บทที่ 2
ทฤษฎี แนวคิด และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

เทคนิคการตรวจสอบเพื่อการขยายฐานภาษีสำหรับธุรกิจโรงแรมและธุรกิจสปา เป็นการนำเทคนิคการตรวจสอบต่าง ๆ มาใช้ในการตรวจสอบเพื่อขยายฐานภาษีอากร โดยจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจโรงแรมและธุรกิจสปา หลักการของมาตรฐานการตรวจสอบบัญชี หลักการวิเคราะห์งบการเงิน และหลักการภาษีอากรที่ดี เป็นแนวทางในการตรวจสอบ

ลักษณะของธุรกิจโรงแรม

ธุรกิจโรงแรม หมายถึง สถานที่ทุกชนิดที่จัดตั้งเพื่อหารายได้จากผู้เข้าพักโดยต้องมีการขายอาหารและเครื่องดื่มตามความต้องการของผู้เข้าพัก

ความหมายของคำว่า "โรงแรม" ข้างต้นนี้เป็นไปตามพระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ. 2478 ซึ่งได้ให้ความหมายของโรงแรมในมาตรา 3 ว่า "บรรดาสถานที่ทุกชนิดที่จัดตั้งขึ้นเพื่อรับสินจ้างสำหรับคนเดินทาง หรือบุคคลที่จะหาที่อยู่ หรือที่พักชั่วคราว" ทั้งนี้ต้องมีบริการอาหารและเครื่องดื่มให้แก่ผู้เข้าพักด้วย ดังกำหนดในมาตรา 25 ว่า "เคหะสถานใดใช้บ้านพักดังกล่าวเป็นที่รับบุคคลที่ประสงค์ จะไปพักอาศัยอยู่ซึ่งระยะเวลาอย่างน้อยหนึ่งคืน โดยผู้มีสิทธิให้ใช้มิได้ขายอาหารหรือเครื่องดื่มใดๆ แก่ผู้มาพักเป็นปกติธุระหรือแก่ประชาชนไม่ถือว่าเป็นโรงแรมตามความหมายแห่งพระราชบัญญัตินี้" (ชูศรี เทียศิริเพชร, 2545: 3)

ประเภทของโรงแรม

การแบ่งประเภทตามขนาดของโรงแรม ขนาดของโรงแรม จะใช้จำนวนห้องพักเป็นเครื่องวัด โดยอาจแบ่งขนาดของโรงแรมได้ดังนี้

1. โรงแรมขนาดเล็ก ได้แก่ โรงแรมที่มีจำนวนห้องพักน้อยกว่า 100 ห้อง
2. โรงแรมขนาดกลาง ได้แก่ โรงแรมที่มีจำนวนห้องพักระหว่าง 100 – 300 ห้อง
3. โรงแรมขนาดใหญ่ ได้แก่ โรงแรมที่มีจำนวนห้องพักตั้งแต่ 300 ห้อง เป็นต้นไป

(ชูศรี เทียศิริเพชร, 2545: 6)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

ลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจโรงแรม

การประกอบธุรกิจโรงแรมกล่าวได้ว่าเป็นทั้งธุรกิจการให้บริการเป็นส่วนใหญ่ แต่ขณะเดียวกันก็มีการผลิตและการขายปลีกด้วย ในส่วนการให้บริการเป็นการให้เช่าห้องพัก และบริการอื่น ๆ พร้อมสิ่งอำนวยความสะดวก โดยใช้แรงงานคนและต้นทุนการบริการอื่น เพื่อให้ลูกค้าได้รับบริการที่ประทับใจขณะที่พักในโรงแรม จึงถือเป็นการให้บริการ ในส่วนการผลิตสินค้า ได้แก่ การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่ม ซึ่งเป็นการนำอาหารสดมาแปรสภาพโดยแรงงานคนและใช้โสหุ้ยการผลิตอื่น เพื่อผลิตอาหารและเครื่องดื่มซึ่งเป็นสินค้าสำเร็จรูป จำหน่ายแก่แขกที่เข้าพักและลูกค้าทั่วไป และในส่วนการขายปลีก ได้แก่ การเปิดร้านสินค้าจำเป็นหรือสินค้าของที่ระลึกให้แก่แขกที่เข้าพักและลูกค้าทั่วไป

โดยพื้นฐานแล้ว ธุรกิจโรงแรมมีรายได้ส่วนใหญ่เป็นการรับเงินสด เนื่องจากแขกที่พักจะต้องจ่ายชำระเงินสดทันทีที่ออกจากโรงแรม (Check Out) โดยที่เมื่อแขกเข้าพัก (Check In) และใช้บริการอื่นๆ ภายในโรงแรม จะถือว่าแขกเข้าพักมีสภาพเป็นลูกหนี้แขกพัก (Guest Ledger) เนื่องจากการให้บริการยังไม่เสร็จสิ้น แต่เมื่อลูกค้าแจ้งออกจากโรงแรม ส่วนใหญ่จะชำระเงินสด จึงมีการปิดบัญชีลูกหนี้แขกพัก แต่ถ้าลูกค้ายังไม่ได้จ่ายเงินสดจะเกิดบัญชีลูกหนี้ที่ไม่ใช่แขกพัก (City Ledger) จำนวนไม่มากนัก โดยโรงแรมจะให้สินเชื่อสำหรับลูกค้าประจำ ซึ่งส่วนใหญ่ ได้แก่ บริษัททท่องเที่ยวที่มีสัญญาส่งแขกเข้าพัก แขกผู้พักไม่ต้องชำระเงินเมื่อออกจากโรงแรม ทางโรงแรมจะเรียกเก็บเงินจากบริษัททท่องเที่ยวหรือผู้ที่ได้รับอนุมัติสินเชื่อจากโรงแรม

รายได้หลักของธุรกิจโรงแรมจึงได้แก่

- ค่าห้องพัก
- ค่าอาหารและเครื่องดื่มจากภัตตาคาร ห้องจัดเลี้ยง ไนท์คลับ ดิสโก้เธค
- ค่างานจัดเลี้ยงทั้งในและนอกสถานที่
- ค่าบริการซักรีด
- ค่าเครื่องดื่มในมินิบาร์
- ค่าบริการโทรศัพท์และโทรสาร
- ค่าบริการสปา มี 2 ลักษณะ
  - โรงแรมดำเนินการเอง รายได้จากการให้บริการสปา
  - ให้ผู้อื่นมาดำเนินการ การคำนวณรายได้คำนวณเป็นเปอร์เซ็นต์จากยอดขาย
- ค่าบริการในห้องออกกำลังกาย ห้องอบไอน้ำ ห้องเกม และอาจมีรายได้อื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับกิจการโดยตรง ดังนี้
  - ค่าเช่าร้านค้า

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

- ค่าบริการรถรับส่งแขก
- ค่าบริการนำเที่ยว
- ค่านายหน้าติดต่อนำเที่ยว ติดต่อบริการนำเที่ยว จำหน่ายตั๋วเครื่องบิน
- กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- ดอกเบี้ย เงินปันผลรับ
- กำไรจากการขายสินทรัพย์

(สุภาพรรณ รัตนาภรณ์ , 2544: 20, 21 และ 108)

ในด้านการลงทุนในธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่เป็นการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรทั้งในส่วนของที่ดิน อาคาร (สิ่งปลูกสร้าง) และอุปกรณ์ ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่สูงเมื่อเทียบกับสินทรัพย์หมุนเวียน และสินทรัพย์อื่น สัดส่วนของสินทรัพย์รวมของโรงแรมในยุคเริ่มแรก เป็นดังนี้

	ร้อยละ
สินทรัพย์หมุนเวียน	8
สินทรัพย์ถาวร	90
สินทรัพย์อื่น	2
รวม	100

(ชูศรี เที้ยศิริเพชร, 2545: 8)

นอกจากการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรเริ่มแรกในสัดส่วนมากที่สุดแล้ว เมื่อเริ่มประกอบการโรงแรมจะต้องมีการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรอย่างต่อเนื่อง เช่น การปรับปรุงห้องพัก ห้องอาหารให้ทันสมัย เป็นต้น ตลอดจนมีค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมสินทรัพย์จำนวนมาก เนื่องจากโรงแรมมีภาระต้องรักษาดูแลสินทรัพย์ให้ใช้งานได้อย่างปกติ

เนื่องจากการลงทุนในธุรกิจโรงแรมต้องใช้เงินลงทุนจำนวนมาก แหล่งเงินทุนส่วนใหญ่หรือ ส่วนหนึ่งมักมาจากการกู้ยืม ดังนั้นธุรกิจโรงแรมจึงมักจะมีค่าใช้จ่ายทางการเงินได้แก่ ดอกเบี้ยจ่ายด้วย

ค่าใช้จ่ายหลักของธุรกิจโรงแรมจึงได้แก่

- ต้นทุนในการประกอบกิจการโดยตรง เช่น
- เงินเดือน-ค่าจ้าง-สวัสดิการ
- ค่าน้ำประปา-ค่าไฟฟ้า-ค่าโทรศัพท์
- ค่าเสื่อมราคาอาคารและสินทรัพย์อื่น ๆ
- ค่าอาหารเครื่องดื่ม
- ค่าซักรีด

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

- ค่าบำรุงรักษาซ่อมแซม
- ค่าใช้จ่ายในการจัดการ-ค่าคำปรึกษา
- ค่าภาษีการค้า-ธุรกิจเฉพาะ-ภาษีโรงเรือน

- ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ได้แก่
  - เงินเดือน-ค่าจ้าง-สวัสดิการ
  - ค่าเช่า
  - ค่าใช้จ่ายส่งเสริมการขาย
  - ค่าประกันภัย
  - ค่าใช้จ่ายรถยนต์
  - ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์
  - ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา
  - ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์
- ดอกเบี้ยจ่าย

(สุภาพรรณ รัตนาภรณ์ , 2544: 337)

ลักษณะการปฏิบัติงานของธุรกิจโรงแรม จะเป็นการให้บริการโดยคน แม้ว่าปัจจุบันมีการใช้เครื่องจักรมาทดแทนในงานบางส่วน แต่การให้บริการจะเปลี่ยนจากคนมาเป็นการใช้เครื่องจักรไม่ได้ทั้งหมด และเนื่องจากโรงแรมมีลักษณะการทำงานต่อเนื่อง 24 ชั่วโมง ไม่มีวันหยุดเหมือนธุรกิจอื่น ดังนั้นธุรกิจโรงแรมจึงมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกี่ยวกับพนักงานเป็นจำนวนสูงสุดประมาณร้อยละ 30 – 40 ของค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น

การดำเนินธุรกิจโรงแรมเป็นธุรกิจที่มีวงจร ซึ่งอาจแยกได้เป็น 3 แบบ ดังนี้

1. วงจรสัปดาห์ โดยในวันหยุดประจำสัปดาห์ โรงแรมจะมีแขกเข้าพักและรับประทานอาหารมากกว่าวันธรรมดา โดยเฉพาะโรงแรมตามแหล่งท่องเที่ยว หรือสถานที่ตากอากาศ

