

บทที่ 6

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

สรุปผลการวิจัย

การวิจัยเรื่อง “การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมเพื่อการวางแผนและการควบคุมการปฏิบัติงาน สำหรับส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย กรมสรรพากร” เป็นการวิจัยเชิงประยุกต์ โดยนำผลการวิเคราะห์ความแตกต่างของกิจกรรมการปฏิบัติงานและตัวหลักต้นทุน รวมถึงการประมาณการค่าเฉลี่ยของระยะเวลาการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมจากแบบสำรวจ ไปใช้กำหนดต้นทุนฐานกิจกรรม โดยมีวัตถุประสงค์ในการวิจัย ดังนี้

1. เพื่อศึกษากิจกรรมและกระบวนการปฏิบัติงาน ทรัพยากรที่ใช้และกำหนดตัวหลักต้นทุนที่เหมาะสมของส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย กรมสรรพากร
2. เพื่อคำนวณต้นทุนการบริการตามแนวคิด ABC ของส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย กรมสรรพากร

ในส่วนของระเบียบวิธีวิจัยนั้น เริ่มจากการสร้างแบบสำรวจ ซึ่งได้จากการศึกษาแนวการปฏิบัติกรมสรรพากร การสัมภาษณ์และการเข้าสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของทีมกำกับดูแล 8 สำนักงานสรรพากรพื้นที่ระยอง จากนั้นจึงได้ทำการเลือกกลุ่มตัวอย่าง โดยใช้วิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบหลายขั้นตอน เริ่มจากการเลือกกลุ่มตัวอย่างโดยใช้พื้นที่ การเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบโควตา(3:1) และการเลือกกลุ่มตัวอย่างโดยการจับสลาก และคำนวณขนาดตัวอย่างแบบไม่ใส่คืนได้จำนวน 82 ทีมกำกับดูแล แต่เนื่องจากผู้วิจัยได้ประมาณอัตราการตอบกลับไว้ที่ 40% ผู้วิจัยจึงทำการส่งแบบสำรวจจำนวน 218 ทีมกำกับดูแล

สำหรับการประมวลผลและการวิเคราะห์ข้อมูลนั้น ทำโดยการใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS for Windows ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ

1. การทดสอบสมมติฐาน
 - 1.1 การทดสอบความแตกต่างของสัดส่วนกิจกรรมการปฏิบัติงาน (A1 – K3) ของทีมกำกับดูแลผู้เสียหาย ในแต่ละสำนักงานสรรพากรภาค ที่ระดับนัยสำคัญ .05
 - 1.2 การทดสอบความแตกต่างของสัดส่วนตัวหลักต้นทุนกิจกรรมการปฏิบัติงาน (a1 – k3) ของทีมกำกับดูแลผู้เสียหาย ในแต่ละสำนักงานสรรพากรภาค ที่ระดับนัยสำคัญ .05
2. การประมาณค่าเฉลี่ยประชากรแบบช่วง (μ) โดยประชากรมีการแจกแจงใด ๆ และ ขนาดตัวอย่างมีขนาดใหญ่ ($n \geq 30$) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

จากการประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูลสามารถแบ่งกิจกรรมของส่วนกับดูแลผู้เสียหาย ออกเป็น 10 กลุ่มกิจกรรม (A-J) โดยมีกิจกรรมย่อยทั้งสิ้น 48 กิจกรรม (A1-J5) และมีตัวหลักคั่นต้นทุน กิจกรรม 10 ตัวหลักคั่นต้นทุน (a-j) รวมถึงการประมาณการเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม

ผู้วิจัยได้นำผลการวิเคราะห์มาใช้ในการกำหนด โครงสร้างต้นทุนฐานกิจกรรมของส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย ซึ่งสามารถแบ่ง โครงสร้างต้นทุนฐานกิจกรรมออกเป็น 5 งานหลัก ประกอบด้วย

1. ต้นทุนงานตรวจสอบสภาพกิจการ (Cost 1 = Cost1.1 + Cost1.2 + Cost1.3)
2. ต้นทุนงานตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Cost2 = Cost2.1 + Cost2.2 + Cost2.3)
3. ต้นทุนงานตรวจคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล (Cost3 = Cost3.1 + Cost3.2 + Cost3.3)
4. ต้นทุนงานตรวจคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Cost4 = Cost4.1 + Cost4.2 + Cost4.3)
5. ต้นทุนงานตรวจสอบชั้นใบกำกับภาษี (Cost5 = Cost5.1 + Cost5.2)

