

## บทที่ 2

### การทบทวนวรรณกรรม

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

##### 2.1.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร

แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร ดังปรากฏในหนังสือสรรพากรศาสตร์ของกรมสรรพากร (พฤศจิกายน-ธันวาคม 2538) หัวข้อเรื่องปรัชญาและทิศทางการบริหารภาษีของกรมสรรพากร โดย สุรใจ สิรินุพงศ์ กล่าวโดยสรุปได้ว่า การบริหารงานตามหลักเกณฑ์ระบบภาษีอากรที่ดีเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวต้องดำเนินการ ดังนี้

- 1) ให้บริการที่ดีแก่ผู้เสียภาษีด้วยความเต็มใจ
- 2) ให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษีเพื่อให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบในระดับสูงสุด
- 3) ให้คำแนะนำถึงสิทธิและความรับผิดชอบในการเสียภาษี
- 4) ให้ทราบขอบเขตของการปฏิบัติตามกฎหมายและผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
- 5) ให้มีการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อให้มีการบริหารงานและจัดเก็บที่เหมาะสม
- 6) หาวิธีการที่ทันสมัยที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้นอย่างต่อเนื่องเพื่อ

ดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

การดำเนินการเพื่อให้วัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ดังกล่าว กรมสรรพากรจึงมุ่งเน้นหรือให้ความสำคัญกับการจัดเก็บภาษีในเชิงรุกหรือกิจกรรมก่อนการยื่นชำระภาษี เพื่อให้การยื่นชำระภาษีครบถ้วนถูกต้อง ด้วยการใช้กิจกรรมการให้บริการที่ดีเป็นบทบาทนำเพื่อให้ผู้เสียภาษีเกิดความพึงพอใจและสมัครใจเสียภาษีเป็นการให้บริการที่มีทิศทางมุ่งไปสู่ความสมัครใจอย่างยั่งยืน โดยมีแนวคิดในการบริหารงาน ดังนี้

- 1) หน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารภาษีอากร คือ จัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น ปรัชญาในการบริหารภาษีที่ควรจะเป็นก็คือ เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับทบทบัญญัติและเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร ให้มากที่สุด

2) ในการบริหารภาษีควรมีเป้าหมายสำคัญ 2 ด้าน คือ

2.1) การพยายามยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษี (Voluntary Compliance) ของประชาชนโดยทั่วไป

2.2) พยายามเพิ่มพูนประสิทธิภาพในการบริหารงานภายในองค์กรที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี

### 2.1.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารงานสรรพากรแนวใหม่ของกรมสรรพากร

แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารงานสรรพากรแนวใหม่ของกรมสรรพากรดังปรากฏในหนังสือแนวทางปฏิบัติงานของกรมสรรพากร(2544) กล่าวโดยสรุปได้ว่า การบริหารการจัดเก็บภาษี กรมสรรพากรจะมอบหมายประมาณการให้หน่วยจัดเก็บภาษีทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาครับผิดชอบดำเนินการจัดเก็บ โดยกำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมาย นโยบาย ระเบียบ แนวทางปฏิบัติ กระบวนการขั้นตอนในการบริหารเป็นเช่นเดียวกันทั่วประเทศ ซึ่งแต่ละหน่วยจัดเก็บต้องปรับการบริหารให้เหมาะสมกับแต่ละท้องถิ่น เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

นโยบายในการปฏิบัติงานด้านการกำกับดูแลผู้เสียภาษี โดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการและให้เป็นปัจจุบัน โดยกำหนดให้มีทีมกำกับดูแลแต่ละทีมจะมีอัตรากำลังเจ้าหน้าที่ตั้งแต่ 9 - 11 คน และแบ่งทีมกำกับดูแลออกเป็นทีมงานย่อย 3 ทีม ซึ่งจะได้รับมอบหมายให้กำกับดูแลผู้ประกอบการแยกตามประเภทกิจการ โดยอาจจะมีบางทีมกำกับดูแลที่รับผิดชอบมากกว่า 1 ประเภทกิจการ แต่ละทีมกำกับดูแลจะมีเจ้าหน้าที่ระดับ 7 หรือเจ้าหน้าที่ระดับ 6 เป็นหัวหน้าทีมงานมีหน้าที่บริหารจัดการเก็บภาษีอากรผู้ประกอบการที่ได้รับมอบหมาย

วัตถุประสงค์ของการกำกับดูแล เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเหมาะสมตามสถานะการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศและจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วนให้เป็นปัจจุบันโดยไม่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้าง

ขั้นตอนการกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดและให้เป็นปัจจุบันมีการปรับเปลี่ยนระบบการปฏิบัติงานใหม่ทางด้านการติดตามการชำระภาษีและการบริหารงานจัดเก็บภาษี โดยเน้นการตรวจสภาพกิจการ การตรวจสอบภาษีและการขอคืนภาษีให้เหมาะสม และรองรับวิธีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่กำหนดขึ้น โดยมีขั้นตอนของการปฏิบัติงานแต่ละด้านดังนี้