2. วงจรฤดูกาล ในช่วงที่มีแขกเข้าพักมากกว่าฤดูอื่น เรียกว่า High Season และในช่วงที่แขกเข้าพักน้อยเรียกว่า Low Season ซึ่งช่วงการเข้าพักมากหรืออาจจะแตกต่างไปในแต่ละสถานที่ โดยทั่วไปฤดูฝนและฤดูหนาวจะเป็นช่วงที่คนเข้าพักน้อย และฤดูร้อนจะเป็นช่วงที่คนเข้าพักมาก

3. วงจรธุรกิจ ในช่วงสภาพเศรษฐกิจเจริญรุ่งเรือง คนมีรายได้จะนิยมเดินทางท่องเที่ยวมาก รายได้ของธุรกิจโรงแรมจะสูงขึ้นตาม และในช่วงเศรษฐกิจตกต่ำ การเดินทางท่องเที่ยวจะถูกตัดออกไปเพราะถือเป็นสิ่งฟุ่มเฟือย รายได้ของธุรกิจโรงแรมจะตกต่ำไปด้วย

แม้ว่าธุรกิจโรงแรมมีวงจรการดำเนินงานข้างต้น แต่การดำเนินการเป็นไปอย่างต่อเนื่องโดยไม่มีวันหยุด จึงต้องมีการวางแผนบุคลากรให้เหมาะสม เพื่อสามารถบริการลูกค้าในแต่ละช่วง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

โดยไม่ทำให้เสียโอกาสด้านรายได้ นอกจากนี้พนักงานจะต้องปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ บุคคลเหล่านี้จะต้องได้รับการฝึกอบรมเพื่อให้มีการปฏิบัติงานตามมาตราฐานของโรงแรมอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด โรงแรมจึงต้องมีการจัดองค์กร และจัดลำดับการบัญชาที่เหมาะสม

การกำหนดอัตราค่าห้องพักของธุรกิจโรงแรม

การกำหนดอัตราค่าห้องพัก หมายถึง การกำหนดค่าห้องพักสำหรับการเข้าพัก 1 คืนต่อห้อง ซึ่งถือเป็นมาตรฐานสากลว่าแขกจะต้องออกจากโรงแรมก่อนเวลา 12.00 น. ของวันรุ่งขึ้น หากแขกออกช้ากว่านี้จะถูกเรียกเก็บค่าห้องพักอีก 1 คืน เว้นแต่แขกจะแจ้งเวลาที่ออกล่าช้าและได้รับการยินยอมจากงานบริการส่วนหน้าแล้ว เพื่อแผนกต้อนรับจะทราบล่วงหน้าว่าห้องพักจะว่างและขายได้เมื่อใดโรงแรมโดยทั่วไปจะกำหนดอัตราค่าห้องพักตามจำนวนแขกที่เข้าพัก แต่อาจจะแตกต่างกันตามลักษณะและความสัมพันธ์ของแขกเข้าพักโดยโรงแรมจะให้ราคาพิเศษรวมทั้งส่วนลดตามระดับของแขก ราคาห้องพัก แบ่งออกเป็นอัตราต่าง ๆ ได้ดังนี้

1. อัตราพักเดี่ยว (Single Rate) หมายถึง อัตรา ค่าห้องที่คิดเงินสำหรับผู้เข้าพัก
2. อัตราพักคู่ (Double Rate) หมายถึง อัตราค่าห้องที่คิดเงินสำหรับผู้เข้าพัก 2 คน
3. อัตราพักรวม (Triple Rate) หมายถึง อัตราค่าห้องที่คิดเงินสำหรับผู้เข้าพัก 3 คน โดยคิดจาก อัตราพักคู่ แล้วเพิ่มราคาเตียงเสริม (Extra Bed)
4. อัตราค่าห้องพักบางส่วนสำหรับวัน (Day Rate/Day Use) เป็นการคิดค่าห้องพักสำหรับแขกเข้าพักเพียงชั่วระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น กล่าวคือ แขกเข้าพักและคืนห้อง ภายใน 4 –6 ชั่วโมง คิดราคาค่าห้องพักเพียง 50 เปอร์เซ็นต์ของจำนวนเต็ม
5. อัตรากรณีที่เป็นแขกแต่ละคน (F.I.T Rate : Fully Independent Traveler Rate) หมายถึง อัตราค่าห้องพักสำหรับนักท่องเที่ยว หรือแขกเข้าพักแต่ละคน
6. ห้องรับรอง (Complimentary) หมายถึง แขกไม่ต้องเสียเงินค่าห้องพัก จัดให้เป็นอภินันทนาการ โดยทั่วไปจัดให้สำหรับหัวหน้าทัวร์เข้าพัก
7. อัตราสำหรับลูกค้าที่เป็นธุรกิจ (Commercial Rate) หมายถึง อัตราค่าห้องพักที่เรียกเก็บเงินกับบริษัท ห้างร้านที่ส่งแขกของบริษัทเข้าพัก โรงแรมจะลดให้ไม่เกิน 20 เปอร์เซ็นต์
8. อัตราคงที่ (Flat Rate) หมายถึง อัตราค่าห้องพักราคาพิเศษที่โรงแรมเรียกเก็บเงินกับบริษัทที่ส่งกลุ่ม หรือ คณะบุคคลเข้ามาพัก
9. อัตราสำหรับแขกที่มาพักเป็นกลุ่ม (Group Rate) หมายถึง อัตราค่าห้องพักราคาพิเศษสำหรับคณะนักท่องเที่ยว ส่วนมากจะรวมทั้งค่าพัก และอาหารด้วย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

10. อัตราลูกค้าที่เป็นสายการบิน (Lay Over Rate) หมายถึง อัตราค่าห้องพักราคาพิเศษสำหรับแขกของสายการบินที่เข้าพักเนื่องจากเครื่องบินเกิดเหตุขัดข้อง จำเป็นต้องลงพักระหว่างทาง สายการบินนั้น ๆ จะเป็นผู้จ่ายค่าที่พัก และค่าอาหาร

11. อัตราสำหรับแขกที่มาเป็นครอบครัว (Family Rate) หมายถึง อัตราค่าห้องพักราคาพิเศษสำหรับแขกที่มาเป็นครอบครัว

12. สำหรับให้พนักงานพัก (House – Use) หมายถึง ห้องที่พนักงานของโรงแรมเข้าพักไม่ต้องจ่ายเงิน

ลักษณะของธุรกิจสปา

สปา หรือ SPA มีรากศัพท์มาจากภาษาละตินว่า “Sanus Per Acaua” หมายถึง การมีสุขภาพดีด้วยน้ำ (Health through water) จัดเป็นการดูแลรักษาสุขภาพด้วยการใช้น้ำบำบัด เช่น อาบน้ำในบ่อน้ำพุร้อน แช่ตัวในน้ำแร่ แช่น้ำนม อบตัว อาบน้ำด้วยไอน้ำ บำรุงผิวด้วยผลิตภัณฑ์นานาชนิด เป็นต้น (ธนบรรณ ปิ่นเกล้า, 2547: 9)

ประเภทของธุรกิจสปา

1. โรงแรมและรีสอร์ท สปา (Resort /Hotel Spa) คือ สถานบริการสปาที่อยู่ในรีสอร์ทหรือโรงแรมซึ่งตั้งอยู่ในแหล่งท่องเที่ยว หรือสถานที่พักตากอากาศ ในทำเลที่มีความสวยงามตามธรรมชาติ เช่น ริมทะเล ภูเขา บ่อน้ำร้อน สปา ประเภทนี้เกิดขึ้นเพื่อรับรองนักท่องเที่ยวที่ต้องการผ่อนคลายความตึงเครียดด้วยบริการสปา นอกเหนือจากการใช้บริการห้องพัก

2. คลับ สปา (Club Spa) คือ สถานบริการสปาที่มีการผสานกับการออกกำลังกายเพื่อบริการสมาชิกที่ต้องการผ่อนคลายหลังจากออกกำลังกาย

กลุ่มลูกค้าเป้าหมายของธุรกิจสปา

กลุ่มลูกค้าเป้าหมายของธุรกิจสปา แบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

1. กลุ่มลูกค้าระดับ A คือกลุ่มผู้บริหาร ผู้จัดการ มีรายได้ต่อเดือนมากกว่า 40,000 บาท เป็นกลุ่มที่มีกำลังซื้อสูง มีความพร้อมในการสมัครสมาชิก และมีเวลาว่างพอที่จะมาใช้บริการอย่างสม่ำเสมอ

2. กลุ่มลูกค้าระดับ B คือกลุ่มพนักงานบริษัท มีรายได้ต่อเดือนระหว่าง 20,000 – 40,000 บาท เป็นกลุ่มที่มีกำลังซื้อปานกลาง และมีความพร้อมในการสมัครสมาชิก

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

3. กลุ่มลูกค้าระดับ C คือกลุ่มลูกค้าทั่วไป มีรายได้ต่อเดือนระหว่าง 10,000 – 20,000 บาท เป็นกลุ่มที่สนใจใช้บริการสปา แต่ลูกค้ากลุ่มนี้อาจจะใช้บริการเพียงครั้งคราวเท่านั้น

ลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจสปา

การจัดหาสินค้าและวัตถุดิบของธุรกิจสปา

วัตถุดิบสำคัญในการให้บริการ คือ น้ำมันหอมระเหยบริสุทธิ์ และน้ำมันที่ใช้สำหรับผสม ส่วนใหญ่จะสั่งนำเข้าน้ำมันหอมระเหยบริสุทธิ์จากต่างประเทศ ซึ่งต้องขออนุญาตนำสินค้าเข้าประเทศจาก คณะกรรมการอาหารและยา ส่วนน้ำมันสำหรับใช้ผสมผู้ประกอบการสามารถนำสมุนไพรไทยมาใช้ได้ โดยหาซื้อได้จากสมาคมแม่บ้าน หรืองานแสดงสินค้าหนึ่งตำบลหนึ่งผลิตภัณฑ์ ที่หน่วยงานภาครัฐจัดขึ้น ส่วนน้ำมันหอมระเหยบริสุทธิ์ที่ต้องนำเข้านั้นผู้ประกอบการควรเลือกผลิตภัณฑ์จากแหล่งผลิตที่ได้รับการยอมรับในคุณภาพและคุณสมบัติของวัตถุดิบนั้น ๆ

ค่าตอบแทนและเงินเดือนสำหรับพนักงานของธุรกิจสปา

ค่าตอบแทนให้กับพนักงานบริการ แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. การจ้างพนักงานแบบรายเดือน เป็นการจ่ายค่าตอบแทนให้พนักงานบริการในรูปแบบของเงินเดือน แม้ว่าจะมีจำนวนลูกค้ามากหรือน้อยก็ตาม โดยพนักงานบริการแต่ละคนจะได้รับเงินเดือน