ในแต่ละ โครงสร้างต้นทุนนั้น สามารถแบ่งปัจจัยที่ผลต่อ โครงสร้างต้นทุนได้ 2 ลักษณะ คือ ปัจจัยด้านลักษณะธุรกิจที่ออกตรวจ ซึ่งประกอบด้วยธุรกิจผลิต ธุรกิจซื้อขายไป และธุรกิจบริการ และปัจจัยด้านปริมาณเอกสารประกอบสำนวนของทีมกำกับดูแล ซึ่งประกอบด้วยเอกสารประกอบสำนวนปริมาณน้อย ปริมาณปานกลาง และปริมาณมาก โดยในส่วนของประยุกต์สำหรับส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย สำนักงานสรรพากรพื้นที่ระยองนั้น ผู้วิจัยได้ทำการเก็บรวบรวมค่าใช้จ่ายประจำปีงบประมาณ 2549 และข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เพื่อกำหนดต้นทุนตาม โครงสร้างต้นทุนฐานกิจกรรมที่กำหนดไว้ ซึ่งแสดงผลการคำนวณได้ดังนี้

ตาราง 6.1 สรุปต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย สำนักงานสรรพากรพื้นที่ระยอง

งานกำกับดูแล	ปริมาณเอกสาร	ประเภทธุรกิจ		
		ซื้อขายไป	ผลิต	บริการ
1. ตรวจสอบสภาพกิจการ	น้อย	2,536.47	2,958.12	2,533.45
	ปานกลาง	2,656.96	3,078.61	2,653.94
	มาก	2,801.51	3,223.16	2,798.49
2. ตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม	น้อย	1,643.25	1,823.01	1,657.72
	ปานกลาง	1,743.84	1,923.60	1,757.79
	มาก	1,926.19	2,105.95	1,940.14
3. ตรวจคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล	น้อย	2,003.93	2,254.34	2,058.90
	ปานกลาง	2,108.00	2,358.41	2,162.97
	มาก	2,283.74	2,534.15	2,338.71
4. ตรวจคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	น้อย	1,279.67	1,347.32	1,284.91
	ปานกลาง	1,380.49	1,448.14	1,385.73
	มาก	1,562.40	1,630.05	1,567.64
5. ตรวจสอบชั้นใบกำกับภาษี		1,061.81	1,044.09	1,016.55

ซึ่งข้อมูลต้นทุนฐานกิจกรรมข้างต้นนี้ มีข้อกำหนดเบื้องต้น คือ

1. ระยะทางในการเดินทางออกตรวจ คือ 30 กิโลเมตร
2. ปริมาณสัดส่วนเอกสารที่ใช้ประกอบสำนวนมีปริมาณ 30% 50% และ 20% (ปริมาณน้อย ปานกลาง และมาก ตามลำดับ)

อภิปรายผลการวิจัย

การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมสำหรับส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย กรมสรรพากร สามารถ กำหนดโครงสร้างต้นทุนงานบริการออกเป็น 5 งาน สำนักงานสรรพากรพื้นที่ระยองสามารถแบ่ง ประเด็นการอภิปรายผลการวิจัยออกเป็น 3 ส่วน คือ

1. ลักษณะต้นทุนงานกำกับดูแล

จากข้อมูลต้นทุนงานกำกับดูแลซึ่งจำแนกออกเป็น 5 งานหลัก สามารถสรุปได้ว่า ต้นทุนงานบริการที่มีต้นทุนสูงที่สุด คือ งานการตรวจสภาพกิจการ เนื่องจากการตรวจสภาพกิจการมีการใช้กิจกรรมในการปฏิบัติงานมากที่สุด (24 กิจกรรม) ซึ่งงานบริการจะใช้ทรัพยากรมนุษย์เป็นค่าใช้จ่ายหลัก (เงินเดือน เบี้ยเลี้ยง ค่าตอบแทนอื่น ๆ) ดังนั้น การกำหนดระยะเวลาที่ใช้ไปในแต่ละกิจกรรมจึงมีส่วนสำคัญเป็นอย่างมากสำหรับการคำนวณต้นทุนฐานกิจกรรม โดยปัจจัยด้านลักษณะธุรกิจของผู้ประกอบการและปริมาณเอกสารประกอบสำนวนก็มีส่วนสำคัญต่อต้นทุนงานกำกับดูแล กล่าวคือทีมกำกับดูแลที่ออกตรวจสภาพกิจการที่เป็นธุรกิจผลิตย่อมมีความน่าจะเป็นที่จะใช้ทรัพยากรมากกว่าธุรกิจงานบริการและซื้อขายไป การออกตรวจธุรกิจผลิตนั้น ทีมกำกับดูแลต้องระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจนานกว่าการตรวจธุรกิจประเภทอื่น เนื่องจากความแตกต่างทางด้านปริมาณสินค้าและวัตถุดิบ ยอดการซื้อและการขาย จำนวนพนักงาน รวมถึงกระบวนการผลิตที่ซับซ้อน และหากสำนวนผู้ประกอบการมีปริมาณมากด้วยแล้ว ก็ยังมีผลต่อต้นทุนที่สูงขึ้นด้วย เนื่องจากทีมกำกับต้องใช้เวลามากในการจัดเตรียมและหาข้อมูล รวมทั้งปริมาณวัสดุสำนักงานที่ต้องใช้มากก็จะเป็นเงาตามตัว และลักษณะที่สำคัญของต้นทุนงานกำกับดูแลอีกประการคือ ค่าใช้จ่ายการบริการมีลักษณะของต้นทุนคงที่มากกว่าต้นทุนผันแปร จึงมีผลต่อการการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่คลาดเคลื่อนได้ง่าย