1) ด้านการติดตามการชำระภาษีและการบริหารงานจัดเก็บภาษี

1.1) ทีมงานจะต้องวางแผนออกตรวจสภาพกิจการเป็นการล่วงหน้าเป็นรายเดือนหรือรายไตรมาสให้เหมาะสมกับปริมาณของงานและอัตรากำลังโดยการตรวจสภาพกิจการเป็นงานหลักของการกำกับดูแลที่จะให้เจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแลทราบว่า ผู้ประกอบการมี

สถานประกอบการอยู่ ณ ที่ใด และมีสภาพกิจการเหมาะสมกับการยื่นเสียภาษีหรือไม่โดยมุ่งเน้นประเด็นสภาพข้อเท็จจริงของกำลังการผลิต การจ้างแรงงาน สินค้าและวัตถุดิบคงเหลือและข้อมูลบ่งชี้ที่จะนำไปคำนวณหารายรับของกิจการได้โดยให้ความสำคัญกับประเภทกิจการเป็นลำดับแรกคือ ผู้ส่งออก ผู้ประกอบการรายใหญ่ และให้จัดลำดับการตรวจสอบสภาพกิจการของผู้ประกอบการที่เหลือดังนี้

1.1.1) ประเภทกิจการที่มีความเสี่ยงสูงในการชำระภาษี ดังนี้

- ก) ผู้ผลิต
- ข) ผู้ให้บริการ
- ค) กิจการซื้อมา – ขายไป
- ง) ผู้ประกอบการอื่น

1.1.2) นิติบุคคลตั้งใหม่

1.1.3) กิจการที่มีข้อมูลเสียภาษีผิดปกติ เช่นจากการกำกับดูแล จากการขอคืนภาษี

1.1.4) ประเภทกิจการที่มีศักยภาพในการชำระภาษี

1.2) จัดเตรียมเอกสารเพื่อการตรวจสอบสภาพกิจการ ต้องมีบัตรประจำตัวข้าราชการ และหนังสือนำตัวเพื่อการตรวจสอบสภาพกิจการ ข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีของผู้ประกอบการตั้งแต่ต้นปีงบประมาณจนถึงเดือนปัจจุบันจากเครือข่ายคอมพิวเตอร์และข้อมูลอื่น ๆ ที่มีและรายงานตรวจสอบสภาพกิจการ

ออกตรวจสอบสภาพกิจการทุกรายตามลำดับความสำคัญ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เห็นสภาพอาคาร โรงงาน สำนักงาน เครื่องจักร สินค้าคงเหลือ วัตถุดิบคงเหลือ ปริมาณคนงาน ทรัพย์สินอื่น ๆ และสภาพของการประกอบกิจการ ให้แน่ใจว่าในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีของผู้ประกอบการถูกต้องตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน และเมื่อได้ตรวจสอบสภาพกิจการแล้วจะไม่ดำเนินการตรวจสอบสภาพกิจการซ้ำในปีงบประมาณเดียวกันเว้นแต่มีเหตุอันเชื่อได้ว่าสภาพกิจการเปลี่ยนแปลงไป

การตรวจสอบสภาพกิจการ เจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแลต้องพิจารณาความน่าเชื่อถือของผู้ประกอบการโดยดำเนินการ ดังนี้

1.2.1) คุณภาพความเก่า ใหม่ ความมั่นคงถาวรและการบำรุงรักษาอาคาร โรงงานสำนักงานและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์

1.2.2) คุณภาพความเก่า ใหม่ ปริมาณและอัตรากำลังการผลิตของเครื่องจักร

1.2.3) คุณลักษณะการประกอบกิจการที่แท้จริงของผู้ประกอบการ

1.2.4) วัตถุดิบคงเหลือและหรือสินค้าคงเหลือ

1.2.5) ในกรณีผู้ผลิต ให้พิจารณาวัตถุดิบหลักของกิจการ กระบวนการผลิต สูตรการผลิต รวมทั้งผู้ตรวจสอบผลผลิตที่ได้จริงในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งของวันที่เข้าตรวจ

1.2.6) การซื้อวัตถุดิบ ซื้อและขายสินค้ากับบุคคลใดเป็นใหญ่ และบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์ด้านทุนหรือด้านการจัดการกับผู้ประกอบการหรือไม่

1.2.7) จำนวนพนักงานและคนงานทั้งหมด จำนวนเงินเดือนและค่าจ้างที่จ่ายในแต่ละเดือนเพื่อเปรียบเทียบกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเพื่อพิจารณาประกอบขนาดของกิจการที่แท้จริง

