช้
3. กำลังการผลิต
4. ต้นทุนทรัพยากร
5. ราคาผลิตภัณฑ์หรือบริการ