2. ประโยชน์ที่ส่วนกำกับดูแลจะได้รับจากการประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรม

2.1 การวางแผน การประมาณการทรัพยากรที่จะต้องใช้ในการแต่ละปีงบประมาณ จากการวิเคราะห์ข้อมูลต้นทุนถือเป็นการหาสาเหตุจากการใช้ทรัพยากรทั้งในแง่ของปริมาณและมูลค่าของทรัพยากรที่จะใช้ เนื่องจากข้อมูลต้นทุน คือ ข้อมูลทรัพยากรที่มีที่ไปที่ไป มีการเก็บตัวเลขจากสถิติของ

งานที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้น กี่วางแผนงาน โดยคำนึงถึงข้อมูลต้นทุนจึงมีส่วนสำคัญต่อการบริหารงานให้ได้ตามเป้าหมายที่ต้องการ ซึ่งก็คือ การจัดการให้งานบริการเป็นไปตามเป้าหมายและการบริหารงานบริการให้ได้คุณภาพและมาตรฐาน ซึ่งคำถามที่อาจตามมาจากการวางแผนโดยใช้ข้อมูลต้นทุน เช่น

- ปริมาณเจ้าหน้าที่ที่มีความสอดคล้องกับปริมาณผู้ประกอบการที่ต้องรับผิดชอบหรือไม่
- ผลตอบแทนที่เจ้าหน้าที่ได้รับมีความเหมาะสมมากน้อยเพียงใด
- ยานพาหนะมีความสอดคล้องกับจำนวนทีมกำกับดูแลหรือไม่ ฯลฯ

2.2 การควบคุมการปฏิบัติงาน นอกจากการใช้ข้อมูลต้นทุนฐานกิจกรรมในการวางแผนแล้ว ก็ยังสามารถนำมาใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานได้อีกด้วย กล่าวคือ เมื่อมีการระบุกิจกรรมการปฏิบัติงาน มีต้นทุนเกิดขึ้นความรับผิดชอบก็เกิดขึ้นตามไปด้วย ดังนั้น หากการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามกิจกรรมที่มีการกำหนดขึ้นหรือมีการปฏิบัติกิจกรรมใดเพิ่มเติม ผู้บริหารก็จะสามารถติดตามข้อมูลส่วนนี้ ได้จากการวิเคราะห์ส่วนต่างของต้นทุนกิจกรรม ซึ่งจะมีส่วนช่วยในการบริหารงบประมาณไม่ให้รั่วไหลไปกับสิ่งที่ไม่มีประสิทธิภาพ

3. ปัญหา อุปสรรค และแนวทางแก้ไข

3.1 การออกตรวจสภาพกิจการ ณ สถานประกอบการ ถือเป็นหน้าที่หลักของทีมกำกับดูแลผู้เสียภาษี ซึ่งการออกตรวจในแต่ละครั้งก็มีต้นทุนที่เกิดขึ้น ดังนั้นหากการออกตรวจแล้วไม่สามารถพบผู้ประกอบการที่จะให้ออกตรวจได้ ก็ถือเป็นความล้มเหลวอย่างหนึ่งในการปฏิบัติงาน แต่ปัญหาการไม่พบผู้ประกอบการในการออกตรวจ อาจเกิดจากการไม่มีข้อมูลสำคัญในการติดต่อ เช่น แผนที่สถานประกอบการ หมายเลขโทรศัพท์ หรือรูปถ่าย ซึ่งข้อมูลเหล่านี้สามารถบ่งบอกข้อมูลผู้ประกอบการได้ชัดเจน โดยหน่วยงานที่มีข้อมูลเหล่านี้ เช่น หน่วยงานการออกหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษี ฝ่ายสำรวจตามสาขา หน่วยงานที่รับจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรมีความร่วมมือในการประสานข้อมูลให้สามารถร่วมใช้ข้อมูลพื้นฐานในทางราชการได้ เช่น การสแกนแผนที่หรือรูปถ่ายลงในระบบคัดค้นข้อมูล รวมทั้งข้อมูลที่จำเป็นในทางราชการ เพื่ออำนวยความสะดวกแก่หน่วยงานอื่นที่ต้องร่วมใช้ข้อมูลส่วนนี้ อันจะมีผลต่อการลดต้นทุนการออกตรวจสภาพ