1.2.8) ควรขอสำเนาเอกสารแบบ ภ.ง.ด. 50 งบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีล่าสุดพร้อมทั้งงบทดลองและกระดาษทำการของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี)

1.3) เมื่อได้ตรวจสอบสภาพกิจการแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแลจัดทำรายงานการตรวจสอบสภาพกิจการ วิเคราะห์การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีของผู้ประกอบการ ในรายที่พบว่าการยื่นรายรับอาจไม่ถูกต้องครบถ้วนตามสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการ เชิญผู้ประกอบการมาพบเพื่อสอบถามข้อเท็จจริงของการประกอบการเพิ่มเติม และให้รายงานความเห็นของผู้กำกับดูแลลงในรายงานการตรวจสอบสภาพกิจการ เพื่อขอยุติเรื่องในรายที่ไม่พบความผิดปกติหรือขออนุมัติดำเนินการตามความแก่กรณีรายที่พบความผิดปกติ

การตรวจสอบสภาพกิจการ ต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายในวันที่ออกตรวจสอบสภาพกิจการ และจัดทำรายงานตรวจสอบสภาพกิจการเสนอผู้บังคับบัญชาภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ออกตรวจสอบสภาพกิจการ

เอกสาร สำเนาเอกสาร หรือข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการให้จัดเก็บเป็นแฟ้มผู้ประกอบการ เรียงลำดับตามวันที่ที่เกิดรายการ บันทึกชื่อและเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรลงบนหน้าปกของแฟ้ม เพื่อใช้เป็นสำนวนเรื่องของผู้ประกอบการและให้จัดเก็บไว้ที่ทีมงานแยกเป็นประเภทกิจการเรียงตามลำดับเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร สำหรับรายที่ไม่มีเอกสาร สำเนาเอกสารหรือข้อมูลต่าง ๆ นอกจากผลวิเคราะห์ข้อมูลการชำระภาษี อาจใช้บนหน้าแฟ้มรายผู้ประกอบการในระบบเครือข่ายรัฐาการซึ่งจะให้ข้อมูลของผู้ประกอบการแต่ละราย เช่น ข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีทุกประเภท ประเภทของการประกอบกิจการ โดยจะใช้ข้อมูลดังกล่าวแทนแฟ้มรายผู้ประกอบการได้

1.4) ทุกวันสิ้นเดือน ให้เจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแลจัดทำรายงานผลการตรวจสอบสภาพกิจการส่งให้ ฝ่ายตรวจประเมินผล เพื่อสรุปผลการปฏิบัติงานของแต่ละทีมงานเสนอสรรพากรพื้นที่และจัดส่งสรุปรายงานผลการตรวจสอบสภาพกิจการถึงสำนักงานสรรพากรภาค ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป

## 2) ด้านการตรวจสอบภาษี

2.1) หัวหน้าทีมกำกับดูแลกำหนดประเด็นตรวจสอบที่มีนัยสำคัญ และกำหนดแผนการตรวจสอบ

2.2) ให้ทำการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้โดยเคร่งครัด

2.3) กรณีหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรในกรณีปกติให้ดำเนินการออกหมายเรียกให้เสร็จสิ้นภายใน 10 เดือน นับแต่วันครบกำหนดเวลาการยื่นแบบเสียภาษีและให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือนนับแต่วันออกหมายเรียกหากผลการตรวจสอบปรากฏว่าไม่พบประเด็นความผิด ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อยุติการตรวจสอบหรือพบประเด็นความผิดทำให้ต้องประเมินภาษีเพิ่มเติม ให้เสนอผู้บังคับบัญชาทำการประเมินภาษีอากรให้ครบถ้วน

2.4) กรณีหมายเรียกตรวจสอบกรณีขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบ ค.10 ที่ใกล้จะขาดอายุความการออกหมายเรียก หรือไม่สามารถปฏิบัติให้แล้วเสร็จภายในอายุความการออกหมายเรียก กรณีเห็นสมควรให้ออกตรวจสอบสภาพกิจการเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับมูลเหตุการขอคืนภาษีเท่านั้น ถ้าเคยออกตรวจสอบสภาพกิจการให้นำผลการตรวจสอบสภาพกิจการ ณ สถานประกอบการที่ได้ดำเนินการแล้วภายใน 6 เดือน มาใช้ประกอบในการพิจารณาด้วย (ถ้ามี) หากผลการตรวจสอบ ปรากฏว่ามีภาษีที่ต้องคืน เนื่องจากมีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ให้ตรวจสอบสาเหตุซึ่งทำให้เกิดผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ในกรณีไม่พบประเด็นความผิดให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่ออนุมัติคืนเงินภาษีต่อไป หรือพบประเด็นความผิดทำให้ต้องประเมินภาษีเพิ่มเติมให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อทำการประเมินภาษีอากรให้ครบถ้วน โดยให้ดำเนินการออกหมายเรียกให้เสร็จสิ้นภายใน 10 เดือนนับแต่วันครบกำหนดเวลาการยื่นแบบเสียภาษีและให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือนนับแต่วันออกหมายเรียก

2.5) กรณีการตรวจสอบการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม ค.10 กรณีที่มีมูลเหตุขอคืนภาษีชัดเจน เช่น คำนวณภาษีไว้เกิน เสียภาษีผิดอัตรา เสียซ้ำ เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีตามกฎหมาย เป็นต้น ให้ตรวจสอบข้อเท็จจริงตามมูลเหตุที่ขอคืนกับเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบและเสนอผลการตรวจสอบต่อผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาอนุมัติคืนเงินภาษีต่อไป แต่กรณีมีมูลเหตุอื่นไม่เข้าตามกรณีข้างต้น หากผลการตรวจสอบปรากฏว่า มีภาษีที่ต้องคืนเนื่องจากมีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ให้ตรวจสอบสาเหตุซึ่งทำให้เกิดผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ถ้าไม่พบประเด็นความผิด ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่ออนุมัติคืนเงินต่อไป หรือพบประเด็นความผิดทำให้ต้องประเมินภาษีเพิ่มเติมให้ผู้เสียภาษียื่นแบบเสียภาษีเพิ่มเติมด้วยโดยให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ได้รับแบบ ค.10

2.6) กรณีการตรวจสอบคำขอหรือคำร้องกรณีแจ้งเลิกกิจการที่มีหลักฐานอยู่ก่อนแล้วว่าเสียหายไม่ถูกต้องครบถ้วน แจ้งให้ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเพื่อชำระภาษีให้ครบถ้วนตามข้อมูลที่ปรากฏแล้วคดีเรื่อง หากผู้เสียหายไม่ยินยอมชำระภาษีให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อขออนุมัติออกหมายเรียกและให้ทำการตรวจสอบเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวกับข้อมูลนั้น ๆ โดยดำเนินการตามวิธีการตรวจสอบตามข้อ 3 โดยให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือนนับแต่วันครบกำหนดเวลาการยื่นแบบเสียภาษีของรอบระยะเวลาบัญชีที่แจ้งเลิกกิจการหรือวันรับแจ้งเลิกกิจการ

2.7) จัดทำรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากรเป็นรายเดือนและส่งถึงสำนักงานสรรพากรภาคโดยทาง E-Mail ภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป

### 3) การตรวจคืนภาษี

3.1) ให้ทีมกำกับดูแล ดำเนินการตรวจตามกลุ่มผู้ขอคืน ดังนี้

3.1.1) ผู้ประกอบการส่งออกที่ตีให้กำกับดูแลการเสียหายให้เป็นปัจจุบัน หากพบความผิดปกติของการยื่นชำระภาษีในเดือนภาษีใดให้ออกตรวจสอบสภาพกิจการภายหลังคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อดูข้อเท็จจริงของความผิดปกติที่เกิดจากสาเหตุใด

3.1.2) ผู้ประกอบการในทะเบียนผู้ขอคืนที่เป็นผู้ส่งออกให้วางแผนการออกตรวจสอบสภาพกิจการของผู้ประกอบการในทะเบียนผู้ขอคืนที่เป็นผู้ส่งออกล่วงหน้าเป็นรายไตรมาส โดยให้เรียงลำดับตามความสำคัญและความเสี่ยงในการขอคืนภาษี ทั้งนี้ให้ระบุรายชื่อผู้ประกอบการและเดือนภาษีที่จะทำการออกตรวจด้วยและส่งแผนการออกตรวจสอบสภาพกิจการดังกล่าวให้ฝ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่ายและคืนภาษี หรืองานคืนภาษี ฝ่ายกรรมวิธี แล้วแต่กรณีทราบเพื่อจัดส่งสำเนาภาพถ่ายแบบ ภ.พ.30 และแบบ ภ.พ.72 และดำเนินการชะลอการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการรายดังกล่าวในเดือนภาษีที่ระบุ ในกรณีที่ผู้ประกอบการยื่นแบบ ภ.พ.30 ขอคืนเงินสดและติดแจ้งการคัดเลือกรายเพื่อตรวจก่อนคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ดำเนินการตรวจเฉพาะประเด็นที่เป็นมูลเหตุการขอคืนภาษี

3.2) ให้ทีมกำกับดูแลสรุปผลการตรวจพร้อมแสดงความเห็นต่อผู้บังคับบัญชา โดยเร็วและรายงานผลการตรวจให้ฝ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่าย และคืนภาษี หรืองานคืนภาษี ฝ่ายกรรมวิธี แล้วแต่กรณีทราบ

3.3) จัดทำรายงานการค้างคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด และรายละเอียดงานค้างคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด ส่งถึงสำนักงานสรรพากรภาคเป็นรายเดือนภายในวันที่ 10 ของทุกเดือนทาง E-mail