2. การจ้างพนักงานโดยคิดค่าจ้างพิเศษ เป็นการจ่ายค่าตอบแทนพนักงานบริการ โดยพิจารณา จากอัตราค่าบริการในแต่ละโปรแกรมส่วนสถานบริการจะหักค่าใช้จ่ายกี่เปอร์เซ็นต์นั้นขึ้นอยู่กับการตกลงกัน ระหว่างพนักงานบริการและผู้ประกอบการ

รายได้และค่าใช้จ่ายของธุรกิจสปา

รายได้ของธุรกิจสปาจะประกอบด้วย

1. รายได้จากการให้บริการเป็นครั้งคราว ราคาขึ้นอยู่กับประเภทของการใช้บริการและระยะเวลาการใช้บริการ (ต่อชั่วโมง)

2. รายได้จากการให้บริการที่เป็นสมาชิก เก็บค่าบริการครั้งแรก ราคาขึ้นอยู่กับประเภทของการใช้บริการ

3. รายได้จากการขายผลิตภัณฑ์

4. รายได้อื่น ๆ ค่าบริการทำผมและเสริมสวย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

ค่าใช้จ่ายของธุรกิจสปาประกอบด้วย

การลงทุนของธุรกิจสปา ขนาดของเงินลงทุนในธุรกิจสปามีหลายระดับขึ้นอยู่กับลักษณะและขนาดของสถานบริการกลุ่มเป้าหมายที่ต้องการให้มาใช้บริการและชนิดของการให้บริการเนื่องจากธุรกิจสปามีรูปแบบที่หลากหลายแต่ละลักษณะหรือรูปแบบก็จะใช้เงินลงทุนที่แตกต่างกัน โครงสร้างเงินลงทุนแบ่งออกเป็น 2 ส่วนใหญ่ คือ

1. เงินลงทุนเริ่มต้นในกิจการ แบ่งเป็นการลงทุนด้านต่าง ๆ ดังนี้
   - 1.1 ค่าก่อสร้างอาคาร
   - 1.2 ค่าตกแต่งอาคาร และสถานที่
   - 1.3 ค่าออกแบบ
   - 1.4 ค่าใช้จ่ายในการรับสมัครและฝึกอบรมพนักงาน
   - 1.5 ค่าเครื่องแบบพนักงาน
   - 1.6 ค่าอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการนวด เช่น เบาะนวดตัว เตียงนวดตัว เป็นต้น
   - 1.7 ค่าอุปกรณ์ ที่ใช้ในสปา เช่น อ่างอาบน้ำ เครื่องพ่นโอโซน เป็นต้น
   - 1.8 ค่าอุปกรณ์ในการให้บริการสปา เช่น ผ้าขนหนู ชุดเครื่องนอน ปลอกหมอน เป็นต้น
   - 1.9 ค่าวัสดุและ อุปกรณ์สำนักงาน เช่น เครื่องปรับอากาศ โต๊ะ เก้าอี้ โทรศัพท์ เป็นต้น
   - 1.10 ค่าใช้จ่ายทางด้านการตลาด เช่น ค่าโฆษณา ค่าจัดงานเปิดตัว เป็นต้น
   - 1.11 ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าสินค้าคงคลัง ค่าที่ปรึกษา เป็นต้น
2. ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ดังนี้
   - 2.1 ค่าเช่าสถานที่
   - 2.2 เงินเดือนพนักงาน
   - 2.3 ค่าคอมมิชชั่น
   - 2.4 ค่าซักอบรีด
   - 2.5 ค่าผลิตภัณฑ์ที่ใช้ในสปา
   - 2.6 ค่าวัตถุดิบที่เป็นส่วนผสมชนิดสด เช่น สมุนไพรต่าง ๆ เป็นต้น
   - 2.7 ค่าบำรุงรักษาอุปกรณ์
   - 2.8 ค่าโฆษณา และส่งเสริมการขาย
   - 2.9 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง เช่น กระดาษทิชชู่ ผ้าปิดจมูก หมวกคลุมผม เป็นต้น
   - 2.10 ค่าสาธารณูปโภค เช่น ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ เป็นต้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

2.11 ค่าผู้บริหารดำเนินการ

2.12 ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

การกำหนดอัตราค่าบริการของธุรกิจสปา

การกำหนดอัตราค่าบริการของธุรกิจสปา มีปัจจัยที่ควรนำมาพิจารณา ดังนี้

1. ต้นทุนการดำเนินงาน ต้นทุนบางอย่างในการดำเนินธุรกิจมีราคาค่อนข้างสูง เช่น ค่าเช่าสถานที่ ค่าตกแต่ง ค่าอุปกรณ์ ค่าวัตถุดิบ ค่าจ้างพนักงาน เป็นต้น ผู้ประกอบการจะนำต้นทุนที่เกี่ยวข้องเหล่านี้มาพิจารณาประกอบการกำหนดอัตราค่าบริการด้วย

2. สภาพการแข่งขัน ธุรกิจสปากำลังเติบโต และได้รับความสนใจจากผู้ประกอบการ นักลงทุน และผู้สนใจใช้บริการ ทั้งสภาพการแข่งขันในปัจจุบันและในอนาคต ตลอดจนศักยภาพของคู่แข่งขัน เพื่อการตัดสินใจกำหนดอัตราค่าบริการที่เหมาะสม

3. สภาพเศรษฐกิจ ภาวะเศรษฐกิจในแต่ละช่วงมีผลกระทบต่อการกำหนดอัตราค่าบริการ เช่น ในภาวะเงินฝืด ค่าบริการจะต่ำกว่าปกติ เนื่องจากลูกค้ามาใช้บริการน้อยลง ขณะที่เกิดภาวะเงินเฟ้อ ต้นทุน การบริการย่อมสูงขึ้น เป็นต้น

การตรวจสอบตามมาตรฐานการบัญชี

การวางแผนงานสอบบัญชี (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544) กำหนดเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรนำมาพิจารณาในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม คือ

1. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ เช่น ปัจจัยทางเศรษฐกิจโดยทั่วไป และสภาวะของอุตสาหกรรมที่มีผลต่อธุรกิจของกิจการลักษณะสำคัญและการดำเนินธุรกิจของกิจการ ผลประกอบการทางการเงินข้อกำหนดในการจัดทำรายงาน การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนับจากวันที่ตรวจสอบครั้งก่อน รวมถึงระดับความสามารถโดยทั่วไปของผู้บริหาร

2. ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน เช่น นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ ๆ ความรู้สะสมของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งมีผลต่อวิธีการทดสอบการควบคุมและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

3. ความเสี่ยงและสาระสำคัญ เช่น การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นและการกำหนดเรื่องสำคัญที่ตรวจสอบ การกำหนดระดับ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

สาระสำคัญเพื่อการตรวจสอบ โอกาสที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญรวมทั้งประสบการณ์จากการตรวจสอบในงวดก่อน ๆ หรือโอกาสเกิดการทุจริต ความซับซ้อนทางบัญชี รวมถึงการประมาณการทางการบัญชี

4. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน เช่น การปรับเปลี่ยนเรื่องที่ต้องการตรวจสอบเป็นการเฉพาะ ผลกระทบของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อการตรวจสอบ งานตรวจสอบภายในและผลที่คาดว่าจะกระทบต่อวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี

5. การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทาน เช่น ความเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่นในงานสอบบัญชี องค์ประกอบอื่น ๆ เช่น การตรวจสอบบริษัทย่อย สาขาและส่วนงาน การเกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญ จำนวนสถานที่ตั้ง พนักงานที่ต้องใช้ในการตรวจสอบเรื่องอื่น ๆ

ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544) กำหนดเรื่องที่ต้องพิจารณา

1. ปัจจัยด้านเศรษฐกิจโดยทั่วไป (เช่น ภาวะถดถอย ภาวะเจริญเติบโต) อัตราดอกเบี้ยและแหล่งเงินทุน ภาวะเงินเฟ้อ การปรับค่าเงินตรา นโยบายรัฐบาล การเงิน การคลัง ภาษีอากรและอื่นๆ สิ่งจูงใจทางการเงิน (เช่น โครงการช่วยเหลือจากรัฐบาล) พิกัดอัตราภาษีศุลกากร ข้อจำกัดทางการค้า อัตราแลกเปลี่ยนและการควบคุมเงินตราต่างประเทศ

2. อุตสาหกรรมการที่กิจการดำเนินงานอยู่ เช่น สภาวะที่สำคัญ ซึ่งมีผลกระทบต่อธุรกิจของลูกค้า ตลาด และการแข่งขัน วัฏจักร หรือฤดูกาลของธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีของผลิตภัณฑ์ ความเสี่ยงทางธุรกิจ (เช่น สินค้าที่มีเทคโนโลยีสูง สินค้าตามสมัยนิยม โอกาสในการเข้ามาแข่งขันได้ง่าย)

3. กิจการที่ตรวจสอบ

3.1 การบริหารงานและความเป็นเจ้าของ เช่น ลักษณะสำคัญ รูปแบบของกิจการเจ้าของกิจการผู้รับประโยชน์และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ในประเทศต่างประเทศ ชื่อเสียงและประสบการณ์ทางธุรกิจ) โครงสร้างเงินทุน (รวมถึงที่เพิ่งมีการเปลี่ยนแปลง หรือวางแผนว่าจะเปลี่ยนแปลง) งานตรวจสอบภายใน ทัศนคติของผู้บริหารที่มีต่อสภาวะแวดล้อมของการควบคุมภายใน

3.2 ลักษณะธุรกิจของกิจการ ผลิตภัณฑ์ ตลาด ผู้ขาย ค่าใช้จ่าย การดำเนินงาน เช่น ลักษณะของธุรกิจ (เช่น ผู้ผลิต ผู้ขายส่ง การให้บริการทางด้านการเงิน การนำเข้าหรือส่งออก) สถานที่ตั้งโรงงาน คลังสินค้า สำนักงาน การจ้างงาน(เช่น ตามสถานที่ตั้ง แหล่งการจ้างงาน ระดับอัตราค่าจ้าง ข้อตกลงกับสหภาพแรงงาน ภาระผูกพันเกี่ยวกับเงินบำนาญ ข้อกำหนดของทาง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

ราชการ) ผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการและการตลาด (เช่น ลูกค้ารายใหญ่ และสัญญาขายรายใหญ่ การกำหนดระยะเวลาการชำระเงิน อัตรากำไรขั้นต้น ส่วนแบ่งตลาด คู่แข่งขัน การส่งออก นโยบายราคา ชื่อเสียงของผลิตภัณฑ์ การรับประกันคุณภาพสินค้า การสั่งซื้อสินค้า แนวโน้ม กลยุทธ์และวัตถุประสงค์ด้านการตลาด กระบวนการผลิต) ผลการดำเนินงานทางด้านการเงิน เช่น ปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขทางการ

3.3 กฎหมาย เช่น สภาพแวดล้อมและข้อกำหนดทางด้านกฎหมาย ภาษีอากร การวัดผลและเรื่องที่ต้องเปิดเผยเป็นพิเศษเกี่ยวกับธุรกิจ ข้อกำหนดในรายงานผลการสอบบัญชีผู้ใช้งบการเงิน

การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544) ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ซึ่งในการประเมินความเสี่ยงต้องพิจารณาเรื่องดังต่อไปนี้

1. ความเสี่ยงสืบเนื่องของธุรกิจ คือ ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีองค์ประกอบสามส่วน ได้แก่

1.1 ความเสี่ยงสืบเนื่อง คือ โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้ ผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงิน และในการกำหนดแนวการสอบบัญชี โดยพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผลการประเมินดังกล่าวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญหรือถือว่าความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองอยู่ในระดับสูง

การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเพื่อประเมินปัจจัยต่างๆ ตัวอย่าง เช่น ในระดับของงบการเงิน ความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร และการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่างงวด ตัวอย่างเช่น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

การที่ผู้บริหารขาดประสบการณ์อาจมีผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงินของกิจการ แรงกดดันที่ผิดปกติต่อผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น มีสถานการณ์ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น กรณีอุตสาหกรรมซึ่งมีกิจการที่ล้มเหลวเป็นจำนวนมากหรือกิจการขาดเงินทุนในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

1.2 ความเสี่ยงจากการควบคุม คือ ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงข้อมูลที่ขัดต้อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทอื่น การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น เป็นกระบวนการประเมินประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่จะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงจากการควบคุมมักจะมีอยู่เสมอ เนื่องจากการมีข้อจำกัดสืบเนื่องของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

1.3 ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ คือ ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น ระดับของความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์โดยตรงกับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีใช้ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมร่วมกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องมีอิทธิพลต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีจะใช้เพื่อลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบและความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถยอมรับได้ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบบางอย่างจะมีอยู่เสมอถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบร้อยละของยอดคงเหลือในบัญชีหรือประเภทของรายการเนื่องมาจากเหตุผลต่างๆ ตัวอย่างเช่น หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นหลักฐานประเภทที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ใช้ข้อสรุปได้ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ในเรื่องนี้ผู้สอบบัญชีจะพิจารณา

1.3.1 ลักษณะของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น การใช้การทดสอบที่มุ่งหาหลักฐานโดยตรงจากบุคคลอิสระภายนอกกิจการมากกว่าทดสอบที่มุ่งหาหลักฐานจากบุคคลหรือเอกสารภายในกิจการ หรือการใช้วิธีการทดสอบรายละเอียดเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบโดยเฉพาะเพิ่มเติมจากการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

1.3.2 ระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น เลือกตรวจสอบ ณ วันสิ้นงวดมากกว่าที่จะตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวด

1.3.3 ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น ใช้ขนาดตัวอย่างที่ใหญ่ขึ้น

2. ระบบบัญชี คือ ลำดับของงานและการบันทึกที่กิจการใช้ในการประมวลผลรายการเพื่อจัดทำข้อมูลทางการเงินของกิจการ ระบบบัญชีจะกำหนด รวบรวม วิเคราะห์ คำนวณ จัดประเภท บันทึก สรุปผล และรายงานเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์อื่น

3. ระบบการควบคุมภายใน คือ นโยบายและวิธีการปฏิบัติ (การควบคุมภายใน) ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะเกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและตรวจพบทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับระบบบัญชีเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ เช่น รายการเกิดขึ้นตามที่ผู้บริหารอนุมัติโดยทั่วไปหรือโดยเฉพาะเจาะจง รายการทั้งหมดและเหตุการณ์อื่น ๆ มีการบันทึกบัญชีทันทีในจำนวนที่ถูกต้อง ในประเภทบัญชีและงวดบัญชีที่เหมาะสม เพื่อสามารถจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน การเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูล จะทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากผู้บริหารเท่านั้น สินทรัพย์ที่บันทึกในบัญชีมีการเปรียบเทียบกับสินทรัพย์ที่มีอยู่จริงใน ช่วงเวลาที่สมเหตุสมผลตามความเหมาะสม และกรณีที่พบความแตกต่างมีการติดตามอย่างเหมาะสม

ข้อจำกัดสืบเนื่องตามลักษณะของการควบคุมภายใน ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในไม่สามารถให้หลักฐานที่เป็นข้อสรุปแก่ผู้บริหารว่าได้บรรลุวัตถุประสงค์แล้ว เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดสืบเนื่อง ตัวอย่าง เช่น ความต้องการโดยทั่วไปของผู้บริหารที่กำหนดว่าต้นทุนของการควบคุม ภายในต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ การควบคุมภายในส่วนใหญ่มักจะกำหนดสำหรับรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำมากว่ารายการไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ โอกาสที่เกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เนื่องจากความไม่ระมัดระวัง ความพลั้งเผลอ การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด และการไม่เข้าใจคำสั่งโอกาสที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงขั้นตอนของการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร หรือ พนักงานร่วมมือกับบุคคลภายในหรือกิจการภายนอก โอกาสที่บุคคลซึ่งรับผิดชอบในการควบคุมภายในจะใช้อำนาจนั้นในทางที่ผิด เช่น ผู้บริหารข้ามขั้นตอนของการควบคุมภายใน โอกาสที่วิธีปฏิบัติซึ่งกำหนดไว้อาจไม่เพียงพอ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนไปและการปฏิบัติตามวิธีการกำหนดมีความเคร่งครัดน้อยลง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน การได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเพื่อใช้ในการวางแผนงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะได้ความรู้เกี่ยวกับรูปแบบของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในรวมทั้งการทำงานของระบบนั้น ตัวอย่าง เช่น ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการทดสอบแบบ “ติดตามรายการ” ซึ่งเป็นการเลือกรายการสองสามรายการและติดตามรายการนั้นตั้งแต่ต้นจนจบของระบบบัญชี วิธีการนี้อาจถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการควบคุมถ้ารายการที่เลือกเป็นรายการประเภทเดียวกันกับรายการที่เกิดขึ้นเป็นปกติและบันทึกผ่านระบบนั้น

โดยปกติความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่สำคัญต่อการสอบบัญชีจะได้มาจากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับกิจการและได้รับความเข้าใจเพิ่มเติมโดย

1. การสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคลากรอื่นในระดับต่าง ๆ ที่เหมาะสมของกิจการรวมทั้งการอ้างอิงถึงเอกสาร เช่น คู่มือปฏิบัติงาน คำบรรยายลักษณะงานและผังการปฏิบัติงาน
2. การตรวจสอบเอกสารและบันทึกรายการที่ทำโดยระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน
3. การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานและการดำเนินงานของกิจการ รวมทั้งการสังเกตการณ์การจัดระบบของการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากรฝ่ายบริหาร และลักษณะการประมวลผลรายการ

การได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดและเข้าใจเกี่ยวกับเกี่ยวกับสิ่งต่อไปนี้

1. ประเภทของรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการ
2. การเกิดขึ้นของรายการดังกล่าว
3. บันทึกทางการบัญชีและเอกสารประกอบรายการที่สำคัญตลอดจนบัญชีที่สำคัญในงบการเงิน
4. กระบวนการของการบัญชีและรายงานทางการเงิน จากจุดเริ่มต้นของรายการและเหตุการณ์อื่นที่สำคัญจนถึงการนำรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวมาแสดงรวมอยู่ในงบการเงิน

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะประเมินทัศนคติ การตระหนัก และการปฏิบัติของกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในและความสำคัญของการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดแผนงานสอบบัญชี ในการได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ ผู้สอบบัญชี

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

ควรพิจารณาความรู้เกี่ยวกับวิธีการควบคุมที่มีอยู่หรือวิธีการควบคุมที่ขาดหายไป ซึ่งได้จากการทำความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมและระบบบัญชี เพื่อกำหนดว่าจำเป็นต้องทำความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการควบคุมหรือไม่ ซึ่งโดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมให้อยู่ในระดับสูงสำหรับสิ่งใดสิ่งหนึ่งหรือทุกสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เมื่อ

1. ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการไม่มีประสิทธิผล หรือ

2. การประเมินประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการจะไม่มีประสิทธิภาพ

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้นสำหรับเรื่องใดเรื่องหนึ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินควรอยู่ในระดับสูง ยกเว้นกรณีต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีสามารถระบุถึงการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง ซึ่งคาดว่าจะป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ และ

2. ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบการควบคุมเพื่อที่จะสนับสนุนการประเมินนั้น

หลักฐานการสอบบัญชี (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544) ในการสอบบัญชีหลักฐานการสอบบัญชีได้มาจากการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้ร่วมกันอย่างเหมาะสม ในบางกรณี หลักฐานการสอบบัญชีอาจได้มาจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว โดยการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือและการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมมีความสัมพันธ์กันและนำมาใช้กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับทั้งจากการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ความเพียงพอ หมายถึง ปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชี ความเหมาะสม หมายถึง คุณภาพของหลักฐานการสอบบัญชีและความเกี่ยวพันของหลักฐานกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และความเชื่อถือได้ของหลักฐานนั้น โดยปกติ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้หลักฐานการสอบบัญชี ซึ่งมีลักษณะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีเหตุผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่โดยลักษณะแล้วให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง และผู้สอบบัญชีมักจะหาหลักฐานการสอบบัญชีจากแหล่งต่างๆ หรือที่มีลักษณะต่าง ๆ เพื่อสนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องเดียวกัน

องค์ประกอบที่ผู้สอบบัญชีใช้พิจารณาถึงความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชีมีดังนี้

1. การประเมินของผู้สอบบัญชีถึงลักษณะและระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องทั้งใน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

ระดับของงบการเงินและในระดับยอดคงเหลือของบัญชีหรือการจัดประเภทรายการบัญชี

2. ลักษณะของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

3. ความมีสาระสำคัญของรายการที่ตรวจสอบ

4. ประสบการณ์ที่ได้รับจากการตรวจสอบครั้งก่อน ๆ

5. ผลของการตรวจสอบตลอดจนการทุจริต หรือข้อผิดพลาดที่อาจตรวจพบ

6. แหล่งที่มาและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่มีอยู่

การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน-ระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544) การควบคุมภายในของการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ที่ช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของการควบคุมภายใน จะรวมทั้งวิธีการปฏิบัติงานด้วยมือและวิธีการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ วิธีการปฏิบัติงานในระบบดังกล่าวประกอบด้วยการควบคุมทั้งหมดที่มีผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์(การควบคุมภายในทั่วไป) และการควบคุมเฉพาะของระบบงานบัญชีแต่ละระบบ (การควบคุมระบบงาน) ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