3.2 สำหรับงานกำกับดูแล ถือเป็นงานที่ต้องใช้ทั้งศาสตร์และศิลป์ในการปฏิบัติงาน เนื่องจากทีมกำกับดูแลจะต้องพบปะกับผู้ประกอบการในทุกระดับ เทคนิคการเจรจาต่อรองถือเป็นหลักการสำคัญสำหรับงานกำกับดูแล รวมถึงต้องเป็นผู้รอบรู้ทางด้านกฏระเบียบและภาษีอากรควบคู่ไปด้วย ดังนั้น หากเจ้าหน้าที่ขาดคุณสมบัติคุณสมบัติหนึ่ง ไปหรือเป็นผู้ที่ไม่สุจริต ก็อาจส่งผลกระทบต่อเงิน

ภาษีที่รั่วไหลไปได้ ดังนั้นทางกรมสรรพากรจึงควรให้ความสำคัญกับหน่วยงานทรัพยากรมนุษย์ รวมถึงการจัดอบรมให้ความรู้แก่ข้าราชการตามความเหมาะสม โดยพิจารณาจากข้อมูลต้นทุนที่เสียไปกับประโยชน์ที่จะได้รับ โดยต้นทุนที่เสียไปนั้น ให้คำนึงถึงต้นทุนค่าเสียโอกาสเป็นสำคัญ

ข้อจำกัดทางการวิจัย

1. ผู้วิจัยได้กำหนดกิจกรรมการปฏิบัติงานมาตรฐาน โดยพิจารณาเฉพาะกิจกรรมที่สำคัญ สำหรับงานกำกับดูแล และไม่ได้คำนึงถึงต้นทุนที่เกิดจากส่วนงานอื่น ๆ ที่สนับสนุน กิจกรรมการปฏิบัติงานของส่วนกำกับดูแล เช่น ต้นทุนจากฝ่ายวางแผน เป็นต้น
2. ผู้วิจัยไม่ได้พิจารณาถึงค่าเสื่อมราคาในการกำหนดโครงสร้างต้นทุน

ข้อเสนอแนะ

1. การต่อ ยอดการบริหารงานในมุมมองแบบกิจกรรม เช่น การจัดทำงบประมาณฐานกิจกรรม การใช้แนวคิดการบริหารงานฐานกิจกรรม
2. การปันส่วนค่าใช้จ่ายการบริการ เช่น ค่าสาธารณูปโภค ค่าซ่อมแซมครุภัณฑ์ เป็นต้น ควร ทำการศึกษาในรายละเอียดเชิงลึกของค่าใช้จ่าย เพื่อกำหนดตัวหลักต้นทุนที่เหมาะสมในการ กำหนดความรับผิดชอบของแต่ละส่วนงาน อันจะนำไปสู่การปันส่วนต้นทุนที่ใกล้เคียงมากขึ้น
3. การประยุกต์ต้นทุนฐานกิจกรรมสู่ส่วนกำกับดูแลในแต่ละสำนักงานสรรพากรพื้นที่อื่นหรือ หน่วยงานราชการอื่น โดยข้อมูลอาจมีความแตกต่างกันอยู่บ้างในการปฏิบัติงาน ตัวหลักต้นทุน และ ระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงในแต่ละพื้นที่ (Case Study) อันจะ นำไปสู่ทางเลือกใหม่ ๆ ในการบริหารงาน ซึ่งข้อมูลจะไม่ได้ถูกจำกัดอยู่แค่ในระเบียบสั่งทางราชการ หรืองบประมาณเท่านั้น เพราะหากในอนาคตหน่วยงานราชการขาดการอุดหนุนจากรัฐบาลแล้ว หน่วยงานที่มีข้อมูลเชิงลึกสำหรับการบริหารงานก็จะสามารถที่จะอยู่รอดหรือเลี้ยงตัวเองได้