### 2.1.3 แนวความคิดเกี่ยวกับองค์การและการเปลี่ยนแปลง

แนวความคิดเกี่ยวกับองค์การและการเปลี่ยนแปลงดังปรากฏในหนังสือ การประเมินประสิทธิผลขององค์การ ของ ภรณ์ มหามานนท์ (2529) กล่าวโดยสรุปได้ว่า รัฐกิจเป็นระบบเปิด (open system) ซึ่งมีปฏิริยาเคลื่อนไหว (dynamic interaction) กับสภาพแวดล้อม รัฐกิจประกอบด้วยองค์การของรัฐจำนวนหนึ่งซึ่งปฏิบัติงานเพื่อตอบสนองความต้องการของสังคม เอกสารขององค์การสหประชาชาติก็ระบุว่า การปฏิบัติงานขององค์การของรัฐจะถูกยกระดับให้ดีขึ้นได้ ถ้าการบริหารรัฐกิจจะยึด “ทฤษฎีสถานการณ์” (Contingency theory) คือ แนวความคิดที่ว่า การปฏิบัติงานขององค์การ พฤติกรรม และประสิทธิผลขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกขององค์การ

Bennis (1969 อ้างถึงในภรณ์ มหามานนท์, 2529) เห็นว่า การพัฒนาองค์การเป็นการสนองตอบต่อการเปลี่ยนแปลงเป็นยุทธศาสตร์ทางการศึกษาที่สลับซับซ้อนซึ่งมุ่งใช้เปลี่ยนแปลงความเชื่อ ทศนคติ ค่านิยม และโครงสร้างองค์การ เพื่อให้องค์การสามารถปรับปรุงตัวเองให้สอดคล้องกับเทคโนโลยี ผู้รับบริการ และสิ่งที่ท้าทายใหม่ ๆ รวมตลอดถึงการเปลี่ยนแปลงภายในองค์การ นั้น ๆ เอง

ตามแผนปฏิรูประบบบริหารภาครัฐเป็นแผนที่จะปฏิบัติระบบราชการในลักษณะขององค์การรวม หมายถึงปฏิรูปไปพร้อมกันทุกด้าน ซึ่งอาจเรียกได้ว่าเป็นกลไกการบริหารและจัดการประเทศให้สามารถแข่งขันในระดับโลกได้ โดยได้กำหนดแนวทางไว้ประการหนึ่ง คือ การพัฒนาระบบข้อมูล และเทคโนโลยีภาครัฐที่สามารถสนับสนุนการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ วิธีการคือพัฒนาให้มีระบบสารสนเทศของหน่วยงานกลางภาครัฐที่สามารถเชื่อมโยงข้อมูลระหว่างกัน และเป็นระบบที่เปิดให้หน่วยงานภาคเอกชนและประชาชนเข้าถึงได้สะดวก ตลอดจนมีการนำเทคโนโลยีสมัยใหม่ที่เหมาะสมมาใช้ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงานของภาครัฐและการให้บริการแก่ประชาชน

การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในแต่ละ องค์การ จึงนำไปสู่การปรับปรุงทั้งระบบในทุกส่วนประกอบย่อยขององค์การ ไม่ว่าจะเป็นโครงสร้าง ระบบงาน เทคโนโลยี วัฒนธรรม และกำลังคน โดยเมื่อสภาพแวดล้อมเปลี่ยนไปเทคโนโลยีเจริญก้าวหน้า องค์การย่อมต้องปรับปรุงวิธีการทำงาน ระบบการตัดสินใจและวิทยาการใหม่ โดยการเปลี่ยนแปลงเครื่องมือ พัฒนากำลังคนให้สามารถทำงานรวดเร็วทันกับความต้องการของผู้รับบริการ ตัวอย่างเช่น การปรับปรุงวิธีการทำบัตรประชาชน โดยให้เครื่องมือที่ทันสมัยของกรมการปกครอง การปรับปรุงระบบการนำเข้าและส่งออกสินค้าด้วยการใช้เครือข่ายอินเทอร์เน็ตของกรมศุลกากร เป็นต้น นอกจากนี้การจัดระบบ

เครือข่ายแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารด้วยคอมพิวเตอร์ จะทำให้การทำงานและการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ รวดเร็วแม่นยำขึ้น ซึ่งจะทำให้องค์กรบริหารงานได้อย่างประหยัดและมีประสิทธิภาพ