1. การควบคุมทั่วไป มีวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน คือ การกำหนดแนวทางการควบคุมทั้งหมดเกี่ยวกับกิจกรรมต่าง ๆ ของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการควบคุมนั้นจะบรรลุวัตถุประสงค์โดยรวมของการควบคุมภายในการควบคุมทั่วไปอาจรวมถึง

1.1 การควบคุมการจัดองค์การและการบริหารงาน ออกแบบเพื่อกำหนดแนวทางขององค์การเกี่ยวกับกิจกรรมด้านคอมพิวเตอร์ทั้งหมด การควบคุมในส่วนนี้รวมถึง

1.1.1 การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับหน้าที่การควบคุม

1.1.2 การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสมสำหรับเจ้าหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน เช่น หน้าที่การจัดเตรียมข้อมูลรายการนำเข้าเพื่อประมวลผลหน้าที่ในการเขียนโปรแกรม และหน้าที่ในการควบคุมการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

1.2 การควบคุมการบำรุงรักษาและการพัฒนาระบบงาน ออกแบบเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าระบบงานมีการบำรุงรักษาและการพัฒนาเป็นไปตามที่ได้รับอนุมัติและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยปกติแล้วการควบคุมในส่วนนี้เกี่ยวกับ

1.2.1 การทดสอบ การปรับเปลี่ยน การนำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของทั้งระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้รับการปรับปรุงแก้ไข

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

1.2.2 การเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงาน

1.2.3 การเข้าถึงเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับระบบงาน

1.2.4 การจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอก

1.3 การควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ ออกแบบเพื่อการควบคุมการปฏิบัติงานของระบบและเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า

1.3.1 การใช้ระบบงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ได้รับอนุมัติเท่านั้น

1.3.2 มีการจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติเท่านั้น

1.3.3 มีการใช้โปรแกรมที่ได้รับอนุมัติแล้วเท่านั้น

1.3.4 ข้อผิดพลาดจากการประมวลผลจะถูกตรวจพบและได้รับการแก้ไข

1.4 การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ ออกแบบเพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการได้มาหรือการพัฒนาซอฟต์แวร์ระบบมีการอนุมัติและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพซึ่งรวมถึงการควบคุมเกี่ยวกับ

1.4.1 การให้อำนาจการอนุมัติ การอนุมัติ การทดสอบ การนำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของซอฟต์แวร์ระบบใหม่และส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมในภายหลัง

1.4.2 การจำกัดการเข้าถึงซอฟต์แวร์ระบบและเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับระบบงานเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติเท่านั้น

1.5. การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม ออกแบบเพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า

1.5.1 มีการกำหนดโครงสร้างของการให้อำนาจในการอนุมัติรายการต่าง ๆ ที่จะนำเข้าระบบคอมพิวเตอร์

1.5.2 มีการจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติเท่านั้น

1.6 มาตรการป้องกันอื่น ๆ เพื่อให้การประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง มาตรการเหล่านี้รวมถึง

1.6.1 การเก็บข้อมูลและโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกกิจการ

1.6.2 การกำหนดขั้นตอนและวิธีการกู้ระบบกลับคืนในกรณีที่เกิดโจรกรรมหรือความเสียหายทั้งโดยเจตนาและไม่เจตนา

1.6.3 การจัดหาระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกกิจการในกรณีที่เกิดภัยพิบัติ เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม เป็นต้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

2. การควบคุมระบบงาน มีวัตถุประสงค์ของการควบคุมระบบงาน คือ การจัดให้มีขั้นตอนและวิธีการควบคุมในระบบงานบัญชี เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่ารายการทั้งหมดได้รับการอนุมัติ บันทึกและประมวลผลอย่างครบถ้วน ถูกต้อง และทันเวลา การควบคุมระบบงานรวมถึง

2.1 การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์ ออกแบบเพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า

2.1.1 รายการทุกรายการได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสมก่อนประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์

2.1.2 รายการทุกรายการได้รับการแปลงสภาพให้อยู่ในรูปแบบที่เครื่องคอมพิวเตอร์อ่านได้และบันทึกลงในแฟ้มข้อมูลอย่างถูกต้อง

2.1.3 รายการจะไม่สูญหาย มีการเพิ่มเติม นำเข้าซ้ำ หรือแก้ไขอย่างไม่มีเหตุผลสมควร

2.1.4 รายการที่ไม่ถูกต้องจะไม่ได้รับการนำเข้า แต่จะนำกลับไปแก้ไขให้ถูกต้อง และถ้าจำเป็นจะนำกลับเข้าคอมพิวเตอร์ใหม่อีกครั้งภายในเวลาที่กำหนด

2.2 การควบคุมการประมวลผลและแฟ้มข้อมูลคอมพิวเตอร์ ออกแบบเพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า

2.2.1 รายการต่าง ๆ รวมทั้งรายการที่สร้างขึ้นโดยระบบงานได้รับการประมวลผลอย่างเหมาะสมโดยคอมพิวเตอร์

2.2.2 รายการต่าง ๆ ภายหลังจากการนำเข้าหรือสร้างขึ้นโดยระบบงานแล้วจะไม่สูญหายมีการเพิ่มเติม ถูกประมวลผลซ้ำ หรือมีการเปลี่ยนแปลงอย่างไม่มีเหตุผลสมควร

2.2.3 ข้อผิดพลาดจากการประมวลผลจะถูกตรวจพบและแก้ไขให้ถูกต้องอย่างทันเวลา

2.3 การควบคุมข้อมูลที่ออกจากคอมพิวเตอร์ ออกแบบเพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า

2.3.1 ผลลัพธ์จากการประมวลผลนั้นถูกต้อง

2.3.2 มีการจำกัดการเข้าไปเกี่ยวข้องหรือใช้ข้อมูลที่ส่งออกจากคอมพิวเตอร์เฉพาะผู้ได้รับอนุมัติเท่านั้น

2.3.3 การส่งข้อมูลที่ออกจากคอมพิวเตอร์จะไปถึงบุคคลซึ่งได้รับอนุมัติอย่างทันเวลา

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

การตรวจสอบโดยการวิเคราะห์งบการเงิน

ผู้วิเคราะห์จะทราบปัญหาและข้อเท็จจริงจากงบการเงินได้โดยใช้เครื่องมือวิเคราะห์ซึ่งปัจจุบันมีเครื่องมือสำหรับใช้ในการวิเคราะห์งบการเงินมากมาย เช่น อัตราส่วนทางการเงิน (Financial ratio) งบแสดงการเคลื่อนไหวของเงินทุน (Fund Flow) การย่อส่วนตามแนวดิ่ง (Common size) เป็นต้น การศึกษาเลือกใช้เครื่องมือการวิเคราะห์งบการเงิน คือ อัตราส่วนทางการเงิน (Financial ratio) มาใช้ในการวิเคราะห์งบการเงินของธุรกิจ อัตราส่วนทางการเงิน เป็นการแสดงความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลตัวเลข 2 รายการจากงบการเงินของธุรกิจ (Pride, Huges and Kapoor, 1996) ข้อมูลที่นำมาใช้คำนวณอัตราส่วนทางการเงินมาจากข้อมูลในงบดุลและงบกำไรขาดทุน อัตราส่วนทางการเงินที่คำนวณได้สามารถนำไปวิเคราะห์และประเมินสถานการณ์ของธุรกิจทางด้านสภาพคล่องทางการเงิน ประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ ความสามารถในการก่อหนี้ และความสามารถในการทำกำไร ซึ่งผลการวิเคราะห์จะทำให้ทราบถึงจุดแข็งหรือจุดอ่อนของธุรกิจได้

การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน เป็นประโยชน์ในการประเมินความสามารถในการชำระหนี้ของธุรกิจและความสามารถในการทำกำไร อาจทำโดยใช้งบการเงินปีปัจจุบันเปรียบเทียบกับงบการเงินปีที่ผ่านมาและจากข้อมูลแหล่งอื่น ๆ ด้วย ข้อมูลในอดีตจะเป็นประโยชน์ในการประเมินผลการดำเนินงานที่ผ่านมาของธุรกิจ และพยากรณ์ผลการปฏิบัติงานในอดีต การวิเคราะห์งบการเงินจะมีประโยชน์อย่างมากเมื่อนำไปเปรียบเทียบกับคู่แข่งขันและค่าเฉลี่ยอุตสาหกรรม

การวิเคราะห์ความสามารถในการชำระหนี้ เป็นเครื่องมือที่ใช้วัดความสามารถของธุรกิจในการจ่ายชำระหนี้สินหมุนเวียนและหนี้สินไม่หมุนเวียน โดยปกติแล้วจะพิจารณาจากงบดุล จะทำการวิเคราะห์อัตราส่วนต่าง ๆ ดังนี้

1. การวิเคราะห์สภาพคล่องหรืออัตราส่วนวัดสภาพคล่อง
2. อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน เช่น การวิเคราะห์ลูกหนี้ การวิเคราะห์สินค้าคงเหลือ
3. อัตราส่วนวัดสภาพหนี้สิน

การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไร ความสามารถของธุรกิจในการทำกำไรนั้นขึ้นอยู่กับประสิทธิผลและประสิทธิภาพในการดำเนินงานเท่า ๆ กับความสามารถในการจัดหาทรัพยากรมาเพื่อใช้ในการดำเนินงานการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรนั้นจะมุ่งที่ความสัมพันธ์ระหว่างผลของการดำเนินงานที่รายงานอยู่ในงบกำไรขาดทุนและความสามารถใน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

การจัดหาทรัพยากรของธุรกิจที่รายงานอยู่ในงบดุล การวิเคราะห์ดังกล่าวจะใช้เพื่อประเมินความสามารถในการทำกำไรของธุรกิจ (สุพาดา สิริกุตตา, 2545) ประกอบด้วยอัตราส่วน ดังนี้

1. อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไร
2. อัตราส่วนทางการตลาดของหุ้น

เทคนิคการตรวจสอบ

เทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้กันอยู่ทั่วไป เพื่อทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี ได้แก่ (โครงการศูนย์ฝึกอบรมวิชาชีพการบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย การสอบบัญชี 1, 2540: 65-74)