จากทิศทางของระบบเศรษฐกิจโลกที่กำลังดำเนินไปสู่ระบบเศรษฐกิจใหม่ ซึ่งเป็นเศรษฐกิจข้อมูลข่าวสารและเอกสารแบบ digital กรมสรรพากรมีความจำเป็นต้องปรับทิศทางด้านเทคโนโลยีให้ดำเนินไปในทิศทางที่สอดคล้องกับกระแสเศรษฐกิจของโลก เรียกว่า โครงการ e-Revenue หรือ e-Service ในการพัฒนากรมสรรพากรให้เป็น e-Revenue นั้น ได้มุ่งเน้นทางด้านการนำระบบไอทีมาใช้ในการบริหารจัดการเก็บให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมทั้งทางด้านการนำระบบไอทีมาใช้เพื่อบริการประชาชนและผู้เสียภาษี เพื่อผลิตบริการของกรมสรรพากรผ่านเครือข่าย electronic ก้าวไปสู่ระบบ one stop service หรือ end to end

ทิศทางด้านเทคโนโลยีตามที่กล่าวข้างต้น ข้าราชการของกรมสรรพากรต้องเตรียมตัวยอมรับและรอปรับการเปลี่ยนแปลงสภาพการทำงาน เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงในภาครัฐกิจเพื่อสิ่งเหล่านี้ ถ้ากรมสรรพากรไม่เตรียมตัวดำเนินการตั้งแต่วันนี้ จะถูกกำหนดหรือเรียกร้องจากผู้เสียภาษีในวันข้างหน้า

การพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศให้ก้าวหน้าไปอย่างไม่หยุดยั้งเป็นนโยบายสำคัญอันดับต้น ๆ ที่กรมสรรพากรให้การสนับสนุนอย่างต่อเนื่อง เพื่อความพึงพอใจสูงสุดของผู้เสียภาษี แนวคิดหลากหลายที่ก้าวหน้าที่สุด ได้ถูกนำมาทดลองศึกษาเพื่อประยุกต์ใช้ให้สอดคล้องเหมาะสมและมีความเป็นไปได้

#### 2.1.4 แนวคิดเกี่ยวกับการวัดประสิทธิภาพ

แนวคิดเกี่ยวกับการวัดประสิทธิภาพดังปรากฏในหนังสือวารสารเศรษฐศาสตร์ ธรรมศาสตร์ (ธันวาคม 2529) เรื่อง วิเคราะห์สมรรถวิสัยในการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย โดยจงรัก ธรรมยทรวง กล่าวโดยสรุปได้ว่า การวัดประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากร สามารถวัดได้หลายทางด้วยกันที่นิยมมาก คือ ใช้ดัชนีความพยายามในการจัดเก็บภาษีอากร (tax effort) โดยเปรียบเทียบระหว่างตัวเลขที่จัดเก็บได้จริงกับตัวเลขประมาณการ ตามสมการดังนี้

$$E = (T/Y) / (\hat{T}/Y)$$

โดยที่	E	=	ดัชนีความพยายามในการเก็บภาษี
	T	=	รายได้ภาษีอากรที่จัดเก็บได้จริง
	$\hat{T}$	=	รายได้ภาษีอากรที่คาดว่าจะเก็บได้
	Y	=	รายได้ประชาชาติ
	$\hat{T}/Y$	=	สัดส่วนของภาษีอากรที่จัดเก็บได้จริงต่อรายได้ประชาชาติ
	T/Y	=	สัดส่วนประมาณการของภาษีอากรต่อรายได้ประชาชาติ



ค่าความพยายาม (E) ที่คำนวณได้ถือเป็นเครื่องชี้วัดผลการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ดังนี้

ค่า  $E = 1$  หมายความว่าความพยายามในการจัดเก็บภาษีอยู่ในระดับปกติหรือระดับที่ยอมรับได้

ค่า  $E > 1$  หมายความว่าความพยายามในการจัดเก็บอยู่ในระดับสูงกว่าปกติ

ค่า  $E < 1$  หมายความว่าความพยายามในการจัดเก็บอยู่ในระดับต่ำกว่าปกติต้องมีการแก้ไขปรับปรุง

ดังนั้นความพยายามในการจัดเก็บรายได้ภาษีสรรพากรจึงแสดงถึงควมมีประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากรที่เหมาะสมของหน่วยจัดเก็บ

## 2.2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ทิพากร นาคะผิว (2545) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การศึกษาประสิทธิภาพ ปัญหาและอุปสรรคของระบบกำกับดูแลผู้เสียภาษีอย่างใกล้ชิดเป็นรายสถานประกอบการในจังหวัดเชียงใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์ 2 ประการคือ เพื่อศึกษาประสิทธิภาพ ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในทีมกำกับดูแลผู้เสียภาษีและเพื่อศึกษาปัญหาอุปสรรคและทัศนคติของผู้เสียภาษี วิเคราะห์ข้อมูลใช้แบบสอบถามและการสัมภาษณ์จากกลุ่มตัวอย่าง คือ เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในระบบกำกับดูแลผู้เสียภาษี และผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบกำกับดูแลผู้เสียภาษี ผลการศึกษาปรากฏว่า ด้านประสิทธิภาพเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพอยู่ในเกณฑ์ที่น่าพึงพอใจ ด้านผู้ประกอบการเห็นว่าระบบกำกับดูแลผู้เสียภาษีมีขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เหมาะสม เกิดผลดีต่อกิจการและเจ้าหน้าที่ที่มีความพร้อม ความเต็มใจที่จะปฏิบัติงาน มีความรู้ความสามารถ เชื่อถือได้ ด้านปัญหาของผู้ปฏิบัติพบว่าปัญหาและอุปสรรคที่ต้องแก้ไขได้แก่ การฝึกอบรมความรู้แก่เจ้าหน้าที่ให้เข้าใจแนวทางการปฏิบัติไปในแนวทางเดียวกัน การฝึกอบรมการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ จำนวนเครื่องคอมพิวเตอร์และข้อมูลไม่เพียงพอกับการใช้งาน ผู้ประกอบการไม่ให้ความร่วมมือ ด้านปัญหาของผู้ประกอบการพบว่าปัญหาเรียงตามลำดับ คือ กฎหมายภาษีอากรเข้าใจยาก มีความซับซ้อนมากและปัญหาด้านเศรษฐกิจ

พัชรภรณ์ ธนารุณ (2545) ได้ทำการศึกษาเรื่องปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในจังหวัดเชียงราย โดยมีวัตถุประสงค์ 2 ประการคือเพื่อศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเจ้าหน้าที่สรรพากร และศึกษาทัศนคติของผู้เสียภาษีต่อโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามและการสัมภาษณ์ จากกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม คือ กลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรและกลุ่มผู้เสียภาษี ผลการศึกษาปรากฏว่าปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในจังหวัดเชียงรายของกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากร คือ ปัญหาในเรื่องเกี่ยวกับความรู้ในเรื่องประมวลรัษฎากรยังมีปัญหาใน

บางมาตราและปัญหาในการตอบปัญหาแก่ผู้เสียหาย เนื่องจากเป็นปัญหาที่ไม่เกี่ยวข้องกับ การปฏิบัติงานประจำจึงทำให้ตอบไม่ได้หรือไม่กล้าตอบ ปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาในจังหวัดเชียงรายของกลุ่มผู้เสียหาย คือ ผู้เสียหายได้รับการติดต่อเสีย ภาษี เกิดความล่าช้าและมาทำงานสายของเจ้าหน้าที่และเจ้าหน้าที่ให้บริการมีน้อยไม่เพียงพอที่จะ ให้คำแนะนำและช่วยผู้เสียหายในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษี ในเวลาที่ผู้เสียหายมาติดต่อ เป็นจำนวนมากทำให้ผู้เสียหายบางส่วนไม่พอใจและอาจกลับไปโดยไม่ยื่นแบบ

**พรชัย ลิขิตตระกูลวงศ์ (2546)** ได้ทำการศึกษาเรื่องการประเมินประสิทธิภาพของ ระบบงานกำกับดูแลผู้เสียหายโดยใกล้ชิด เป็นรายผู้ประกอบการและให้เป็นปัจจุบัน ในเขตท้องที่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาประสิทธิภาพของระบบงาน กำกับดูแลผู้เสียหายโดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการและให้เป็นปัจจุบัน ของสำนักงานสรรพากร พื้นที่เชียงใหม่ 2 สำหรับปีงบประมาณ 2546 โดยวิธีรวบรวมข้อมูลเอกสารรายงานผลการจัดเก็บ นำมาวิเคราะห์เชิงพรรณนา ผลที่ได้จากการศึกษา พบว่า สำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 มีผล การจัดเก็บภาษีปีงบประมาณ 2545 เพิ่มขึ้นจากปีงบประมาณ 2544 คิดเป็นร้อยละ 8.56 โดยเทียบ สัดส่วนผลจัดเก็บ ประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพิ่มขึ้นคิดเป็นร้อยละ 13.39 ภาษีเงินได้ นิติบุคคล ลดลงคิดเป็นร้อยละ 1.29 ภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้นคิดเป็นร้อยละ 5.02

**รัตนา ตาสุธ (2546)** ได้ทำการศึกษาเรื่องปัญหาที่พบในการกำกับดูแลผู้เสียหายโดย ใกล้ชิดและให้เป็นปัจจุบันของทีมกำกับดูแล สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่ โดยมี วัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัญหาในการกำกับดูแลผู้เสียหายโดยใกล้ชิดและให้เป็นปัจจุบันของ ทีมกำกับดูแลสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่ โดยวิธีรวบรวมข้อมูลใช้แบบสอบถามและการ สัมภาษณ์จากกลุ่มตัวอย่าง คือ เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในระบบกำกับดูแลผู้เสียหาย ผลการศึกษา ปรากฏว่าปัญหาเกี่ยวกับการติดตามการชำระภาษีและการบริหารงานจัดเก็บภาษีคือการขาดข้อมูลที่ เป็นมาตรฐานในการประเมินความเหมาะสมในการยื่นเสียภาษีอากรของผู้เสียหาย ปัญหาด้าน การพิจารณาคืนภาษีและปัญหาด้านการตรวจสอบภาษีคือผู้ประกอบการไม่เห็นความสำคัญในการ จัดทำบัญชี และผู้ประกอบการไม่ส่งรายงานเอกสารต่างๆที่เกี่ยวข้องภายในกำหนดเวลานัดหมาย ส่วนปัญหาในการกำกับดูแลต่างๆ ไปถึงปริมาณงานและอัตรากำลังที่มีอยู่ไม่เหมาะสม