1. การตรวจดู (Inspection) ใช้ในการตรวจและพิจารณาดูเอกสารหลักฐานต่าง ๆ และสินทรัพย์ที่มีรูปร่าง ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบว่ามีสินทรัพย์อยู่จริง ทราบถึงลักษณะ สภาพ และปริมาณของสินทรัพย์หากได้ใช้เทคนิคในการตรวจนับด้วย
2. การสังเกตการณ์ (Observation) เป็นเทคนิคที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ และความเหมาะสมของการปฏิบัติงานว่าได้กระทำตามวิธีการที่กำหนดไว้ เพื่อให้ผลงานที่ได้รับมีความถูกต้องและเชื่อถือได้ และช่วยให้ประหยัดเวลากว่าการตรวจสอบเอง
3. การตรวจนับ (Counting) เป็นการพิสูจน์ว่าสิ่งที่ต้องการตรวจสอบมีอยู่จริง มีอยู่ปริมาณเท่าไร และตรวจสอบคุณภาพหรือสภาพของสิ่งของนั้น โดยปกติใช้ในการตรวจสอบเงินสด หลักทรัพย์ สินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวร
4. การยืนยันยอด (Confinnation) คือ การที่ผู้สอบบัญชีขอร้องให้บุคคลภายนอกซึ่งทราบเรื่องเกี่ยวกับหลักฐานต่าง ๆ ให้การยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง การยืนยันนี้เมื่อปฏิบัติโดยถูกต้องถือเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้มากที่สุด
5. การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ (Vouching) เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของรายการที่ลงไว้ในสมุดบัญชี เช่น ตรวจสอบใบสำคัญจ่ายและใบเสร็จรับเงินจากผู้ขาย กับการลงรายการจ่ายเงินในสมุดเงินสดหรือตรวจสอบใบสำคัญขายและสำเนาใบส่งของกับสมุดรายวันขาย
6. การคำนวณใหม่ (Recompilation) เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขในบัญชีโดยการคำนวณเพื่อหายอดที่ถูกต้องหรือยอดรายการที่ต้องกระทบยอด ซึ่งถือว่าเป็นหลักฐานที่น่าเชื่อถือมาก
7. การตรวจสอบการผ่านรายการ (Retracing Book-Keeping Procedures) การตรวจสอบความถูกต้องของการผ่านรายการจากสมุดขั้นต้นไปยังบัญชีแยกประเภท รวมทั้งการทำงบทดลอง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ด้วย ซึ่งในปัจจุบันมีการนำคอมพิวเตอร์มาใช้เป็นเครื่องมือในการลงบัญชี ปัญหาในเรื่องนี้จึงมีน้อยมาก

8. การสอบถาม (Inquiry) เป็นการขอข้อมูลจากผู้บริหารของกิจการ โดยแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรจะได้ทราบ เช่น เหตุการณ์หลังปิดบัญชีที่สำคัญ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าและภาระผูกพัน

9. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analyzing) คือ การศึกษาเปรียบเทียบข้อมูลที่สัมพันธ์กัน ซึ่งจะเป็นตัวชี้ว่าจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมหรืออาจลดขอบเขตการตรวจสอบด้วยการใช้วิธีการตรวจสอบอื่นแทนได้

10. การอ่าน (Reading) เป็นการตรวจสอบข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อระบุถึงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการตรวจสอบ อาทิเช่น การอ่านรายงานการประชุมสัญญาที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ

11. การตรวจหารายการที่ผิดปกติ (Scanning) คือ การตรวจราการในบัญชีแยกประเภทสมุดบัญชีขั้นต้น หรือแหล่งข้อมูลอื่น ๆ เพื่อดูว่ามีรายการที่ผิดปกติบ้างหรือไม่ เทคนิคข้อนี้ใช้เวลาไม่มาก แต่ต้องอาศัยประสบการณ์ในการตรวจสอบจึงสามารถตรวจพบรายการผิดปกติ

12. การบวกเลขยอดรวมแนวดิ่ง (Footing) เป็นการบวกเลขตามแนวตั้งเพื่อหายอดรวมของตัวเลขแถวใดแถวหนึ่งเพื่อเปรียบเทียบกับตัวเลขที่ลูกค้าคำนวณไว้ว่าถูกต้องหรือไม่

13. การตรวจตัดยอด (Cut off Audit) เป็นเทคนิคที่ใช้ช่วยในการทดสอบว่ารายการที่เกิดขึ้นได้ถูกบันทึกไว้ในช่วงเวลาที่เหมาะสมหรือไม่ โดยการเปรียบเทียบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้น ๆ และพิจารณารายละเอียดในเอกสารนั้น ๆ กับช่วงเวลาของการบันทึกรายการซึ่งจะต้องสอดคล้องกัน เช่น การตรวจตัดยอดขาย จะเปรียบเทียบวันที่ในใบส่งของ เอกสารการจัดส่งและวันที่ของการบันทึกรายการขาย

แนวความคิดเกี่ยวกับหลักการภาษีอากรที่ดี

อดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวสก็อตแลนด์ ได้วางหลักการภาษีที่ดีไว้เมื่อปี ค.ศ. 1776 ได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวกและหลักความประหยัด หลักการทั้งสี่นี้ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง ต่อมาเมื่อสภาพกิจเศรษฐกิจและสังคมของโลกได้วิวัฒนาการมาโดยลำดับ ภาษีอากรทวีบทบาทและความสำคัญมากขึ้น หลักการภาษีอากรที่ดีได้เปลี่ยนแปลงไปและเพิ่มมากขึ้นตามความเหมาะสม ลักษณะของภาษีอากรที่ดีมีดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

1. หลักความเป็นธรรม ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐบาลผู้เก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากร หากปราศจากความเป็นธรรมแล้วความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานมาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์และหลักความเป็นธรรมสัมพันธ์

1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ถือว่าทุกคนต้องเสียภาษีอากรคนละเท่า ๆ กัน นั้นคือเอาค่าใช้จ่ายทั้งหมดของรัฐหารด้วยจำนวนประชาชน ระบบภาษีแบบนี้จะใช้ได้เมื่อประชาชนทุกคนมีฐานะเศรษฐกิจเท่าเทียมกันข้อบกพร่องของการจัดเก็บแบบนี้ ได้แก่

1.1.1 ไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน

1.1.2 ทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง

1.1.3 ผู้มีเงินได้ต่ำมากอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะชำระภาษี

1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principles of Relative Equity) ถือหลักว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียให้แก่รัฐเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่จะได้รับจากรัฐบาล หรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มย่อย ดังนี้

1.2.1 หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) มีแนวคิดว่าผู้รับประโยชน์จากรัฐจะต้องเป็นผู้เสียภาษี เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐตามสัดส่วนที่ตนได้รับผลประโยชน์ ตัวอย่างเช่น ภาษีผ่านทาง ภาษีค่าใช้ถนน ค่าใบอนุญาตทำการต่างๆ เป็นต้น อย่างไรก็ตามแนวความคิดนี้มีข้อยุ่งยากในการปฏิบัติมากสินค้าและบริการของรัฐหลายอย่างไม่สามารถกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนจะได้รับ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้ บริการพื้นฐานบางอย่างคนมีรายได้ก็จะถูกปิดกั้นและเสียเปรียบ เช่น การเก็บเงินค่าบำรุงการศึกษา เป็นต้น

1.2.2 หลักความสามารถในการเสียภาษี (Principle of capacity) มีแนวความคิดว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมาก ผู้ที่มีความสามารถเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐน้อยตามสัดส่วนความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลวัดได้จากสินทรัพย์ รายได้ การใช้จ่ายของแต่ละบุคคล

2. หลักความแน่นอน ประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีย่อมต้องการที่จะทราบเพื่อความมั่นใจในระดับหนึ่งว่าภาษีที่จะต้องเสียเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด เสียด้วยวิธีใด นั่นคือ จะต้องชัดแจ้งในแง่มุมของผู้เสียภาษี ฐานที่จะนำมาคิดคำนวณอัตราภาษีที่ต้องเสีย กำหนดเวลาที่ต้องเสีย และวิธีการชำระภาษี เมื่อใดระบบภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนดังกล่าวแล้วย่อมจะ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

สร้างสมัครใจในการเสียภาษีอากร ให้เกิดขึ้นได้ ความชัดเจนดังกล่าวนี้คือชัดเจนทั้งกฎหมายและแนวปฏิบัตินั่นเอง

3. หลักความเป็นกลาง ระบบภาษีที่ดีจะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือ ระบบภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขัน การผลิตสินค้าและบริการ ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด แนวความคิดนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีอากรควรเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงแหล่งเดียว รัฐไม่ควรดำเนินกิจการใด ๆ ที่จะกระทบกระเทือนในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน

อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันรัฐบาลของหลายประเทศจงใจใช้ระบบภาษีอากรที่ไม่เป็นกลางบางประเภทเป็นเครื่องมือดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจ ด้านต่างๆ ความเป็นกลางหรือไม่เป็นกลางอาจพิจารณาได้จากผลกระทบกระเทือนทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในด้านต่างๆ เช่น การบริโภค การออม และการผลิต เป็นต้น

ในด้านการบริโภค ภาษีที่กระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคน้อยที่สุดคือภาษีที่มีผลทำให้ราคาสินค้าเปรียบเทียบระหว่างสินค้าชนิดต่างๆ เปลี่ยนแปลงไปน้อยที่สุด นั่นคือ ภาษีการขายทั่วไปซึ่งเก็บจากสินค้า และบริการต่าง ๆ ในอัตราเท่ากัน แต่ภาษีสรรพสามิต หรือ ภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ รัฐบาลจงใจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้ เป็นการจงใจบิดเบือนรูปแบบของการบริโภค

ในด้านการออมและการลงทุน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและการลงทุนให้เป็นไปในรูปแบบที่ต้องการ เช่น เก็บภาษีเงินปันผลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในลักษณะพิเศษกว่าเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป

ในด้านการผลิต รัฐบาลอาจลดภาษีอากรให้แก่อุตสาหกรรมที่รัฐบาลต้องการให้ลงทุนการผลิตหรือเก็บภาษีต่ำกว่าอุตสาหกรรมที่มีอยู่แล้ว และไม่จำเป็น หรือระหว่างการผลิตที่ใช้เครื่องจักรกับการผลิตที่ใช้แรงงานคน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้

4. หลักอำนวยรายได้ บทบาทของรัฐบาลทางเศรษฐกิจทวีความสำคัญมากขึ้น จำเป็นต้องหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายให้มากขึ้น ระบบภาษีอากรจึงควรเป็นระบบที่ทำรายได้สูงให้แก่รัฐบาล หากระบบภาษีอากรมีโครงสร้างอำนวยรายได้ให้แก่รัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม ประชาชนมักมองว่าเป็นการสร้างความเดือนร้อนแก่ประชาชนเพิ่มขึ้น ดังนั้น ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้จึงควรประกอบไปด้วยภาษีน้อยประเภท แต่ภาษีแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป ระบบภาษีอากรที่จะอำนวยรายได้สูงให้แก่รัฐบาลมีลักษณะ ดังนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

4.1 ภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ ต้องครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมากขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ด้วย เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการขาย ซึ่งไม่จำเป็นต้องใช้อัตราสูง ไม่กระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม เป็นต้น