**วชิรา หล้าประมุข (2546)** ได้ทำการศึกษาเรื่อง การศึกษาประสิทธิภาพการจัดเก็บราย ได้ภาษีอากรของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่สำหรับปี 2540- 2545 โดยมีวัตถุประสงค์ 3 ประการคือ เพื่อศึกษาโครงสร้างภาษีสรรพากรของสำนักงานสรรพากรเชียงใหม่ และการเปลี่ยนแปลงมาตรการภาษีในช่วงที่ศึกษา เพื่อศึกษาถึงประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้ภาษีสรรพากร และ เพื่อศึกษาประเภทภาษีที่สำคัญที่ทำรายได้ให้สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่ โดยศึกษา

เปรียบเทียบสัดส่วนการจัดเก็บโดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิจากการเก็บภาษีในทุกประเภทภาษี ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสดมปี และรายได้อื่นๆ โดยใช้ดัชนีความพยายามในการจัดเก็บรายได้ภาษีสรรพากรกับประมาณการและมูลค่าผลิตภัณฑ์จังหวัด (GPP) และผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) จากการศึกษพบว่าในการจัดเก็บภาษีปี 2540-2543 จัดเก็บได้ต่ำกว่าประมาณการ และจัดเก็บได้คิดเป็นร้อยละ 2.88 ต่อ GPP และร้อยละ 0.04 ต่อ GDP และ ในปี 2544-2545 จัดเก็บได้สูงกว่าประมาณการ และจัดเก็บได้คิดเป็นร้อยละ 3.03 ต่อ GPP และร้อยละ 0.05 ต่อ GDP และจากการพิจารณาประสิทธิภาพจากการจัดเก็บเทียบกับอัตรากำลังและต้นทุนค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่อเจ้าหน้าที่ 1 คนพบว่าสามารถจัดเก็บภาษีได้เฉลี่ย 8.079 ล้านบาท โดยมีต้นทุนการจัดเก็บคนละ 2.41 บาทต่อเงินภาษี 100 บาท

รังสิณี น้ําใจดี (2547) ได้ทำการศึกษาเรื่องการประเมินประสิทธิภาพ ปัญหาและอุปสรรคของระบบกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิด เป็นรายผู้ประกอบการของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 1 โดยมีวัตถุประสงค์ 2 ประการคือ เพื่อศึกษาประสิทธิภาพจากการปฏิบัติงานตามระบบการกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการและเป็นปัจจุบัน ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 1 และเพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรคจากการปฏิบัติงานตามระบบการกำกับดูแลผู้เสียภาษี โดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการและเป็นปัจจุบัน ของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานกำกับดูแลและผู้ประกอบการ โดยวิธีรวบรวมข้อมูลเอกสารรายงานผลการจัดเก็บ นำมาวิเคราะห์เชิงพรรณนา และใช้แบบสอบถามและการสัมภาษณ์จากกลุ่มตัวอย่าง คือ เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในระบบกำกับดูแลฯ และผู้ประกอบการนิติบุคคลจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผลการศึกษาปรากฏว่าประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีภายใต้ระบบกำกับดูแล มีค่าความพยายามเฉลี่ยในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่า 1 และค่าความพยายามเฉลี่ยในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับ 0.96 ถือว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีประสิทธิภาพ อัตราการเพิ่มขึ้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มสูงกว่าอัตราการเพิ่มของมูลค่าผลิตภัณฑ์จังหวัดทุกปี ยกเว้นปี 2545 และสัดส่วนค่าใช้จ่ายต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงทุกปี ยกเว้นปี 2545 ด้านปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานตามระบบการกำกับดูแล สำหรับเจ้าหน้าที่พบว่า ปัญหาเรื่องขวัญและกำลังใจของเจ้าหน้าที่ที่มีความสำคัญต่อประสิทธิภาพการทำงาน สำหรับผู้ประกอบการพบว่าปัญหาเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจในการตัดสินใจและขั้นตอนการทำงานของกรมสรรพากรมีหลายขั้นตอน ซ้ำซ้อน ทำให้ผู้ประกอบการเสียเวลาในการติดต่อเจ้าหน้าที่บ่อยครั้ง