4.2 ภาษีอากรที่มีอัตราภาษีก้าวหน้า เมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น รัฐบาลจะมีรายได้เพิ่มสูงขึ้น ในส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี อย่างไรก็ดี การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะก้าวหน้าจนเกินไปอาจกระทบกระเทือนในด้านอื่นได้ ภาษีที่น่าจะอำนวยรายได้ให้แก่รัฐบาลมากและตลอดไปคือ ภาษีมรดกและภาษีสินทรัพย์ แต่ยังไม่มีการนำมาใช้

5. หลักความยืดหยุ่น ภาษีอากรที่ดีควรเป็นระบบที่ช่วยให้มีเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาและการจ้างงาน นั่นคือ ภาษีอากรจะต้องมีการยืดหยุ่น หรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น ในภาวะเงินเฟ้อ ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ส่งผลให้เก็บภาษีมากขึ้น เพื่อลดการใช้จ่ายของเอกชนลง เป็นต้น

โครงสร้างภาษีอากรที่มีลักษณะยืดหยุ่นดังกล่าว โดยทั่วไปจะเป็นโครงสร้างภาษีอากรในอัตราก้าวหน้า ในภาวะเศรษฐกิจกำลังขยายตัวที่ประชาชนมีรายได้สูงขึ้น ภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มสูงขึ้นในอัตราที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของรายได้ ซึ่งจะมีผลชะลอการขยายตัวของรายได้จริงของประชาชนและช่วยลดแรงกดดันทางด้านภาวะเงินเฟ้อได้

6. หลักประสิทธิภาพในการบริหาร ระบบภาษีอากรที่ดีควรเป็นระบบที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บของรัฐบาลจะออกมาในรูปของเงินเดือน ค่าจ้างผู้จัดเก็บ ค่าอุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ต่าง ๆ ค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษี ได้แก่ ค่าเดินทาง ค่าจ้างทนายความปิดบัญชี เพื่อช่วยคิดคำนวณกรอกแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีให้ บางรายอาจไม่เป็นผู้ต้องเสียภาษี แต่กฎหมายบังคับให้เป็นผู้มีหน้าที่หัก ภาษีเงินเดือนค่าจ้างแล้วนำส่งกรมสรรพากร

ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนับเป็นการสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาล โดยปกติภาษีอากรแต่ละประเภทจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแตกต่างกัน เช่น ภาษีการขายปลีกจะเสียค่าใช้จ่ายสูงกว่าภาษีการขายส่ง ภาษีทางตรงจะเสียค่าใช้จ่ายสูงกว่าภาษีทางอ้อม เป็นต้น นอกจากนี้ การปฏิบัติงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องมีประสิทธิภาพ กล่าวคือสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีได้อย่างทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วย อันจะส่งผลให้มีคนสมัครใจเสียภาษีมากขึ้น สร้างความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษี ในระยะยาวจะทำให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีลดน้อยลง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

การขยายฐานภาษี

การขยายฐานภาษี หมายถึง การตรวจสอบและการค้นหาแหล่งภาษีอากรตลอดจนการติดตามการยื่นแบบแสดงรายการ หรือ การดำเนินการเพื่อให้ทราบรายรับที่แท้จริงของกิจการ และชี้แจงแนะนำตลอดจนติดตามให้ผู้ประกอบการไปยื่นแบบแสดงรายการให้ถูกต้องด้วยตนเอง ทั้งนี้ การตรวจหารายรับที่แท้จริง ต้องมีผลให้เพิ่มรายรับเดือนปัจจุบันและเดือนต่อ ๆ ไป (กรมสรรพากร, 2545)

การขยายฐานภาษี หมายถึง การตรวจสอบและการค้นหาแหล่งภาษีอากร ตลอดจนการติดตามการยื่นแบบแสดงรายการ (สุรเดช สิงห์รีวงศ์, 2545) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

1. ติดตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้เข้าสู่ระบบภาษีอากร และเป็นมาตรฐานหนึ่งของการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีและเสริมสร้างความเป็นธรรมในระบบภาษี
2. เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี เช่น การขอมีเลขบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีตลอดจนการให้คำแนะนำในการปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากรสำหรับผู้ประกอบการ
3. เพื่อเป็นเครื่องมือหนึ่งในการควบคุมระบบการจัดเก็บภาษีอากรให้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ คอยสอดส่องและติดตามผู้เสียภาษี ให้ปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากรอย่างถูกต้อง
4. จัดสร้างฐานข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร ตลอดจนถึงประโยชน์ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดยการเก็บข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีให้ตรงกับสภาพข้อเท็จจริงมากที่สุด

การวางแผนขยายฐานภาษีอากร

การขยายฐานภาษีอากรเพื่อให้ได้เป้าหมายที่กรมสรรพากรกำหนด (สุรเดช สิงห์รีวงศ์, 2545) ต้องวางแผนและดำเนินการดังนี้

1. สำรวจธุรกิจในท้องที่ทุกรายที่ประกอบการอันอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามกฎหมายว่ามีจำนวนเท่าใด จัดทำทะเบียนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายตามที่สำรวจมาได้
2. ติดตามควบคุมผู้ประกอบกิจการที่สำรวจมาได้ และให้ยื่นรายการเสียภาษีตามกำหนด เวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้
3. นำรายชื่อผู้ประกอบกิจการที่สำรวจมาได้สอบกับแบบรายการที่ผู้เสียภาษียื่นต่ออำเภอหรือทะเบียนการเสียภาษีที่ทางราชการกำหนดให้จัดทำ หรือที่จัดทำขึ้นเอง เพื่อการควบคุม
4. ถ้าผู้ประกอบกิจการที่สำรวจมาได้ ไม่ได้ยื่นรายการเสียภาษีหรือยื่นรายการเสียภาษีไว้ต่ำกว่าที่ควรต้องเสีย ให้ดำเนินการตรวจสอบประเมินเรียกเก็บตามกฎหมายต่อไป

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

5. ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามที่หน่วยกำกับดูแลหรือจังหวัดประเมินเรียกเก็บ

6. ติดตามควบคุมให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่ง ภายในเขตท้องที่ให้ครบถ้วนทุกรายตามกฎหมาย

7. คอยสืบสวนหาข้อมูล แหล่งภาษี แหล่งผลิตสินค้าเพื่อเรียกเก็บภาษีให้เป็นไปตามกฎหมายเป็นระยะ ๆ

8. ติดตามข่าวสารการประกอบธุรกิจจากสื่อมวลชน เพื่อบังคับจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติของกฎหมาย

9. สอดส่องสภาพความเป็นจริงแห่งการประกอบการของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อนำมาวิเคราะห์การเสียภาษีว่ายื่นรายการเสียภาษีไว้เหมาะสมกับสภาพหรือไม่ เพียงใด

10. ดำเนินการสำรวจตรวจสอบธุรกิจตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนที่มีอยู่

11. ประสานงานกับส่วนราชการหรือหน่วยงานรัฐวิสาหกิจเพื่อหาข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น สำนักงานทะเบียนการค้า สำนักงานประกันสังคม เป็นต้น

12. ดำเนินการให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีรวม ณ สำนักงานใหญ่ ให้มาเสียภาษีตามแหล่งที่ก่อให้เกิดเงินได้ เพื่อจะได้ควบคุมการเสียภาษีให้เป็นไปตามข้อเท็จจริง

ผู้ประกอบการที่ต้องขยายฐานภาษี

1. ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการภายในประเทศ

2. ผู้ประกอบการทั้งที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามประเภทกิจการ

3. เลือกรายผู้ประกอบการ โดยการวิเคราะห์จากฐานข้อมูลผู้เสียภาษีแล้วเห็นว่าควรทำการขยายฐานภาษี

การดำเนินการ

1. การเตรียมข้อมูล วิเคราะห์ข้อมูลของผู้ประกอบการในทะเบียนผู้ประกอบธุรกิจ

2. สภาพกิจการ เพื่อให้การขยายฐานภาษีใกล้เคียงกับข้อเท็จจริงมากที่สุด ให้เจ้าหน้าที่ออกสำรวจสภาพกิจการของผู้ประกอบการ เพื่อเป็นข้อมูลประกอบการวิเคราะห์หรือการพิจารณาในการขยายฐานภาษี การสำรวจสภาพกิจการให้ดำเนินการ ดังนี้

2.1 ก่อนออกสำรวจสภาพกิจการให้เตรียมการ คือ ข้อมูลผู้ประกอบที่ต้องออกสำรวจสภาพกิจการ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

2.2 การเข้าตรวจบันทึกข้อมูลที่ได้จากการสำรวจสภาพกิจการ โดยให้ผู้ครอบครองสถานประกอบการ ลงชื่อรับรองไว้เป็นหลักฐาน

2.3 หากผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการสำรวจสภาพกิจการ และข้อมูลที่มีพบว่าผู้ประกอบการรายใดมีแนวโน้มที่จะต้องขยายฐานภาษี หรือเจ้าหน้าที่ พบประเด็นภาษี ให้เจ้าหน้าที่ส่งหนังสือเชิญพบผู้ประกอบการ เพื่อแนะนำ ชี้แจงให้ผู้ประกอบการเข้าใจข้อเท็จจริง และยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีตามข้อเท็จจริง

2.4 ประเด็นภาษีที่เจ้าหน้าที่ตรวจพบต้องมีหลักฐานเหตุผลที่จะชี้แจงกับผู้ประกอบการได้

3. ผู้ประกอบการที่มาพบตามหนังสือเชิญพบ และพร้อมที่จะยื่นแบบแสดงรายการให้ตรงกับความเป็นจริง

4. ผู้ประกอบการที่ไม่มาพบตามหนังสือเชิญพบ ให้มีหนังสือเชิญพบครั้งที่ 2 ให้มาพบเจ้าหน้าที่ เมื่อผู้ประกอบการมาพบแล้วให้ดำเนินการตามข้อ 3 หากผู้ประกอบการไม่มาพบตามหนังสือเชิญพบให้รวบรวมข้อมูลทั้งสิ้นเพื่อดำเนินการตรวจปฏิบัติการทั่วไป

5. ผู้ประกอบการที่ได้รับทราบคำแนะนำและชี้แจงของเจ้าหน้าที่แล้ว แต่ไม่ยอมปฏิบัติตาม หรือโต้แย้งข้อชี้แจงของเจ้าหน้าที่แล้ว แต่ไม่ยอมปฏิบัติตาม หรือโต้แย้งข้อชี้แจงโดยไม่มีเหตุผลอันควร ให้เจ้าหน้าที่รวบรวมข้อมูลทั้งสิ้นเพื่อดำเนินการตรวจปฏิบัติการทั่วไป

การติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน

1. การขยายฐานภาษีของผู้ประกอบการเสร็จสิ้นเมื่อผู้ประกอบการได้มายื่นแบบ แสดงรายการตามข้อเท็จจริง หรือเมื่อเจ้าหน้าที่รวบรวมข้อมูลเพื่อตรวจปฏิบัติการทั่วไป

2. ให้เจ้าหน้าที่ผู้ดำเนินการขยายฐานภาษีรายงานผลการปฏิบัติงานขยายฐานภาษี

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

สุรเดช สิงห์รีวงศ์ (2545) ได้ศึกษาเรื่อง “ประสิทธิภาพการตรวจสอบแบบขยายฐานภาษีในเขตท้องที่จังหวัดเชียงใหม่” ศึกษาถึงการขยายฐานภาษีว่าการขยายฐานภาษีรายเป้าหมาย ผลการศึกษาการจัดเก็บเมื่อได้ดำเนินการขยายฐานภาษี สรุปได้ว่า จากกิจการ 14 ประเภทที่ได้มีการดำเนินการขยายฐานภาษี ทำให้จำนวนเงินภาษีที่จัดเก็บในปีงบประมาณ 2543 เพิ่มขึ้น ซึ่งกิจการที่สรรพากรจังหวัดเชียงใหม่ (สาขา) จัดเก็บมากที่สุด ได้แก่ กิจการโรงแรม การขยายฐานภาษีได้มี

การให้ความสำคัญกับกิจการท่องเที่ยวสาเหตุเพราะจังหวัดเชียงใหม่เป็นแหล่งท่องเที่ยวที่สำคัญมีนักท่องเที่ยวเข้ามามากในแต่ละปีจึงมีกิจการประเภทโรงแรม กิจการท่องเที่ยว กิจการเกี่ยวกับอาหารหรือของฝากในจังหวัดเชียงใหม่จำนวนมากและความสามารถในการเสียภาษีได้แนวโน้มการเติบโตทางธุรกิจสูง จากการศึกษาทำให้ทราบถึงนโยบายการบริหารการจัดเก็บภาษี โดยพิจารณาจากความเป็นไปได้และสภาพของกิจการที่สามารถเสียภาษีได้โดยความเต็มใจและให้ความเป็นธรรมและผู้ประกอบการรับได้ตลอดจนทำให้เจ้าหน้าที่และผู้ประกอบการมีความรู้สึกที่ดีต่อกันยิ่งขึ้น

กิตติโชติ ตัณฑารักษ์ (2546) ได้ศึกษาเรื่อง “การศึกษาเปรียบเทียบวิธีการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบภาษีอากร” การศึกษา สรุปได้ว่า เทคนิคการตรวจสอบภาษีอากร (Tax Auditing Techniques) ที่เจ้าพนักงานนำมาใช้ในการปฏิบัติงานโดยส่วนใหญ่ ได้ใช้เทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้กันทั่วไป เพื่อทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี และเน้นความถูกต้องด้านภาษีอากรควบคู่กันไปด้วย โดยมีเทคนิคที่ใช้ดังนี้

1. การตรวจดู (Inspection) ใช้กับการตรวจและพิจารณาดูเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ด้านภาษีอากร และการตรวจดูสินทรัพย์ที่มีรูปร่าง เพื่อช่วยให้เจ้าพนักงานทราบว่ามีสินทรัพย์อยู่จริง ตลอดจนทราบถึงลักษณะ สภาพ และ ปริมาณของทรัพย์สินที่มีอยู่ โดยใช้เทคนิคการตรวจนับควบคู่ไปด้วย

2. การสังเกตการณ์ (Observation) เป็นเทคนิคที่ช่วยให้เจ้าพนักงานทราบถึงข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ และความเหมาะสมของการปฏิบัติงานว่าได้กระทำตามวิธีการที่กำหนดไว้ เพื่อให้ผลการตรวจโดยรวมมีความถูกต้องและเชื่อถือได้ นอกจากนั้น ยังช่วยให้ประหยัดเวลากว่าการใช้วิธีตรวจนับเอง

3. การตรวจนับ (Counting) เป็นการพิสูจน์ว่าสิ่งที่ต้องการตรวจสอบมีอยู่จริง มีปริมาณคงเหลือเท่าไร และคุณภาพหรือสภาพของสิ่งของนั้นเป็นอย่างไร โดยปกติจะใช้วิธีการดังกล่าวกับสินทรัพย์ที่มีตัวตนและจับต้องได้

4. การยืนยันยอด (Confirmation) คือ การที่เจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อว่าเอกสารหลักฐานทางบัญชีอาจมิได้มาจากแหล่งของผู้ออกหลักฐานจริง จึงใช้วิธีการขอความร่วมมือจากหน่วยงานต่างท้องที่ให้ทำการสอบยันผู้ออกหลักฐานให้เพื่อเป็นการยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรว่าหลักฐานดังกล่าวมีความเชื่อถือได้และเกิดจากธุรกรรมทางการค้าจริง

5. การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ (Vouching) เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องและความสมบูรณ์ของหลักฐานที่ใช้ประกอบการลงบัญชีว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามที่บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรกำหนดหรือไม่

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

6. การตีราคาและการคำนวณใหม่ (Valuation and Recompilation) ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานอาจใช้อำนาจตามกฎหมายในการตีราคาทรัพย์สินใหม่ หรือกรณีมีการจำหน่าย จ่าย โอน ทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทน และเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขทางบัญชีที่นำมายื่นแบบเสียภาษีอากร โดยการคำนวณและกระทบยอดรายการให้มีความถูกต้องและถือเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้

7. การตรวจสอบการผ่านรายการ (Retracing Book – Keeping Procedures) ถือเป็นการตรวจสอบความถูกต้องของการผ่านรายการบัญชีจากสมุดขั้นต้นไปยังบัญชีแยกประเภทว่าถูกต้องตามหมวดหมู่ของกิจกรรมที่เกิดขึ้นซึ่งได้จัดหมวดหมู่ไว้หรือไม่ และรายการดังกล่าวได้ปรากฏเป็นยอดคงเหลือในงบทดลองอย่างน่าเชื่อถือ แต่ในปัจจุบันมีการนำคอมพิวเตอร์มาใช้เป็นเครื่องมือในการลงบัญชี และมีการผ่านรายการโดยอัตโนมัติ ปัญหาในเรื่องนี้จึงลดน้อยลง

8. การไต่สวน (Inquiry) เป็นการที่เจ้าพนักงานใช้อำนาจตามกฎหมายสอบข้อเท็จจริงจากผู้เสียภาษี หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นจริง เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบภาษีอากร

9. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analyzing) คือ การศึกษาเปรียบเทียบข้อมูลที่เกี่ยวข้องและมีความสัมพันธ์กัน ซึ่งจะเป็นตัวชี้ประเด็นให้มีการตัดสินใจเลือกใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็น เพื่อค้นหารายการที่ผิดปกติ

10. การอ่าน (Reading) ถือเป็นการตรวจสอบข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากหลักฐานทางบัญชี ว่าเป็นไปตามสัญญาหรือข้อตกลงใดที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่

11. การตรวจหารายการผิดปกติ (Scanning) คือ การตรวจเพื่อค้นหารายการที่ซ่อนเร้นไว้ในบัญชีแยกประเภท ซึ่งถือเป็นรายการที่มีสาระสำคัญต่อการคำนวณภาษี โดยเฉพาะรายการปรับปรุงตอนสิ้นงวดบัญชี ซึ่งอาจมีการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีขึ้นได้

12. การบวกเลขยอดรวมแนวตั้ง (Footing) คือ การทดสอบตัวเลข โดยการทดสอบการบวกตัวเลขใหม่ จากข้อมูลบัญชีของผู้เสียภาษี เพื่อตรวจสอบข้อมูลว่ามีความเชื่อถือได้มากน้อยเพียงใด

13. การตรวจตัดยอด และการตรวจเหตุการณ์หลังวันที่งบการเงิน (Cut off Audit and Subsequent Event) เป็นการใช้เทคนิคช่วยในการทดสอบรายการบัญชีที่ถูกบันทึกไว้เป็นไปตามรอบระยะเวลาบัญชีไว้อย่างถูกต้องหรือไม่ โดยทำการเปรียบเทียบเอกสารหลักฐานที่ปรากฏกับกิจกรรมที่เกิดขึ้น โดยเฉพาะการปรับปรุง ณ วันต้นงวด และสิ้นงวดบัญชี อาทิเช่น การตรวจตัดรายการซื้อ รายการขาย รายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า และค่าใช้จ่ายค้างจ่าย เป็นต้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

14. การใช้ข้อมูลจากการสืบสวนประมวลหลักฐาน (Intelligence Data Used) ถือเป็นการนำข้อมูลที่ได้จากการประมวลหลักฐานจากหน่วยปฏิบัติการหนึ่ง มาเป็นข้อมูลสนับสนุนในการตรวจสอบภาษีอากร อาทิเช่น ข้อมูลยอดซื้อสินค้าจากผู้ผลิตหรือผู้ค้าส่งรายใหญ่ โดยข้อมูลดังกล่าวจะนำมาใช้ในการเทียบเคียงข้อมูลที่กิจการได้บันทึกรายการไว้แล้วว่า ได้มีการบันทึกรายการไว้ครบถ้วนหรือไม่

ธิติพร เจริญไพบูลย์สกุล (2547) ได้ศึกษาเรื่อง “เทคนิคการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีของเจ้าพนักงานตรวจสอบสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงราย” ศึกษาถึงเทคนิคที่เจ้าพนักงานตรวจสอบสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงรายใช้ในการวิเคราะห์แบบแสดงรายการสำหรับภาษีต่าง ๆ สรุปได้ว่า การวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลทางด้านรายได้มากที่สุด ได้แก่ การเปรียบเทียบรายได้ตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลกับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะและการวิเคราะห์อัตรากำไรขั้นต้นต่อยอดขายและการวิเคราะห์อัตราส่วนกำไรสุทธิต่อยอดขาย ส่วนทางด้านรายจ่าย เทคนิคที่เจ้าพนักงานงานตรวจสอบนำมาใช้มากที่สุด ได้แก่ การวิเคราะห์ต้นทุนขาย และการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับต้นทุนที่ขาย ด้านสินทรัพย์ หนี้สินและทุนนั้นเทคนิคที่เจ้าพนักงานตรวจสอบนำมาใช้มากที่สุด ได้แก่ การวิเคราะห์สินค้าคงเหลือปลายปี ส่วนด้านอื่น ๆ ได้แก่ การวิเคราะห์งบการเงินโดยเปรียบเทียบกับกิจการประเภทเดียวกัน

สำหรับเทคนิคการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เจ้าพนักงานตรวจสอบนำมาใช้มากที่สุด ได้แก่ การเปรียบเทียบรายได้ตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนเทคนิคที่เจ้าพนักงานตรวจสอบ นำมาใช้ในการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มมากที่สุด ได้แก่ การเปรียบเทียบสัดส่วนยอดซื้อต่อยอดขาย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved