

**พฤติกรรมการเสียภาษีและปัจจัยที่มีผลกระทบต่อพฤติกรรมการเสียภาษีเงินได้**  
**นิติบุคคลของ SMEs : มุมมองของผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากร**  
**The Taxpayer Behaviors and Factors Affecting SMEs Corporate Income Taxpayer**  
**Behaviors: Perspectives of Accountants and Revenue Officers**

วัฒนา ศรีถาวร\* และอังสนา ศรีประเสริฐ<sup>2</sup>

Wattana Srithaworn\* and Angsana Sriprasert<sup>2</sup>

Received : April 19, 2021 Revised : May 18, 2021 Accepted : May 24, 2021

**บทคัดย่อ**

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาความคิดเห็นที่มีต่อพฤติกรรมการเสียภาษีและปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs มุมมองของผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากร เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามที่ผ่านการพิจารณาความถูกต้องของเนื้อหาและทดสอบความเชื่อถือได้ด้วยค่า Cronbach's Alpha ได้เท่ากับ 0.875 แบบสอบถามที่ส่งทางไปรษณีย์ได้รับคืนมาทั้งสิ้น 617 ชุด คิดเป็นอัตราตอบกลับเท่ากับ 61.70% ใช้สถิติเชิงพรรณนาในการสรุปความคิดเห็น ทดสอบความแตกต่างความคิดเห็นระหว่างกลุ่มด้วยวิธี t-test วิเคราะห์ผลกระทบของปัจจัยที่มีต่อพฤติกรรมการเสียภาษีของ SMEs ด้วยวิธีวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ กำหนดนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่า ผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากรมีความคิดเห็นต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในด้านการส่งเสริมการเสียภาษีและด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจสอดคล้องกัน แต่ต่างกันในด้านกฎหมาย และด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอย่างมีนัยสำคัญ รวมทั้งพฤติกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs สำหรับมุมมองในด้านของผลกระทบของปัจจัยด้านต่างๆ ที่มีต่อพฤติกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs พบว่าในกลุ่มผู้ทำบัญชี ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อพฤติกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs อย่างมีนัยสำคัญ คือ ปัจจัยด้านกฎหมาย และด้านทัศนคติผู้เสียภาษี ในขณะที่กลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรเห็นว่าปัจจัยด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี และด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs อย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้น มุมมองที่ต่างกันนี้อาจเป็นอุปสรรคต่อการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งกรมสรรพากรและผู้ทำบัญชีให้กับ SMEs ควรร่วมมือกันในการทำให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs เป็นไปอย่างถูกต้องมากขึ้น

**คำสำคัญ :** ภาษีเงินได้นิติบุคคล พฤติกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

\* อาจารย์ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต

\* Lecturer, Faculty of Accountancy, Rangsit University

<sup>2</sup> ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต

<sup>2</sup> Assistant Professor, Faculty of Accountancy, Rangsit University

## Abstract

This research aims to study opinions on SMEs' taxpayer behaviors and factors affecting the taxpayer behaviors from the perspectives of accountants and revenue officers. To gather the data, a questionnaires that was approved content validity and passed the Cronbach's Alpha test of 0.875 were used in this study. The 617 postal questionnaires were received back, a response rate of 61.70%. Descriptive statistic was used for summarizing the opinions as a whole. The opinions were tested using t-test to distinguish the differences of the opinions between groups. The study analyzed factors influencing SMEs' taxpayer behaviors by means of multiple regression analysis, with statistical significance at the .05 level.

The results indicate that accountants and revenue officers have consistent opinions on the influencing factors of SMEs' taxpayer behaviors in promoting taxation and the business environment aspects but differ in the tax law and the tax collection efficiency aspects significantly, including the corporate income taxpayer behaviors of SMEs. For a perspective on the impact of various factors toward the corporate income taxpayer behaviors of SMEs, for the accountant group, factors that significantly impact the corporate income taxpayer behaviors of SMEs are the tax law and the taxpayer attitude, meanwhile the revenue officer group view that the tax collection efficiency and the business environment are factors that significantly affected the corporate income taxpayer behaviors. Therefore, this different view may hinder the optimization of state taxation, which the Revenue Department and accountants for SMEs should cooperate in making corporate income tax payments for SMEs more accuracy.

**Keywords :** Corporate income tax, Taxpayer behavior, Small and Medium-sized Enterprise

## 1. บทนำ

จากรายงานผลการวิจัยของสำนักงานเศรษฐกิจการคลังเกี่ยวกับปัญหาการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพื่อเสนอแนวทางการส่งเสริมผู้ประกอบการ SMEs เข้าสู่ระบบภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มในการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของไทยได้ชี้ถึงสาเหตุของการไม่เข้าสู่ระบบภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของกลุ่ม SMEs ซึ่งมีมากถึง 87% (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2557) โดยอธิบายถึงปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญ ในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของ SMEs คือการแบกภาระต้นทุนภาษีเงินได้ของกิจการที่สูงกว่าธุรกิจขนาดใหญ่ และปัญหาอื่น ๆ ที่สำคัญ เช่น ขั้นตอนการชำระภาษีมีความซับซ้อนยุ่งยาก การขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษี ความรู้สึกถึงการไม่เป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษี และขาดมาตรการจูงใจ เป็นต้น ซึ่งต่อมาผลการวิจัยของสมศักดิ์ ประถมศรีเมฆและคณะ (2559) ได้กล่าวถึงข้อได้เปรียบของกิจการขนาดใหญ่ที่สามารถลงทุนในบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในด้านวางแผนภาษี ซึ่งช่วยให้กิจการสามารถเสียภาษีได้อย่างประหยัดภาษี เนื่องจากภาษีเป็นรายได้จัดเก็บของรัฐที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ได้ตามเป้าหมายจึงถือเป็นภารกิจสำคัญของกรมสรรพากรซึ่งเป็นรายได้จัดเก็บอันดับ 2 รองจากภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรมสรรพากร, 2561) ในปี พ.ศ. 2561 กรมสรรพากรได้นำดิจิทัลเทคโนโลยีมาใช้ในการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยการพัฒนาระบบ e-Tax Invoice, e-Receipt เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี และยังได้ร่วมมือกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าใน

การเชื่อมโยงฐานข้อมูลงบการเงินสำหรับผู้ประกอบการที่นำส่งงบการเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ (DBD e-Filing) และการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลผ่านระบบ e-Filing ของกรมสรรพากร นอกจากนี้ ได้ออกมาตรการส่งเสริมทางภาษีเพื่อจูงใจ SMEs ในการเข้าระบบภาษีเพื่อให้การเสียภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งวรรณวิสา หนูห้อง และ สุเทพ บุรณะคุณาภรณ์ (2559) ได้กล่าวว่า มาตรการส่งเสริมทางภาษีส่งผลต่อการจัดเก็บรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างมีนัยสำคัญ โดยเฉพาะ สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่นิติบุคคล ซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับการเพิ่มขึ้นของทุนจดทะเบียนในการจัดตั้งนิติบุคคลเพื่อประกอบธุรกิจ (วิสิทธิ์ คัมภีร์พันธ์, 2554; เจริญ อรรถทิมากุล, 2558) สำหรับการวิจัยเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลในต่างประเทศ มีประเด็นการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลการวิจัยเหล่านี้ได้แสดงให้เห็นถึงปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เป็นไปตามกฎหมาย และไม่เป็นไปตามกฎหมาย เช่น การหลบเลี่ยง การหลีกเลี่ยงภาษี เป็นต้น โดยศึกษาปัจจัยด้านทัศนคติของผู้ประกอบการ คุณธรรมและจริยธรรม สภาพแวดล้อมการทำธุรกิจ ความเป็นธรรมในการบังคับกฎหมาย ประสิทธิภาพของกลไกในระบบการจัดเก็บภาษี (Abrie & Doussy, 2006; Jérémie, 2014; Moohr, 2009; Oyedokun, 2016) จากรายงานสถานการณ์ SMEs (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2562) ทำให้เห็นถึงปัญหาการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยเฉพาะ SMEs เพราะจากจำนวน SMEs ที่เพิ่มขึ้นในปี 2562 เท่ากับ 1.02% แต่ปรากฏว่าจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บได้ในปี 2562 กลับต่ำกว่าเป้าหมายที่กรมสรรพากรกำหนด ดังนั้น การนำผลการศึกษาพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีของ SMEs ไปใช้ประโยชน์จึงออกมาในลักษณะของการปรับปรุงกฎหมายภาษี การออกมาตรการส่งเสริมการเสียภาษี หรือระบบการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยอาจมองข้ามปัจจัยด้านผู้เสียภาษี เช่น ทัศนคติการเสียภาษี สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เป็นต้น

อนึ่ง การศึกษาเกี่ยวกับพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในประเทศไทยมีน้อยมาก จึงทำให้ขาดองค์ความรู้ด้านปัจจัยที่มีผลกระทบต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ที่จะนำไปช่วยในการพัฒนาส่งเสริมให้ SMEs มีความเข้าใจและยินยอมที่จะเสียภาษีอย่างถูกต้อง ประหยัดและเป็นไปตามกฎหมาย ซึ่งในส่วนของการศึกษาพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีของ SMEs รวมทั้งการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมดังกล่าวยังไม่ปรากฏผลการวิจัยอย่างชัดเจน การแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีโดยการปรับปรุงพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษี เพื่อจูงใจให้ SMEs เสียภาษีอย่างถูกต้อง ด้วยความเต็มใจ จึงเป็นแนวทางแก้ไขปัญหามาจากมุมมองของกรมสรรพากร รวมทั้งหน่วยงานภาครัฐที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเท่านั้น โดยไม่ได้คำนึงถึงมุมมองของผู้ปฏิบัติตามกฎหมายซึ่งในทางปฏิบัติ SMEs จะใช้บริการจากผู้ทำบัญชีภายนอกในการจัดทำรายงานการเงินและยื่นชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น ประเด็นการศึกษาในงานวิจัยฉบับนี้ จึงมุ่งหาคำตอบที่เป็นความคิดเห็นและความแตกต่างในความคิดเห็นที่มีต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs และปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมดังกล่าวระหว่างผู้ทำบัญชี และเจ้าหน้าที่สรรพากรส่วนงานการตรวจสอบ โดยศึกษากับ SMEs ที่จัดตั้งเป็นนิติบุคคลเท่านั้น ผลการวิจัยที่ได้จะเป็นประโยชน์ต่อการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษี

## 2. วัตถุประสงค์การวิจัย

2.1 เพื่อศึกษาความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากรในส่วนงานตรวจสอบภาษีที่มีต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษี และปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในด้านต่าง ๆ ได้แก่ ด้านกฎหมายภาษี ด้านการส่งเสริมการเสียภาษี ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และทัศนคติการเสียภาษี

2.2 เพื่อศึกษาความแตกต่างในความคิดเห็นที่มีต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ระหว่างผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากรในส่วนงานตรวจสอบภาษี

2.3 เพื่อศึกษาความแตกต่างในความคิดเห็นเกี่ยวกับผลกระทบของปัจจัยด้านต่างๆ ที่มีต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ระหว่างผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากรในส่วนงานตรวจสอบภาษี

### 3. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

3.1 กรมสรรพากร สามารถนำผลการวิจัยที่ได้ไปประกอบการพิจารณากำหนดมาตรการส่งเสริมทางภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือนโยบายแนวทางปฏิบัติการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ให้มีประสิทธิภาพ

3.2 ผู้ทำบัญชี ซึ่งเป็นผู้ให้บริการในการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงิน รวมทั้งการให้บริการธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม สามารถนำผลการวิจัยในการเพิ่มคุณภาพการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงิน รวมทั้งปรับปรุงการบริการเพื่อให้ SMEs ตลอดจนการส่งเสริมทัศนคติของผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.3 ผลการวิจัยนี้นำไปสู่ประเด็นปัญหาการวิจัยในขั้นต่อไป โดยมุ่งค้นหาความสัมพันธ์ปัจจัยเชิงสาเหตุของพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs

### 4. แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 4.1 แนวคิดเกี่ยวกับความคิดเห็นและการวัดความคิดเห็น

การศึกษาความคิดเห็นนับเป็นประเด็นการศึกษาที่นำไปสู่การค้นหาคำตอบเกี่ยวกับปรากฏการณ์ที่สำคัญหรือที่เกี่ยวข้องกับปัญหาที่ต้องการแก้ไข โดยมุ่งที่จะรู้ว่าผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับปัญหานั้นมีความคิดเห็นอย่างไร เนื่องจากความคิดเห็นเป็นการแสดงออกซึ่งเกิดจากการประเมินสถานการณ์ ความเชื่อ ความรู้สึก (Agnes, 2003) ที่ขึ้นอยู่กับคุณลักษณะของผู้ให้ความคิดเห็น โดยอาศัยพื้นฐานความรู้ ประสบการณ์การทำงาน สิ่งแวดล้อมและเชื่อมโยงไปถึงทัศนคติ ซึ่งเป็นเหตุให้มีความคิดเห็นแตกต่างกันไป (วิฑูรย์ ฐานเมธี, 2554; ขาดิชาย ศรีคงรักษ์, 2559) นักวิชาการได้ใช้ผลการศึกษาความคิดเห็นเป็นเครื่องช่วยในการเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหา เพราะด้วยเชื่อมั่นว่าข้อสรุปความเห็นจะสะท้อนถึงการประเมินค่าความคิดเห็นที่ถูกแสดงออกมาในภาพรวมหรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้องส่วนใหญ่ ซึ่งอาจเป็นความเห็นด้วยมากหรือเห็นด้วยน้อยและอาจเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา (ไพฑูรย์ คุ้มคง, 2557) เช่นเดียวกับการศึกษาความคิดเห็นในงานวิจัยฉบับนี้ซึ่งได้นำสรุปผลการวิจัยของวัลลภ รัฐฉัตรวานนท์ (2555) เกี่ยวกับมาตรวัดความคิดเห็นที่นิยมใช้กันมากในงานวิจัยทางด้านสังคมศาสตร์ วิธีวัด Likert scale (Likert, 1932) โดยการให้คะแนนจะเป็นระดับ อาจจะเป็น 7 ระดับ เพื่อให้สามารถจำแนกความคิดเห็นได้ละเอียดมากขึ้นและชัดเจนมากขึ้น ด้วยข้อคำถามในแต่ละประเด็นย่อยเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ซึ่งปัจจัยที่ส่งผลทั้งหมดที่ศึกษาได้จากแนวคิดทฤษฎีพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และการทบทวนงานวิจัยในอดีต ซึ่งจะได้กล่าวดังต่อไปนี้

#### 4.2 กรอบแนวคิดทางทฤษฎีภาษีอากร (Theoretical Framework of Taxation)

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ (2527) ได้กล่าวถึง นิยามของภาษีอากรโดยนักปราชญ์หลายท่านในยุคศตวรรษที่ 17-19 อาทิ Thomas Hobbes (1588-1679), Sir William Petty (1623-1687), Adam Smith (1723-1790), Jean Baptiste Say (1767-1832), David Ricardo (1772-1823) Charles F. Bastable (1855-1945) และ Edwin Robert Anderson Seligman (1861-1939) ซึ่งได้รับการพัฒนาและขยายขอบเขตของนิยามภาษีอากรจนเป็นที่ยอมรับในทางทฤษฎีว่าเป็นรายได้ของประเทศที่จัดเก็บจากผู้มีรายได้หรือประชาชน เป็นการบังคับจ่ายและไม่มีลักษณะ

เป็นผลต่างตอบแทน ประโยชน์ผู้เสียภาษีได้รับจึงอยู่ในรูปของประโยชน์สาธารณะ โดยรัฐบาลจะจัดสรรรายได้จัดเก็บตามความต้องการใช้จ่ายในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม รวมทั้งการลงทุนในประเทศโดยมีนโยบายภาษีเป็นเครื่องมือสำคัญ เพื่อให้ประโยชน์ที่เกิดจากการพัฒนาเศรษฐกิจกระจายสู่ประชาชนอย่างเท่าเทียมกัน Prest (1972) เสนอความเห็นว่ารายได้จัดเก็บของรัฐที่ถือเป็นภาษีอากร จะต้องเป็นไปตามเกณฑ์การบังคับ และไม่ผันแปรตามบทบาทของรัฐบาล ดังนั้น โครงสร้างระบบภาษีอากรของแต่ละประเทศ จึงมีการแบ่งประเภทภาษีอากร ฐานภาษี รวมทั้งการกำหนดอัตราภาษีอย่างเหมาะสมเพื่อป้องกันปัญหาความเหลื่อมล้ำ และสนองตอบนโยบายการเพิ่มจำนวนรายได้จัดเก็บภาษี โดยการจัดสรรทรัพยากรในการพัฒนาประเทศ สามารถจำแนกเป็นภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม (Prest, 1973) ซึ่งโครงสร้างระบบภาษีอากรของประเทศไทย ประพนธ์ บุนนาค (2504) และอรัญ ธรรมโน (2507) ได้รวบรวมความรู้ไว้ในหนังสือภาษีอากร ซึ่งได้กล่าวถึงประเภทของภาษีอากรในแนวทางเดียวกัน โดยภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีประเภทหนึ่งที่บังคับให้ภาคเอกชนจ่ายให้แก่รัฐโดยไม่มีผลต่างตอบแทน แนวคิดและหลักการในจัดเก็บภาษี มีปรากฏในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nation (Adam Smith, 1976) ที่หลายประเทศได้นำไปใช้ในการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษี เป็นแนวคิดแบบดั้งเดิม ประกอบด้วย ความเป็นกลาง (Neutrality) ประสิทธิภาพ (Efficiency) ความแน่นอนและไม่ยุ่งยาก (Certainty and Simplicity) ประสิทธิภาพและความเป็นธรรม (Effectiveness and Fairness) รวมทั้งความยืดหยุ่น (Flexibility) นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และสิงห์ชัย อรุณวุฒิพงศ์ (2558) ได้อธิบายหลักการในการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีความคล้ายคลึงกันพอสรุปได้ดังนี้

1. หลักความเป็นธรรม (Equity) หมายถึง ความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันและระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐ นอกจากนี้ ยังหมายรวมถึงความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีระหว่างประเทศ
2. หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) หมายถึง ความชัดเจนในกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร รวมทั้งวิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษี โครงสร้างภาษี ซึ่งประกอบด้วย ฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณ ต้องมีความชัดเจน
3. หลักความเป็นกลาง (Neutrality) หมายถึง การจัดภาษีอากรจะต้องไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศ โดยเฉพาะภาคการผลิตและบริการ ซึ่งเป็นแหล่งสร้างรายได้ประชาชาติ
4. หลักอำนาจรายได้ (Productivity) หมายถึง ระบบการกำหนดภาษีที่จัดเก็บหรือแหล่งภาษี ต้องส่งเสริมความสามารถในการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ ทำให้ขยายฐานภาษีและอัตราภาษีได้อย่างเหมาะสม
5. หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ระบบการจัดเก็บภาษีจะต้องมีความคล่องตัวในการปรับเปลี่ยนเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงในระบบเศรษฐกิจ สังคมและวัฒนธรรม
6. หลักความสะดวก (Convenience) หมายถึง ความสะดวกของทั้งผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษี ขึ้นอยู่กับการบริหารจัดการงานของหน่วยงานภาครัฐที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี ในด้านความสะดวกรวดเร็ว ความปลอดภัย ความประหยัดค่าใช้จ่าย ความถูกต้อง ครบถ้วน รวมถึงการสร้างพึงพอใจแก่ผู้เสียภาษี
7. หลักประสิทธิภาพ (Effectiveness) หมายถึง การดำเนินการใดๆ ในการจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปอย่างประหยัดทั้งในด้านของงบประมาณแผ่นดิน และทรัพยากรที่ใช้

วรรณกรรมการปฏิบัติตามภาษีที่จะกล่าวในหัวข้อต่อไป จึงโดยมุ่งเน้นปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงภาษีของ SMEs ด้วยต้องการตอบคำถามว่าทำไมคน หรือ นิติบุคคล เช่น SMEs เป็นต้น จะต้องเสียภาษีก่อนหน้านี้ได้รับความสนใจเพิ่มขึ้นและเป็นประเด็นการวิจัยในช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมา คำตอบที่เป็นไปได้อย่างหนึ่งคือการ “บังคับใช้” โดยรัฐต้องออกกฎหมายบังคับให้ประชาชนจ่ายภาษี สอดคล้องกับแนวคิดทางเศรษฐกิจของ Allingham และ Sandmo (1972) ที่ให้ความสำคัญต่อพฤติกรรมความเสี่ยงภาษีไม่ถูกต้องตามกฎหมายมีสัมพันธภาพลบกับความน่าจะเป็นของความเข้มข้นของการตรวจสอบและระดับของการลงโทษในระบบภาษีอากรของแต่ละประเทศ ซึ่งต่อมา

แบบจำลองเส้นทางความสัมพันธ์ดังกล่าวได้รับการวิพากษ์วิจารณ์จาก Graetz และ Wilde (1985) Alm et al. (1992) และ Frey และ Feld (2002) ที่มีแนวคิดทางสังคมจิตวิทยา ได้สนับสนุนว่าพฤติกรรมการณ์เสียภาษีเกิดจากความรู้สึกนึกคิดด้านมโนธรรมของผู้เสียภาษีที่มีต่อความสำคัญและความจำเป็นของการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะได้อธิบายในหัวข้อต่อไป

#### 4.3 ปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการณ์เสียภาษีและพฤติกรรมการณ์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs

**4.3.1 แนวคิดทางเศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรมการณ์เสียภาษี** จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการณ์เสียภาษีในอดีต จึงมุ่งค้นหาคำตอบ ตรวจสอบปัจจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการณ์เพื่อนำไปใช้ในการปรับปรุงประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ โดยในระยะแรกหลังจาก Allingham และ Sandmo (1972) ได้พัฒนาแบบจำลองพฤติกรรมการณ์เพื่อใช้อธิบายพฤติกรรมการณ์ปฏิบัติตามหรือไม่ตามกฎหมาย โดยมีปัจจัยสำคัญ 2 ปัจจัย คือ 1) ต้นทุนการทำรายการ หมายถึง เบี้ยปรับเงินเพิ่มกรณีถูกลงโทษตามกฎหมาย และ 2) ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากทางเลือกในการปฏิบัติ หมายถึง จำนวนภาษีที่ลดลงหรือที่ไม่ต้องชำระ โดยค่าความหวังที่คำนวณได้จะผันแปรตามโอกาสที่ผู้เสียภาษีจะต้องโทษหากหลีกเลี่ยงหรือหลบเลี่ยงภาษี ต่อมาได้มีการศึกษาปัจจัยเพิ่มเติมที่ส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ได้แก่ เงินได้ของผู้เสียภาษี (Kirchler, 2007) อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล (Kichler et al., 2008; Hyun, 2005) บทลงโทษตามกฎหมาย (Hyun, 2005) และประสิทธิภาพของการตรวจสอบภาษีในระบบการจัดเก็บภาษี (Fjeldstad et al., 2012) ซึ่ง Bello และ Danjum (2014) กล่าวถึงตัวแปรสำคัญที่มีผลต่อพฤติกรรมการณ์เสียภาษี คือ อัตราภาษี สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับเมื่อเข้าเงื่อนไขระบบการจัดเก็บภาษีที่มีการตรวจสอบภาษีที่เข้มงวด และมีการกำหนดโทษเบี้ยปรับในอัตราที่สูงจะลดการหลีกเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีได้

##### 4.3.2 แนวคิดทางด้านสังคมจิตวิทยาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรมการณ์เสียภาษี พบว่า

มีการกล่าวถึงปัจจัยด้านสังคมจิตวิทยา และประชากรศาสตร์ อาทิ ทักษะการเสียภาษี การรับรู้ได้ถึงความเป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษี รวมทั้งบรรทัดฐานพฤติกรรมการณ์เสียภาษีของคนในสังคม (Bello และ Danjuma, 2014) ในการวิจัยเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อพฤติกรรมการณ์เสียภาษีตามกฎหมาย (Tax Compliance Theory) โดยแนวคิดนี้เกิดจากข้อโต้แย้งของ Fjeldstad et al. (2012) Slemrod (2007) และ Tanzi (2000) ที่มีต่อโมเดลพฤติกรรมการณ์เสียภาษีของ Allingham และ Sandmo (1972) ที่ไม่สามารถนำมาใช้ในการอธิบายพฤติกรรมการณ์หลีกเลี่ยงภาษีที่ปรากฏในปัจจุบัน โดยผลการวิจัยของ Becker (1968) ได้ยืนยันว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการณ์เสียภาษีมียุทธศาสตร์มาจากปัจจัยด้านเศรษฐศาสตร์ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น รวมทั้งปัจจัยด้านสังคมจิตวิทยา และจากข้อสรุปการประชุมคณะกรรมการองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) ในปี พ.ศ. 2553 เกี่ยวกับความพยายามที่จะแก้ไขปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีที่พบในประเทศต่าง ๆ ทำให้ต่อมา Bello และ Danjuma (2014) ได้เสนอแนะมาตรการป้องกันพฤติกรรมการณ์ที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายหลังจากที่ทำการศึกษพฤติกรรมการณ์เสียภาษี ประกอบด้วย การป้องปราม (Deterrence) ซึ่งเป็นประเด็นด้านสังคมจิตวิทยา การเปลี่ยนแปลงนโยบายการคลัง (Fiscal Change) วิธีปฏิบัติในระบบภาษีที่เปรียบเทียบได้ (Comparative Treatment) ความชอบธรรมทางการเมือง (Political Legitimacy) และ ความไว้วางใจในรัฐบาล (Trust in Government)

ในขณะเดียวกันมีแนวคิดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี (Responsible Taxpayer View) เป็นแนวคิดทางเลือกที่มีข้อสมมติฐานว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้ที่มีความรับผิดชอบ มีคุณธรรมจริยธรรม และมีความเต็มใจที่จะชำระภาษี (Mikesell & Birskyte, 2007) โดยชี้ให้เห็นว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี คือ 1) การได้รับการจูงใจที่เหมาะสม 2) การมีความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษี และ 3) ได้รับการอำนวยความสะดวก



ในการเสียภาษี นอกจากนี้ ปัจจัยส่วนบุคคลของผู้เสียภาษี (Personal Factors) ได้แก่ คุณธรรม จริยธรรมของผู้เสียภาษีทัศนคติต่อการเสียภาษี เป็นปัจจัยจูงใจในการตัดสินใจปฏิบัติตามกฎหมาย ส่วนอีกปัจจัยหนึ่งเป็นปัจจัยทางสังคม (Social Factors) ได้แก่ บรรทัดฐานสังคม (McKerchar & Evans, 2009) เป็นผลจากปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีกับกลุ่มอ้างอิงที่เป็นลักษณะของพฤติกรรมหมู่ (Collective Action) กล่าวคือ หากสมาชิกส่วนใหญ่ของกลุ่มปฏิบัติตามกฎหมายภาษีจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีรายอื่น ๆ มีแรงจูงใจในการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยเช่นกัน ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Sour (2004) ในด้านการเปลี่ยนแปลงนโยบายการคลัง พบว่าการรับรู้เชิงเปรียบเทียบในผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการนำเงินภาษีที่จัดเก็บไปใช้ในการพัฒนาประเทศในส่วนของประโยชน์สาธารณะ ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ไปด้วยซึ่งสอดคล้องกับทฤษฎีตัวแทนในด้านสัญญาทางการเมืองที่รัฐมีต่อประชาชน (Political contractual relationship) (Bello & Danjuma, 2014) หากประมวลรัฐภาพหรือกฎหมายภาษีอากร ได้มีข้อกำหนดในการแสดงรายได้หรือค่าใช้จ่าย ที่ทำให้เห็นว่าการปฏิบัติตามจะให้ประโยชน์มากกว่านั้น แสดงถึงความพึงพอใจต่อบทกฎหมายและการบังคับใช้ที่มีต่อระบบการตรวจสอบที่เข้มงวด จะนำไปสู่การเจรจาต่อรองระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐและผู้เสียภาษี Richupan (1984) พบว่า ผู้เสียภาษีอาจขาดข้อมูลในการประเมินผลประโยชน์ที่แท้จริงที่ได้รับจากรัฐ จึงทำให้ประสิทธิผลของการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีลดลง

การรับรู้ได้ถึงความเป็นธรรมของกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมาย (McKerchar & Evans, 2009) ของผู้เสียภาษีจะส่งผลที่ดีต่อความตั้งใจเสียภาษีอย่างถูกต้อง ซึ่งจะเกิดขึ้นได้ในสถานการณ์ที่ผู้เสียภาษีสามารถเปรียบเทียบกับกรปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของกลุ่มอ้างอิงหรือคู่ค้า ซึ่งผู้เสียภาษีมีแนวโน้มที่จะเลือกปฏิบัติเพื่อให้ภาระภาษีของตนใกล้เคียงกับกลุ่มดังกล่าว (Pragua, 2010) ประเด็นของความสามารถในการเปรียบเทียบได้จะสอดคล้องกับทฤษฎีความชอบธรรมของภาครัฐที่การดำเนินการการจัดเก็บภาษีจะตั้งอยู่บนหลักธรรมาภิบาล (Torgler & Schneider, 2007) ความโปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้ ปัญหาการคอร์รัปชันจึงส่งผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอย่างมีนัยสำคัญ (Picur & Riahi-Belkaoui, 2006) นอกจากนี้ ความเชื่อมั่นต่อการดำเนินงานขององค์กรรัฐ รวมทั้งการบริหารจัดการของภาครัฐอยู่ในระดับสูงจะทำให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยสมัครใจมากกว่าเกิดจากการบังคับใช้กฎหมาย (Tyler & Bies, 1990) สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ (2561) ได้ศึกษาวิเคราะห์ความไม่เป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษีซึ่งส่งผลต่อแรงจูงใจของผู้เสียภาษี โดยเสนอให้รัฐบาลดำเนินการ 5 ด้าน ได้แก่ 1. การปฏิรูปภาษี 2. การทบทวนมาตรการการลดหย่อนต่าง ๆ 3. การปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรให้เหมาะสมกับสถานการณ์และเป็นปัจจุบัน 4. การทบทวนมาตรการส่งเสริมทางภาษี 5. ด้านอื่น ๆ เช่น การพัฒนาเจ้าหน้าที่ให้ทันต่อโลกที่เปลี่ยนแปลงไป การเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี การส่งเสริมความรู้ความเข้าใจด้านภาษีให้แก่ประชาชน เป็นต้น การจูงใจโดยใช้มาตรการส่งเสริมการเสียภาษีต้องสามารถทำให้ SMEs สามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เช่นเดียวกับกิจการขนาดใหญ่ (เจียงชัย อรรถทิมากุล, 2558) เพื่อไม่ให้ขนาดของกิจการเป็นข้อได้เปรียบในการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษี (สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ และคณะ, 2559)

จากบทสังเคราะห์วรรณกรรมข้างต้น จึงเป็นที่มาของการพัฒนาปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีซึ่งในงานวิจัยฉบับนี้ ได้รวบรวมตัวแปรต่าง ๆ ที่ปรากฏในงานวิจัยในอดีตมาจัดหมวดหมู่เป็น 5 ด้าน โดยสร้างชุดคำถามในแต่ละด้านเพื่อใช้วัดความคิดเห็นของกลุ่มประชากรเป้าหมายที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลของ SMEs ตามกระบวนการ Focus group ที่ประกอบด้วย ผู้ทำบัญชีที่มีประสบการณ์กับ SMEs มากกว่า 20 ปี และเจ้าหน้าที่สรรพากรให้ส่วนงานตรวจสอบภาษี จำนวน 5 คน ที่ปรึกษาโครงการวิจัยจากกรมสรรพากร รวมกับทีมผู้วิจัย รวม 14 คน และได้รับการรับรองจากคณะกรรมการพิจารณาจริยธรรมการวิจัยในคนเลขที่ RSUERB2020-010 ดังมีรายละเอียด ดังนี้

1) ปัจจัยด้านกฎหมายภาษี เป็นสาระสำคัญของกฎหมายภาษีและการบังคับใช้ ประกอบด้วย ความเป็นธรรม ความเหมาะสม ความสอดคล้องกับเศรษฐกิจ ความเข้าใจได้และความง่ายต่อการนำไปปฏิบัติ การบังคับใช้อย่างเสมอภาคที่ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ข้อกำหนดเกี่ยวกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล การแสดงรายได้ รายจ่าย และบทลงโทษในกฎหมายภาษี

2) ปัจจัยด้านการส่งเสริมการเสียภาษี เป็นสิทธิประโยชน์และมาตรการต่างๆ ที่กรมสรรพากรพัฒนาขึ้นเพื่อจูงใจ SMEs ให้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาปี 2561-2562 ประกอบด้วย การทำบัญชีชุดเดียว การให้หักรายจ่ายได้เกินจริง หรือการแสดงรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่กระตุ้นให้เกิดการลงทุนใน SMEs

3) ปัจจัยด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี เป็นวิธีการดำเนินงานการจัดเก็บภาษีที่จะสร้างแรงจูงใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ประกอบด้วย การจัดขนาด SMEs การปรับปรุงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs การอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีโดยนำเทคโนโลยีมาใช้ในการปรับปรุงระบบ การเข้าถึงแหล่งข้อมูลภาษีของ การปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรที่ได้มาตรฐาน ไม่เลือกปฏิบัติ

4) ปัจจัยสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เป็นสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกของ SMEs ที่เป็นประเด็นบรรทัดฐานของสังคมทางธุรกิจที่นำไปสู่การเปรียบเทียบ หรือความไม่เท่าเทียมในปฏิบัติทางภาษี ประกอบด้วย ภาวะการแข่งขันทางธุรกิจ ความต้องการของลูกค้า ความสามารถในการทำกำไร การมีบุคลากรที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษี ความรู้และความสามารถในการใช้เทคโนโลยีของบุคลากร การไม่สามารถนำรายจ่ายหรือเป็นต้นทุนการทำรายการมาหักภาษี

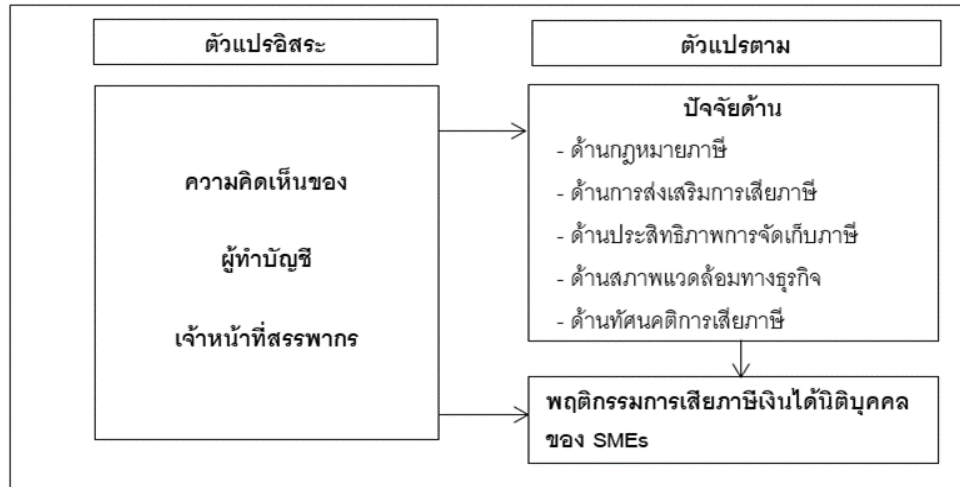
5) ปัจจัยด้านทัศนคติการเสียภาษี เป็นความรู้สึกนึกคิดที่ส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษี ประกอบด้วย ความรู้ความเข้าใจในระบบการจัดเก็บภาษีและประมวลรัษฎากร ความยอมรับในหน้าที่ผู้เสียภาษี ความรู้สึกไว้วางใจในรัฐบาลในการใช้จ่ายเงินภาษี ความรู้สึกที่ดีต่อระบบการจัดเก็บภาษีที่รัฐจัดให้ หรือต่อการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีของเจ้าหน้าที่สรรพากร ความเห็นต่อประโยชน์การเสียภาษีให้ภาครัฐ

**4.3.3 พฤติกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs** มีปรากฏในงานวิจัยเรื่อง “A Typology of Implementation Behaviors of Street- Level Bureaucrats” ของ Sorg (1983) โดยแบ่งเป็นพฤติกรรมการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีโดยอาจเกิดจากความตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ ซึ่งในงานวิจัยฉบับนี้ ได้ประยุกต์ข้อสังเกตพฤติกรรมการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ Franzoni (2000) ได้อธิบายไว้ดังนี้ 1) SMEs แสดงรายได้และค่าใช้จ่ายตรงกับความเป็นจริง 2) รายงานทางการเงินของกิจการต้องเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน 3) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร 4) การยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนด และ 5) การชำระเงินภาษีในจำนวนเงินที่ถูกต้อง ซึ่งเป็นประเด็นความคิดเห็นอีกประเด็นหนึ่งที่ต้องการศึกษา โดยใช้ข้อสมมติฐานว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้ที่มีความรับผิดชอบ มีคุณธรรมจริยธรรม (สุภณารี พิรธ และคณะ, 2563) และมีความเต็มใจที่จะชำระภาษีเช่นเดียวกัน Mikesell และ Birskyte (2007) กรอบแนวคิดการวิจัยจึงเป็นดังนี้



## รูปภาพประกอบ 1

### กรอบแนวคิดการวิจัย (Conceptual Framework)



## 5. สมมติฐานงานวิจัย

H1: ความคิดเห็นของผู้ทำบัญชี และเจ้าหน้าที่สรรพากรที่มีต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs แตกต่างกัน

H2: ความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากรที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs แตกต่างกัน

H3: ในมุมมองของผู้ทำบัญชี ปัจจัยด้านกฎหมายภาษี ด้านการส่งเสริมการเสียภาษี ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และด้านทัศนคติการเสียภาษี จะมีผลกระทบต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs อย่างน้อย 1 ด้าน

H4: ในมุมมองของเจ้าหน้าที่สรรพากร ปัจจัยด้านกฎหมายภาษี ด้านการส่งเสริมการเสียภาษี ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และด้านทัศนคติการเสียภาษี จะมีผลกระทบต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs อย่างน้อย 1 ด้าน

## 6. วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรเป้าหมาย มี 2 กลุ่ม ได้แก่ 1. กลุ่มผู้ทำบัญชีที่สังกัดสมาคมสำนักงานบัญชีคุณภาพ และทะเบียนรายชื่อผู้ทำบัญชีจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า 162 สำนักงาน รวม 441 คน และ 2. กลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรในส่วนงานตรวจสอบภาษีธุรกิจ ประจำสำนักกลางและสำนักงานเขตพื้นที่ รวม 4,459 คน รวมทั้งสิ้น 4,900 คน การคัดเลือกหน่วยตัวอย่างใช้วิธีอย่างง่ายด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปจากหน่วยประชากรที่มีขอบเขต เนื่องจากมีแหล่งเป้าหมายจำแนกเป็นกลุ่มและมีเลขทะเบียนผู้ประกอบการวิชาชีพ หรือเลขที่พนักงานของกรมสรรพากร และต้องเป็นผู้ยินยอมตอบคำถามหรือให้ข้อมูลแก่ผู้วิจัย ซึ่งในที่นี้กำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่าง โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปในการคำนวณกลุ่มตัวอย่างที่ช่วงความเชื่อมั่น 95% ได้เท่ากับ 356 คน ที่มา: <https://www.surveysystem.com/ssalc.htm>

2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลพัฒนาจากบทบทวนวรรณกรรม การพิจารณาความถูกต้องของเนื้อหาโดยผู้ทรงคุณวุฒิด้านภาษีอากรและผู้ทำบัญชี ได้รับการรับรองจากคณะกรรมการจริยธรรมในคน เลขที่

RSUERB2020-010 และการทดสอบความเชื่อถือได้ทางสถิติด้วย Cronbach's Alpha ซึ่งได้ค่าเท่ากับ 0.875 ประกอบด้วยคำถาม 54 ข้อ แบ่งเป็น 2 ตอนที่ 1 เป็นคำถามเกี่ยวกับอาชีพของผู้ตอบจำนวน 1 ข้อ และตอนที่ 2 เป็นคำถามที่ให้ผู้ตอบแสดงความคิดเห็นพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีและปัจจัยที่มีผลกระทบต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs รวม 53 ข้อ ใช้ระดับความคิดเห็น 7 ระดับ และการแปลผลดังนี้

|            |                      |                    |           |
|------------|----------------------|--------------------|-----------|
| ระดับที่ 7 | เห็นด้วยมากที่สุด    | คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ | 6.51-7.00 |
| ระดับที่ 6 | เห็นด้วยอย่างมาก     | คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ | 5.51-6.50 |
| ระดับที่ 5 | เห็นด้วยค่อนข้างมาก  | คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ | 4.51-5.50 |
| ระดับที่ 4 | เห็นด้วยปานกลาง      | คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ | 3.51-4.50 |
| ระดับที่ 3 | เห็นด้วยค่อนข้างน้อย | คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ | 2.51-3.50 |
| ระดับที่ 2 | เห็นด้วยน้อย         | คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ | 1.51-2.50 |
| ระดับที่ 1 | เห็นด้วยน้อยที่สุด   | คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ | 1.00-1.50 |

3. วิธีการเก็บข้อมูล ส่งแบบสอบถามไปทางไปรษณีย์ กลุ่มแรกจำนวน 500 ชุด กลุ่มที่สอง 500 ชุด ได้รับแบบสอบถามคืนมาทั้งสิ้นจากผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากร เท่ากับ 291 ชุด และ 326 ชุด คิดเป็นอัตราตอบกลับ 52.80% และ 65.20% ตามลำดับ

4. การวิเคราะห์ข้อมูล ใช้ค่าสถิติเชิงพรรณนาในการอธิบายสรุปความเห็นในแต่ละข้อด้วยค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และใช้วิธี t-test ทดสอบความแตกต่างในความคิดเห็นระหว่างกลุ่ม และวิธีวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) ในการอธิบายผลกระทบของปัจจัยทั้ง 5 ด้านที่มีต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในมุมมองของผู้ทำบัญชี และเจ้าหน้าที่สรรพากร ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ .05

## 7. ผลการวิจัย

### 7.1 ความคิดเห็นที่มีต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในภาพรวม

จากตาราง 1 โดยรวมผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากรมีความเห็นด้วยค่อนข้างมาก ( $4.51 < \bar{x} < 5.50$ ) กับพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในประเด็นย่อยทุกข้อที่แสดงถึงการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ประกอบด้วยความยินดีปฏิบัติตามกฎหมาย จัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินอย่างถูกต้อง มีเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เพื่อประกอบการยื่นชำระภาษี การชำระภาษีในเวลากำหนดและความสามารถในการแสดงหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรหากถูกเรียกให้ชี้แจง การกระจายของความคิดเห็น พบว่า ความคิดเห็นในประเด็นย่อยที่มีความแตกต่างกันมากเป็นความคิดเห็นในข้อ 2 - 4 ( $SD \geq 1.3$ )

ตาราง 1 ความคิดเห็นที่มีต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs

| ความคิดเห็นที่มีต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs                                                                 | ค่าเฉลี่ย ( $\bar{X}$ ) | ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) | ระดับความคิดเห็น    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|---------------------------|---------------------|
| 1. ผู้ประกอบการ SMEs มีความยินดีที่จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างถูกต้องตามกฎหมาย                                            | 5.31                    | 1.287                     | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 2. ผู้ประกอบการ SMEs จัดทำเอกสารหลักฐานเพื่อประกอบการยื่นเสียภาษีอย่างถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด                         | 5.21                    | 1.323                     | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 3. ผู้ประกอบการ SMEs สามารถแสดงหลักฐานประกอบรายได้และค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรได้อย่างครบถ้วน เมื่อถูกเรียกให้ไปชี้แจง  | 5.07                    | 1.329                     | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 4. ผู้ประกอบการ SMEs จัดให้มีการจัดทำงบการเงินอย่างถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ | 5.22                    | 1.301                     | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 5. ผู้ประกอบการ SMEs ได้ยื่นแบบแสดงและลงรายการภาษีต่าง ๆ ภายในเวลาที่กำหนด                                                    | 5.36                    | 1.221                     | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| โดยรวม                                                                                                                        | 5.23                    | 1.292                     | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |

## 7.2 ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs

ปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ทั้ง 5 ด้าน ในตาราง 2 ถึงตาราง 6 จะแสดงให้เห็นถึงความคิดเห็นในภาพรวมของประเด็นย่อยต่าง ๆ จำแนกตามปัจจัยแต่ละด้าน ดังนี้

จากตาราง 2 พบว่า ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ด้านกฎหมายภาษีโดยรวมเห็นด้วยค่อนข้างมาก  $\bar{X} = 5.48$  และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเฉลี่ยเท่ากับ 1.151 ซึ่งความคิดเห็นที่มีต่อประเด็นย่อยทั้ง 14 ข้อ ส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกันอยู่ในช่วงเห็นด้วยค่อนข้างมาก ( $4.51 < \bar{X} < 5.50$ ) ยกเว้นความคิดเห็นในประเด็นย่อยที่กล่าวถึงประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ใช้ต้องไม่ถือประโยชน์ต่อประเภทกิจการใดกิจการหนึ่งเป็นการเฉพาะ การไม่เป็นอุปสรรคต่อการทำธุรกิจ มีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม มีข้อยกเว้นในบทลงโทษกรณีมีเหตุอันควรตามกฎหมายว่าด้วยการยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่มภาษีอากร และความรับผิดชอบทางอาญาเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร และมาตรการการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ความคิดเห็นอยู่ในช่วงเห็นด้วยอย่างมาก ( $5.51 < \bar{X} < 6.50$ )

ตาราง 2 ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงภัยเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ด้านกฎหมายภาษี

| ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรม<br>การเสียภาษีของ SMEs                                                                                                      | ค่าเฉลี่ย<br>( $\bar{x}$ ) | ส่วนเบี่ยงเบน<br>มาตรฐาน(SD) | ระดับความคิดเห็น    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|------------------------------|---------------------|
| 1. ด้านกฎหมายภาษี                                                                                                                                                        | 5.48                       | 1.151                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 1.1 ความเป็นธรรมของประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการ<br>จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล                                                                                           | 5.48                       | 1.135                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 1.2 ความชัดเจนของประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บ<br>ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ทำให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ                                                               | 4.99                       | 1.196                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 1.3 ประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ<br>บุคคล มีความง่ายต่อการนำไปใช้ในทางปฏิบัติ                                                                      | 4.88                       | 1.185                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 1.4 ประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ<br>บุคคลที่ขัดแย้งไม่เอื้อประโยชน์ต่อประเภทกิจการใด<br>กิจการหนึ่งเป็นการเฉพาะ                                    | 6.13                       | 1.142                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 1.5 ประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ<br>บุคคล ต้องไม่เป็นอุปสรรคต่อการทำธุรกิจ                                                                         | 6.18                       | 0.998                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 1.6 กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยมุ่งใจต่อ<br>การลงทุนในประเทศมากกว่ากฎหมายภาษีเงินได้นิติ<br>บุคคลของกลุ่มประเทศ CLMV                                          | 5.21                       | 1.091                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 1.7 กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยต้องมี<br>ความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม                                                                                  | 5.90                       | 1.087                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 1.8 ความเหมาะสมของการกำหนดรายจ่ายทางภาษีสำหรับ<br>ค่ารับรองในมาตรา 65 ตี                                                                                                 | 5.23                       | 1.222                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 1.9 ความเหมาะสมของการกำหนดรายจ่ายทางภาษีสำหรับ<br>การบริจาคการกุศลสาธารณะในมาตรา 65 ตี                                                                                   | 5.27                       | 1.178                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 1.10 ความเหมาะสมของการกำหนดรายจ่ายทางภาษี<br>สำหรับ ค่าสึกหรอ ค่าเสื่อมราคา ในมาตรา 65 ตี                                                                                | 5.39                       | 1.115                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 1.11 ความเหมาะสมของการกำหนดบทลงโทษว่าด้วยเงิน<br>เพิ่มสำหรับการเสียภาษีภาษีไม่ถูกต้อง                                                                                    | 5.34                       | 1.322                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 1.12 ความเหมาะสมของการกำหนดบทลงโทษว่าด้วยเบี้ย<br>ปรับ สำหรับการเสียภาษีภาษีไม่ถูกต้อง                                                                                   | 5.35                       | 1.294                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 1.13 การมีข้อยกเว้นในบทลงโทษกรณีมีเหตุอันควรตาม<br>กฎหมายว่าด้วยการยกเว้นเบี้ยปรับ เงินเพิ่มภาษีอากร<br>และความรับผิดทางอาญา เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติ<br>ตามประมวลรัษฎากร | 5.59                       | 1.141                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 1.14 การมีมาตรการการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้<br>และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล                                                                        | 5.75                       | 1.005                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |

**ตาราง 3** ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs  
ด้านการส่งเสริมความเสี่ยง

| ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรม<br>การเสี่ยงของ SMEs                                                                                                                                                                                              | ค่าเฉลี่ย<br>( $\bar{X}$ ) | ส่วนเบี่ยงเบน<br>มาตรฐาน(SD) | ระดับความคิดเห็น    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|------------------------------|---------------------|
| <b>2 .ด้านการส่งเสริมความเสี่ยง</b>                                                                                                                                                                                                                            | 5.31                       | 1.269                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 2.1 การมีมาตรการจูงใจให้ทำบัญชีเดียวเพื่อการเข้าถึง<br>สิทธิประโยชน์ในด้านต่าง ๆ ของธุรกิจ                                                                                                                                                                     | 5.92                       | 1.073                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 2.2 การมีมาตรการส่งเสริมธุรกิจโดยให้สิทธิหักรายจ่าย<br>มากกว่าที่จ่ายจริง                                                                                                                                                                                      | 5.51                       | 1.258                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 2.3 การมีมาตรการส่งเสริมธุรกิจโดยให้สิทธิคำนวณรายได้<br>น้อยกว่าที่ได้รับจริง                                                                                                                                                                                  | 4.77                       | 1.518                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 2.4 การมีมาตรการให้บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล<br>สามารถใช้สกุลเงินต่างประเทศในการคำนวณภาษีเงิน<br>ได้นิติบุคคล                                                                                                                                             | 5.07                       | 1.340                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 2.5 การมีมาตรการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข<br>เพื่อการลดอัตราภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้รับตาม<br>สัญญาจ้างแรงงานของผู้บริหาร ผู้เชี่ยวชาญ หรือ<br>นักวิจัย จากการเป็นลูกจ้างในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ<br>บุคคลที่ประกอบกิจการอุตสาหกรรมเป้าหมาย | 5.30                       | 1.157                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |

จากตาราง 3 พบว่า ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ด้านการส่งเสริมความเสี่ยงโดยรวมเห็นด้วยค่อนข้างมาก  $\bar{X} = 5.31$  และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเฉลี่ยเท่ากับ 1.269 ซึ่งความคิดเห็นที่มีต่อประเด็นย่อยทั้ง 5 ข้อ ส่วนใหญ่อยู่ในช่วงเห็นด้วยค่อนข้างมาก ( $4.51 < \bar{X} < 5.50$ ) และมีส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานใกล้เคียงกัน ยกเว้นความคิดเห็นในประเด็นย่อยการมีมาตรการจูงใจให้ทำบัญชีเดียวเพื่อการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ในด้านต่าง ๆ ของธุรกิจและการมีมาตรการส่งเสริมธุรกิจโดยให้สิทธิหักรายจ่ายมากกว่าที่จ่ายจริง ที่ความคิดเห็นอยู่ในช่วงเห็นด้วยอย่างมาก ( $5.51 < \bar{X} < 6.50$ )

**ตาราง 4** ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs  
ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี

| ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรม<br>การเสี่ยงของ SMEs                                                        | ค่าเฉลี่ย<br>( $\bar{X}$ ) | ส่วนเบี่ยงเบน<br>มาตรฐาน(SD) | ระดับความคิดเห็น |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|------------------------------|------------------|
| <b>3 .ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี</b>                                                                                  | 5.64                       | 1.206                        | เห็นด้วยอย่างมาก |
| 3.1 ความเหมาะสมของการกำหนดเกณฑ์การจัดขนาดของ<br>ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของกรมสรรพากร เพื่อ<br>ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี | 5.62                       | 1.020                        | เห็นด้วยอย่างมาก |

**ตาราง 4** ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงภัยเงินได้นิติบุคคลของ SMEs  
ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี (ต่อ)

| ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรม<br>การเสียภาษีของ SMEs                                                                                                       | ค่าเฉลี่ย<br>( $\bar{X}$ ) | ส่วนเบี่ยงเบน<br>มาตรฐาน(SD) | ระดับความคิดเห็น    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|------------------------------|---------------------|
| 3.2 ความเหมาะสมของการกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบัน                                                                                                             | 5.53                       | 1.075                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 3.3 การอำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษี ในการยื่นแบบและเสียภาษีในระบบอิเล็กทรอนิกส์                                                                                        | 6.05                       | 1.073                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 3.4 การจัดให้มีวิธีการกรอกแบบแสดงรายการทางภาษีบนระบบอิเล็กทรอนิกส์ เป็นวิธีการที่ง่ายต่อการปฏิบัติ                                                                        | 5.94                       | 1.090                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 3.5 การจัดให้มีช่องทางชำระภาษีทั้งทางอิเล็กทรอนิกส์และชำระภาษีด้วยตนเองที่สำนักงาน โดยให้เลือกใช้บริการแล้วแต่ความสะดวก                                                   | 6.12                       | 1.019                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 3.6 การให้คำปรึกษา แนะนำ ของเจ้าหน้าที่สรรพากร ที่ช่วยแก้ไขปัญหาการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ                                                                      | 5.45                       | 1.292                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 3.7 การให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการสอบถามปัญหาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยสามารถสอบถามผ่าน Call center และหรือกับเจ้าหน้าที่สรรพากรที่ทำการสำนักงานสรรพากรพื้นที่ | 5.42                       | 1.438                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 3.8 การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรมีความโปร่งใสตรวจสอบได้                                                                                                             | 5.49                       | 1.398                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 3.9 การให้บริการของเจ้าหน้าที่สรรพากร มีความสม่ำเสมอปฏิบัติกับทุกคนเหมือนกันไม่เลือกปฏิบัติ                                                                               | 5.34                       | 1.493                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 3.10 ความรู้และความสามารถของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการแนะนำเพื่อให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการเป็นไปอย่างถูกต้องและประหยัด                                          | 5.30                       | 1.257                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 3.11 การพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีอิเล็กทรอนิกส์แบบเต็มรูปแบบ                                                                                                                | 5.75                       | 1.115                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 3.12 การเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเข้าถึงระบบข้อมูลทางภาษีของตนเองเพื่อตรวจทานความถูกต้องของภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ                                                    | 5.71                       | 1.206                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |

จากตาราง 4 พบว่า ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงภัยเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีโดยรวมเห็นด้วยอย่างมาก  $\bar{X} = 5.64$  และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเฉลี่ยเท่ากับ 1.206 ซึ่งความคิดเห็นที่มีต่อประเด็นย่อยทั้ง 12 ข้อ ส่วนใหญ่อยู่ในช่วงเห็นด้วยอย่างมาก ( $5.51 < \bar{X} < 6.50$ ) ยกเว้นประเด็นของการให้คำปรึกษา แนะนำ ของเจ้าหน้าที่สรรพากร ที่ช่วยแก้ไขปัญหาการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการ การให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการสอบถามปัญหาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยสามารถสอบถามผ่าน Call center



และหรือกับเจ้าหน้าที่สรรพากรที่ทำการสำนักงานสรรพากรพื้นที่ การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรมีความโปร่งใส ตรวจสอบได้ การให้บริการของเจ้าหน้าที่สรรพากร มีความสม่ำเสมอปฏิบัติกับทุกคนเหมือนกันไม่เลือกปฏิบัติ และ ความรู้และความสามารถของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการแนะนำเพื่อให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการเป็นไป อย่างถูกต้องและประหยัด ที่ความคิดเห็นอยู่ในช่วงเห็นด้วยค่อนข้างมาก ( $4.51 < \bar{X} < 5.50$ )

ตาราง 5 ความคิดเห็นที่มีต่อบัณฑิตที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ

| ความคิดเห็นที่มีต่อบัณฑิตที่ส่งผลต่อพฤติกรรม<br>การเสียภาษีของ SMEs                                                                                  | ค่าเฉลี่ย<br>( $\bar{X}$ ) | ส่วนเบี่ยงเบน<br>มาตรฐาน(SD) | ระดับความคิดเห็น    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|------------------------------|---------------------|
| <b>4 ด้านสภาพแวดล้อมของธุรกิจ</b>                                                                                                                    | 5.62                       | 1.104                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 4.1 การมีรายจ่ายที่ไม่สามารถนำมาคำนวณเป็นรายจ่าย<br>ทางภาษี ซึ่งเป็นต้นทุนทางธุรกิจ มีผลต่อความตั้งใจใน<br>การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล   | 5.55                       | 1.094                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 4.2 ภาวะการแข่งขันทางธุรกิจของกิจการในปัจจุบัน มีผล<br>ต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติ<br>บุคคล                                    | 5.50                       | 1.102                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 4.3 ขนาดของธุรกิจที่ทำให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบใน<br>การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ส่งผลต่อความตั้งใจใน<br>การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล | 5.46                       | 1.155                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 4.4 ความต้องการของลูกค้ามีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติ<br>ตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล                                                               | 5.44                       | 1.119                        | เห็นด้วยค่อนข้างมาก |
| 4.5 การมีบุคลากรที่มีความรู้และความเข้าใจด้านภาษีอากร<br>บัญชีและการรายงานทางการเงิน มีผลต่อความตั้งใจใน<br>การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล  | 5.83                       | 1.046                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 4.6 การมีระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่สามารถอำนวยความสะดวก<br>ในการจัดทำเอกสารทางภาษี มีผลต่อ<br>ความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติ<br>บุคคล  | 5.89                       | 1.001                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 4.7 ความสามารถในการทำกำไรมีผลต่อความตั้งใจในการ<br>ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล                                                              | 5.62                       | 1.161                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |
| 4.8 การที่ยังมีผู้ค้าบางรายไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีหรือ<br>ชำระภาษีไม่ถูกต้อง มีผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติ<br>ตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล          | 5.67                       | 1.151                        | เห็นด้วยอย่างมาก    |

จากตาราง 5 พบว่า ความคิดเห็นที่มีต่อบัณฑิตที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจโดยรวมเห็นด้วยอย่างมาก  $\bar{X} = 5.62$  และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเฉลี่ยเท่ากับ 1.104 ซึ่งความคิดเห็นที่มีต่อประเด็นย่อยทั้ง 8 ข้อ ส่วนใหญ่อยู่ในช่วงเห็นด้วยอย่างมาก ( $5.51 < \bar{X} < 6.50$ ) โดยมีส่วน

เบี่ยงเบนมาตรฐานใกล้เคียงกันมาก ยกเว้นความคิดเห็นในประเด็นย่อยที่อยู่ในช่วงเห็นด้วยค่อนข้างมาก ( $4.51 < \bar{X} < 5.50$ ) ได้แก่ ความคิดเห็นที่มีต่อภาวะการแข่งขันทางธุรกิจของกิจการในปัจจุบัน ขนาดของธุรกิจที่ทำให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี และความต้องการของคู่ค้าในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ตาราง 6 ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมความเสี่ยงภัยเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ด้านทัศนคติการเสียภาษี

| ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรม<br>การเสียภาษีของ SMEs                                                                                                 | ค่าเฉลี่ย<br>( $\bar{X}$ ) | ส่วน<br>เบี่ยงเบน<br>มาตรฐาน<br>(SD) | ระดับความคิดเห็น |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------------------|------------------|
| 5. ด้านทัศนคติการเสียภาษี                                                                                                                                                | 5.71                       | 1.144                                | เห็นด้วยอย่างมาก |
| 5.1 ความรู้และความเข้าใจในระบบการจัดเก็บภาษีและ<br>ประมวลรัษฎากรของผู้ประกอบการ                                                                                          | 5.83                       | 0.995                                | เห็นด้วยอย่างมาก |
| 5.2 ความยินดีที่จะยอมรับภาระหน้าที่ในการชำระภาษีเงิน<br>ได้นิติบุคคลตามกฎหมายของผู้ประกอบการ                                                                             | 5.74                       | 1.063                                | เห็นด้วยอย่างมาก |
| 5.3 ความไว้วางใจในการใช้จ่ายเงินภาษีที่เก็บได้จาก<br>ประชาชนหรือนิติบุคคลในการบริหารราชการหรือการ<br>พัฒนาปรับปรุงสาธารณะประโยชน์                                        | 5.58                       | 1.300                                | เห็นด้วยอย่างมาก |
| 5.4 ความสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงิน<br>ได้ทั้งหมด                                                                                                              | 5.69                       | 1.128                                | เห็นด้วยอย่างมาก |
| 5.5 การเสียภาษีมีกฎระเบียบและวิธีปฏิบัติง่ายต่อการ<br>ดำเนินการ                                                                                                          | 5.73                       | 1.160                                | เห็นด้วยอย่างมาก |
| 5.6 ความรู้สึกที่ดีต่อระบบการจัดเก็บภาษีของภาครัฐของ<br>ผู้ประกอบการ                                                                                                     | 5.76                       | 1.136                                | เห็นด้วยอย่างมาก |
| 5.7 ความรู้สึกที่ดีต่อการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรของ<br>ผู้ประกอบการ ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตาม<br>กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล                                 | 5.66                       | 1.245                                | เห็นด้วยอย่างมาก |
| 5.8 ความเห็นเกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตาม<br>กฎหมายภาษีมากกว่าการพยายามหลีกเลี่ยง<br>กฎหมาย ส่งผลต่อความตั้งใจในการปฏิบัติตาม<br>กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล | 5.68                       | 1.122                                | เห็นด้วยอย่างมาก |

จากตาราง 6 พบว่า ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมความเสี่ยงภัยเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ด้านทัศนคติการเสียภาษีโดยรวมเห็นด้วยอย่างมาก  $\bar{X} = 5.71$  และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเฉลี่ยเท่ากับ 1.144 ซึ่งความคิดเห็นที่มีต่อประเด็นย่อยทั้ง 8 ข้อ อยู่ในช่วงเห็นด้วยอย่างมาก ( $5.51 < \bar{X} < 6.50$ ) โดยมีส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานใกล้เคียงกัน ประเด็นย่อยมีค่าเฉลี่ยสูงสุด 5 อันดับจาก 8 ข้อ ได้แก่ ความรู้และเข้าใจในระบบการจัดเก็บภาษีและ

ประมวลรัชฎาภกร ( $\bar{X}$ =5.83) ความรู้สึกที่ดีต่อระบบการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ ( $\bar{X}$ =5.76) ความยินดีที่จะยอมรับภาระหน้าที่ในการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล ( $\bar{X}$ =5.74) การมีกฎระเบียบและวิธีปฏิบัติงานต่อการดำเนินการ ( $\bar{X}$ =5.73) และความสามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ทั้งหมด ( $\bar{X}$ =5.69)

### 7.3 การทดสอบความแตกต่างในความคิดเห็นระหว่างกลุ่มผู้ทำบัญชีและกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากร

ตาราง 7 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็น จำแนกตามกลุ่มงาน

| Factor                                     | job | N   | $\bar{X}$ | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|--------------------------------------------|-----|-----|-----------|----------------|-----------------|
| พฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs | AC  | 291 | 5.5381    | 1.10148        | .06457          |
|                                            | RD  | 326 | 4.9564    | 1.16754        | .06466          |
| ด้านกฎหมายภาษี                             | AC  | 291 | 5.2280    | .81202         | .04760          |
|                                            | RD  | 326 | 5.7018    | .75490         | .04181          |
| ด้านการส่งเสริมการเสียภาษี                 | AC  | 291 | 5.3340    | .89953         | .05273          |
|                                            | RD  | 326 | 5.2969    | .97232         | .05385          |
| ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี              | AC  | 291 | 5.3754    | .94404         | .05534          |
|                                            | RD  | 326 | 5.8827    | .79136         | .04383          |
| ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ                   | AC  | 291 | 5.6078    | .80958         | .04746          |
|                                            | RD  | 326 | 5.6331    | .83561         | .04628          |
| ด้านทัศนคติการเสียภาษี                     | AC  | 291 | 5.6765    | .91593         | .05369          |
|                                            | RD  | 326 | 5.7366    | .94770         | .05249          |

จากตาราง 7 พบว่า ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นที่มีต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs และปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมดังกล่าว โดยจำแนกตามกลุ่มอาชีพ จะเห็นว่าค่าเฉลี่ยช่วงคะแนนความคิดเห็นในแต่ละประเด็นไม่เท่ากัน ดังนั้นเพื่อตรวจสอบว่าความคิดเห็นของทั้งสองกลุ่มมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ จึงทดสอบความแตกต่างด้วยสถิติ t-test ซึ่งได้แสดงผลไว้ในตาราง 8 ซึ่งให้เห็นว่ามีความแตกต่างในความคิดเห็นระหว่างกลุ่มผู้ทำบัญชีและกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติในประเด็นพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคล ปัจจัยด้านกฎหมาย ปัจจัยด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี เนื่องจากค่า Sig. < .05 ส่วนในประเด็นของการส่งเสริมทางภาษี สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และทัศนคติผู้เสียภาษี ทั้งสองกลุ่มมีความเห็น สอดคล้องกัน ดังนี้

กลุ่มผู้ทำบัญชีมีความเห็นต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ที่แตกต่างไปจากกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 โดยจากตาราง 7 กลุ่มผู้ทำบัญชีมีความเห็นด้วยอย่างมาก ( $\bar{X}$ =5.5381) ต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในขณะที่เจ้าหน้าที่สรรพากรมีความเห็นในระดับเห็นด้วยค่อนข้างมาก ( $\bar{X}$ =4.9564) สำหรับปัจจัยด้านกฎหมายภาษี และด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี เป็นอีก 2 ปัจจัยที่กลุ่มผู้ทำบัญชีกับกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรมีความเห็นแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ.05 และสังเกตได้จากค่า t ที่ติดลบในตาราง 8 แสดงให้เห็นว่าความคิดเห็นของกลุ่มผู้ทำบัญชีจะอยู่ในช่วงความเห็นที่ต่ำกว่า

กล่าวคือกลุ่มผู้ทำบัญชีมีความเห็นด้วยค่อนข้างมาก ( $\bar{X}=5.2280$ ,  $\bar{X}=5.3754$  ตามลำดับ) ต่อปัจจัยทั้งสองด้าน ในขณะที่กลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรมีความเห็นด้วยอย่างมาก ( $\bar{X}=5.7081$ ,  $\bar{X}=5.8827$  ตามลำดับ) สำหรับความคิดเห็นต่อปัจจัยในด้านอื่นๆ ได้แก่ ด้านการส่งเสริมการเสียภาษี ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และด้านทัศนคติการเสียภาษี ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นสอดคล้องกันจากตารางที่ 7 โดยปัจจัยด้านการส่งเสริมการเสียภาษี พบว่ามีความคิดเห็นในระดับเห็นด้วยค่อนข้างมาก ( $4.51 < \bar{X} < 5.50$ ) ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และด้านทัศนคติการเสียภาษี อยู่ในระดับเห็นด้วยอย่างมาก ( $5.51 < \bar{X} < 6.50$ )

สรุปได้ว่าผลการทดสอบเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ 1 และที่ 2 กล่าวคือ ความคิดเห็นของกลุ่มผู้ทำบัญชีและกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากร มีความคิดเห็นแตกต่างกันในประเด็นพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs และปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในด้านกฎหมายภาษี และด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี

ตาราง 8 ผลการวิเคราะห์ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยความคิดเห็นระหว่างกลุ่ม AC และ RD

| Factor                        |                             | Relevance's Test<br>for Equality of<br>Variances |         | t-test for Equality of Means |         |                    |                    |                          |                                                 |         |
|-------------------------------|-----------------------------|--------------------------------------------------|---------|------------------------------|---------|--------------------|--------------------|--------------------------|-------------------------------------------------|---------|
|                               |                             | F                                                | p-value | t                            | df      | Sig.<br>(2-tailed) | Mean<br>Difference | Std. Error<br>Difference | 95% Confidence<br>Interval of the<br>Difference |         |
|                               |                             |                                                  |         |                              |         |                    |                    |                          | Lower                                           | Upper   |
|                               |                             |                                                  |         |                              |         |                    |                    |                          |                                                 |         |
| พฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้     | Equal variances assumed     | .057                                             | .812    | 6.345                        | 615     | .000*              | .58170             | .09168                   | .40165                                          | .76176  |
|                               | not assumed                 |                                                  |         | 6.366                        | 613.108 | .000*              | .58170             | .09138                   | .40224                                          | .76116  |
| ด้านกฎหมายภาษี                | Equal variances assumed     | .464                                             | .496    | -7.509                       | 615     | .000*              | -.47377            | .06309                   | -.59767                                         | -.34986 |
|                               | Equal variances not assumed |                                                  |         | -7.478                       | 594.388 | .000*              | -.47377            | .06336                   | -.59819                                         | -.34934 |
|                               | Equal variances assumed     | 1.927                                            | .166    | .490                         | 615     | .624               | .03709             | .07570                   | -.11158                                         | .18576  |
| ด้านการส่งเสริมการเสียภาษี    | Equal variances not assumed |                                                  |         | .492                         | 614.206 | .623               | .03709             | .07537                   | -.11093                                         | .18510  |
|                               | Equal variances assumed     | 8.134                                            | .004    | -7.257                       | 615     | .000*              | -.50724            | .06990                   | -.64451                                         | -.36997 |
| ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี | Equal variances not assumed |                                                  |         | -7.185                       | 568.369 | .000*              | -.50724            | .07059                   | -.64590                                         | -.36858 |

\*นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตาราง 8 ผลการวิเคราะห์ความแตกต่างของค่าเฉลี่ยความคิดเห็นระหว่างกลุ่ม AC และ RD (ต่อ)

| Factor                           |                                | Relevance's Test |         |       |         |                    |                              |                          |                               |        |       |
|----------------------------------|--------------------------------|------------------|---------|-------|---------|--------------------|------------------------------|--------------------------|-------------------------------|--------|-------|
|                                  |                                | for Equality of  |         |       |         |                    | t-test for Equality of Means |                          |                               |        |       |
|                                  |                                | Variances        |         |       |         |                    |                              |                          |                               |        |       |
|                                  |                                |                  |         |       |         |                    | 95% Confidence               |                          |                               |        |       |
|                                  |                                | F                | p-value | t     | df      | Sig.<br>(2-tailed) | Mean<br>Difference           | Std. Error<br>Difference | Interval of the<br>Difference |        |       |
|                                  |                                |                  |         |       |         |                    |                              |                          |                               | Lower  | Upper |
| ด้าน<br>สภาพแวดล้อม<br>ทางธุรกิจ | Equal variances<br>assumed     | .238             | .626    | -.380 | 615     | .704               | -.02523                      | .06641                   | -.15565                       | .10518 |       |
|                                  | Equal variances<br>not assumed |                  |         | -.381 | 610.875 | .704               | -.02523                      | .06629                   | -.15542                       | .10495 |       |
| ด้านทัศนคติการ<br>เสียภาษี       | Equal variances<br>assumed     | .212             | .645    | -.798 | 615     | .425               | -.06003                      | .07523                   | -.20778                       | .08771 |       |
|                                  | Equal variances<br>not assumed |                  |         | -.800 | 611.116 | .424               | -.06003                      | .07509                   | -.20749                       | .08742 |       |

\*นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

#### 7.4 การวิเคราะห์ผลกระทบของปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs

การวิเคราะห์จะแยกเป็น 2 กลุ่ม เพื่อแสดงให้เห็นถึงมุมมองของกลุ่มผู้ทำบัญชี และกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรที่มีต่อผลกระทบของปัจจัยด้านต่าง ๆ ต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs โดยใช้แบบจำลองความสัมพันธ์เชิงเส้นตรง ต่อไปนี้

$$ITP_i = \beta_0 + \beta_1 L_i + \beta_2 M_i + \beta_3 S_i + \beta_4 E_i + \beta_5 A_i + \varepsilon_i$$

ตัวแปรตาม (Dependent Variable) คือพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ( $ITP_i$ ) ตัวแปรอิสระ (Independent Variable) ได้แก่ ปัจจัยด้านกฎหมาย (L) ปัจจัยด้านการส่งเสริมการเสียภาษี (M) ปัจจัยด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี (S) ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (E) ปัจจัยด้านทัศนคติการเสียภาษี (A) โดยมี  $\beta_0$  เป็นค่าคงที่และ  $\beta_i$  ที่  $i$  มีค่าตั้งแต่ 1 ถึง 5 เป็นสัมประสิทธิ์ความถดถอยของตัวแปรอิสระ และ  $\varepsilon$  ค่าความคลาดเคลื่อน (Error) ผลการวิเคราะห์แสดงในตาราง 9

ตาราง 9 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ กลุ่มผู้ทำบัญชี

| ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs | Unstandardized |            | Standardized | t     | Sig.   | VIF   |
|--------------------------------------------------------------------------------|----------------|------------|--------------|-------|--------|-------|
|                                                                                | Coefficients   |            | Coefficients |       |        |       |
|                                                                                | B              | Std. Error | Beta         |       |        |       |
| ด้านกฎหมายภาษี                                                                 | 0.380          | 0.109      | 0.280        | 3.474 | 0.001* | 0.595 |
| ด้านการส่งเสริมการเสียภาษี                                                     | 0.152          | 0.080      | 0.124        | 1.907 | 0.057  | 0.310 |

N = 617, R = 0.574, R<sup>2</sup> = 0.330, Adjusted R<sup>2</sup> = 0.318, F = 28.058, Sig = 0.000\*

\*นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตาราง 9 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ กลุ่มผู้ทำบัญชี (ต่อ)

| ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผล<br>ต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้<br>นิติบุคคลของ SMEs | Unstandardized |            | Standardized | t      | Sig.   | VIF   |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------|------------|--------------|--------|--------|-------|
|                                                                                        | Coefficients   |            | Coefficients |        |        |       |
|                                                                                        | B              | Std. Error | Beta         |        |        |       |
| ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี                                                          | 0.104          | 0.091      | 0.089        | 1.140  | 0.255  | 0.283 |
| ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ                                                               | -0.065         | 0.114      | -0.048       | -0.566 | 0.572  | 0.160 |
| ด้านทัศนคติการเสียภาษี                                                                 | 0.279          | 0.089      | 0.232        | 3.133  | 0.002* | 0.454 |

N = 617, R = 0.574, R<sup>2</sup> = 0.330, Adjusted R<sup>2</sup> = 0.318, F = 28.058, Sig = 0.000\*

\*นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 9 พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจที่ปรับแล้ว (Adjusted R<sup>2</sup>) = 0.318 ซึ่งให้เห็นว่าในมุมมองของผู้ทำบัญชี ปัจจัยทั้ง 5 ด้านสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ได้ถึง 31.8% โดยปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและด้านทัศนคติการเสียภาษีของ SMEs เป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ .05 โดยค่า Sig. เท่ากับ .001 และ .002 ตามลำดับ

สรุปได้ว่า ผลการทดสอบเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ 3 กล่าวคือ ในมุมมองของผู้ทำบัญชี ปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในด้านกฎหมายภาษี และด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี

สำหรับมุมมองด้านกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากร ผลการวิเคราะห์แสดงในตารางที่ 10 จะเห็นว่าค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจที่ปรับแล้ว (Adjusted R<sup>2</sup>) = 0.363 ซึ่งให้เห็นว่าในมุมมองของกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากร เห็นว่าปัจจัยทั้ง 5 ด้าน สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ได้ถึง 36.3% โดยมีปัจจัยด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี และด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจเท่านั้น ที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 โดยค่า Sig. เท่ากับ .000 และ .029 ตามลำดับ ซึ่งแตกต่างจากมุมมองของกลุ่มผู้ทำบัญชีที่แสดงไว้ในตารางที่ 9

สรุปได้ว่าผลการทดสอบเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ 4 กล่าวคือ ในมุมมองของเจ้าหน้าที่สรรพากร ปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี และด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ

ตาราง 10 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณความคิดเห็นของกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากร

| ความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยที่ส่งผล<br>ต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้<br>นิติบุคคลของ SMEs | Unstandardized |            | Standardized | t     | Sig.   | VIF   |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------|------------|--------------|-------|--------|-------|
|                                                                                        | Coefficients   |            | Coefficients |       |        |       |
|                                                                                        | B              | Std. Error | Beta         |       |        |       |
| ด้านกฎหมายภาษี                                                                         | 0.092          | 0.109      | 0.059        | 0.842 | 0.401  | 0.307 |
| ด้านการส่งเสริมการเสียภาษี                                                             | 0.098          | 0.066      | 0.082        | 1.480 | 0.140  | 0.229 |
| ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี                                                          | 0.522          | 0.101      | 0.354        | 5.139 | 0.000* | 0.721 |
| ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ                                                               | 0.181          | 0.082      | 0.130        | 2.196 | 0.029* | 0.343 |
| ด้านทัศนคติการเสียภาษี                                                                 | 0.146          | 0.075      | 0.119        | 1.938 | 0.054  | 0.295 |

N = 617, R = 0.610, R<sup>2</sup> = 0.373, Adjusted R<sup>2</sup> = 0.363, F = 38.015, Sig = 0.000\*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05



## 8. สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

ผลการศึกษาความคิดผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากรในส่วนงานตรวจสอบภาษีที่มีต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษี และปัจจัยที่ส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากที่สุดไปหาน้อยที่สุด ได้แก่ 1) ทศนคติการเสียภาษีโดยรวมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 5.71 (เห็นด้วยอย่างมาก) 2) ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีโดยรวมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 5.64 (เห็นด้วยอย่างมาก) 3) ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจโดยรวมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 5.62 (เห็นด้วยอย่างมาก) 4) ด้านกฎหมายภาษีโดยรวมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 5.48 (เห็นด้วยค่อนข้างมาก) 5) ด้านการส่งเสริมการเสียภาษีโดยรวมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 5.31 (เห็นด้วยค่อนข้างมาก) ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยในต่างประเทศ ในประเด็นศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าปัจจัยที่มีผลต่อการเสียภาษีตามกฎหมายหรือไม่เป็นตามกฎหมายกำหนด เกิดจากทัศนคติของผู้ประกอบการ คุณธรรมและจริยธรรม สภาพแวดล้อมการทำธุรกิจ ความไม่เป็นธรรมในการบังคับกฎหมาย ประสิทธิภาพของกลไกในระบบการจัดเก็บภาษี (Abrie & Doussy, 2006; Jérémie, 2014; Moohr, 2009; Oyedokun, 2016)

จากการวิเคราะห์ความแตกต่าง พบว่า ความคิดเห็นที่มีต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในด้านกฎหมายภาษี (sig. = 0.000) และด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี (sig. = 0.000) ระหว่างผู้ทำบัญชีกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีความแตกต่างกัน ซึ่งในด้านกฎหมายภาษี ตามแนวคิดทฤษฎีพฤติกรรมผู้เสียภาษีของ Fjeldstad et al. (2012) และ Bello และ Danjuma (2014) กล่าวว่า การจะปฏิบัติตามกฎหมายหรือไม่ขึ้นอยู่กับ การพิจารณาปัจจัยต้นทุนและประโยชน์ของการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี หากประมวลรัฐฎการหรือกฎหมายภาษีอากรได้มีข้อกำหนดในการแสดงรายได้หรือค่าใช้จ่าย ที่ทำให้เห็นว่าการปฏิบัติตามจะให้ประโยชน์มากกว่านั้นแสดงถึงความพึงพอใจต่อกฎหมายและการบังคับใช้ที่มีต่อระบบการตรวจสอบที่เข้มงวด และด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี มีงานวิจัยของ เริงชัย อรรถทิมากุล (2558) สมศักดิ์ ประถมศรีเหม และคณะ (2559) ได้กล่าวว่า การจูงใจโดยใช้มาตรการส่งเสริมการเสียภาษีต้องสามารถทำให้ SMEs สามารถเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ เช่นเดียวกับกิจการขนาดใหญ่ เพื่อไม่ให้ขนาดของกิจการเป็นข้อได้เปรียบในการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษี ในขณะที่ผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมองว่าในประเด็นด้านการส่งเสริมทางภาษี ด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และด้านทัศนคติผู้เสียภาษี ทั้งสองกลุ่มมีความเห็น ไม่แตกต่างกัน

นอกจากนี้ผลงานวิจัย พบว่า ปัจจัยด้านกฎหมายภาษี ( $\beta = 0.380$ , sig. = 0.001) และด้านทัศนคติการเสียภาษี ( $\beta = 0.279$ , sig. = 0.002) ของผู้ทำบัญชีส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ในขณะที่ ปัจจัย ด้านประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี ( $\beta = 0.522$ , sig. = 0.000) และด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ( $\beta = 0.181$ , sig. = 0.029) ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งผลต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ดังนั้น สรุปได้ว่า พฤติกรรมการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ระหว่างผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีปัจจัยที่แตกต่างกัน เนื่องจาก กลุ่มผู้ทำบัญชีมองว่าปัจจัยด้านกฎหมายภาษีและด้านทัศนคติการเสียภาษีมีผลต่อพฤติกรรมกรรมการเสียภาษีได้นิติบุคคลของ SMEs มากกว่าปัจจัยด้านอื่น ซึ่งผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับผลการวิจัยในอดีตหลายฉบับที่ให้ความสำคัญต่อความเป็นธรรม ความเสมอภาคของกฎหมาย การที่กฎหมายจะต้องไม่เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจ หรือควรต้องสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ (Bello & Danjuma, 2014; Richupan, 1987; Torgler & Schneider, 2007; สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ, 2561) เพราะฉะนั้นในมุมมองของผู้เสียภาษีจึงให้ความสำคัญต่อกฎหมายหรือการบังคับใช้ ในขณะที่มีปัจจัยหลายด้านที่ทำให้ทัศนคติของผู้เสียภาษีเป็นไปในทิศทางที่ส่งเสริมหรือบั่นทอนความตั้งใจในการปฏิบัติตามกฎหมาย เช่น ประสิทธิภาพหรือมาตรฐานในการบังคับใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่สรรพากร ที่จะต้องโปร่งใส ตรวจสอบได้ความเสมอภาคในการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษี และความเชื่อมั่นในการใช้จ่ายงบประมาณของรัฐ

เพื่อสาธารณะประโยชน์ เป็นต้น (Picur & Riahi-Belkaoui, 2006; Tyler & Bies, 1990; เริงชัย อรรถทิมากุล, 2558; สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ และคณะ, 2559) สำหรับกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรมีมุมมองที่แตกต่างจากผลการวิจัยนี้ทำให้เห็นด้วยอย่างมากว่าด้านประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและด้านสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ซึ่งหากพิจารณาในประเด็นย่อยทำให้เข้าใจเชื่อมโยงได้ว่าพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลขึ้นอยู่กับการบังคับใช้กฎหมายอย่างเท่าเทียมหรือเสมอภาคไม่เลือกปฏิบัติ เพื่อให้ธุรกิจทุกธุรกิจปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเหมือนกัน ซึ่งเกิดจากระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ การให้ความสะดวกต่อผู้เสียภาษี รวมทั้งคำแนะนำที่เป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องจากเจ้าหน้าที่ที่มีผลอย่างมากต่อพฤติกรรมความเสี่ยง

## 9. ข้อเสนอแนะ

### 9.1 ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย

จากการศึกษาพฤติกรรมความเสี่ยงและปัจจัยที่มีผลกระทบต่อพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs : มุมมองของผู้ทำบัญชีและเจ้าหน้าที่สรรพากร สามารถเสนอแนะรายละเอียดที่ได้จากผลการวิจัย ดังนี้

9.1.1 กรมสรรพากร ควรกำหนดมาตรการส่งเสริมทางภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือนโยบายแนวทางปฏิบัติการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ให้มีประสิทธิภาพ รวมทั้งการสร้างเสริมทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีของ SMEs โดยเน้นการส่งเสริมความรู้ความเข้าใจในกฎหมาย และการจัดเก็บภาษี การสร้างความรู้สึกที่ดีต่อการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีของเจ้าหน้าที่ การปรับปรุงวิธีการเสียภาษีให้ง่ายต่อการปฏิบัติ รวมทั้งชี้ให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี นอกจากนี้จะต้องเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้น พร้อมทั้งการบังคับใช้กฎหมายให้เกิดความเป็นธรรม และไม่เป็นอุปสรรคต่อการทำธุรกิจ โดยมุ่งใจธุรกิจ SMEs ให้เข้าสู่ระบบภาษีให้มากที่สุด

9.1.2 ผู้ทำบัญชี ควรมีส่วนช่วยสนับสนุนและส่งเสริมการสร้างทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีให้กับ SMEs ด้วยการให้คำปรึกษา แนะนำการปฏิบัติตามภาษีอย่างถูกต้องและประหยัด ให้เป็นไปตามกฎหมาย

### 9.2 ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

ประเด็นการวิจัยในขั้นต่อไป คือการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของ SMEs ซึ่งเป็นการขยายผลการวิจัยเกี่ยวกับปัจจัยด้านกฎหมาย ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี ทัศนคติการเสียภาษี ที่มีผลกระทบต่อพฤติกรรมความเสี่ยงอย่างถูกต้องของ SMEs โดยใช้วิธีวิจัยเชิงคุณภาพ รวมถึงประเด็น โครงสร้าง ความสัมพันธ์เชิงสาเหตุของปัจจัยทั้ง 5 ด้าน ซึ่งจะทำให้เข้าใจมากขึ้นเกี่ยวกับพฤติกรรมความเสี่ยงเงินได้นิติบุคคลของ SMEs ไทย

## เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร. (2561). รายงานประจำปีของกรมสรรพากร พ.ศ. 2561. ค้นเมื่อ 9 ธันวาคม 2563,

จาก <https://www.rd.go.th/publish/22590.0.html>.

ชาติชาย ศรีคงรักษ์. (2559). ความคิดเห็นของประชาชนต่อการจัดเก็บภาษีขององค์การบริหารส่วนตำบลคลองขุด

อำเภอท่าใหม่ จังหวัดจันทบุรี. งานนิพนธ์รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยบูรพา.

ไพฑูรย์ คุ่มคง. (2557). ความคิดเห็นของประชาชนต่อคุณภาพการให้บริการของเทศบาลตำบลนายายอาม

อำเภอนายายอาม จังหวัดจันทบุรี. งานนิพนธ์รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยบูรพา.

- ประพนธ์ บุญนาค. (2504). *การคลัง*. พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เจริญสิน.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และสิงห์ชัย อรุณวุฒิมงคล. (2558). *การบัญชีภาษีอากร*. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัดทีพีเอ็นเพรส.
- รังสรรค์ ณะพรพันธ์. (2527). คำนิยามของภาษีอากร: พรมแดนแห่งความรู้. *สรรพากรศาสตร์*, 31 (5), 93-129.
- เริงชัย อรรถทิมากุล. (2558). *มาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนา: ศึกษาการเครดิตภาษี การหัก รายจ่ายเพิ่มเติมการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง*. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วรวิทย์ คัมภีพันธ์. (2554). *สิทธิประโยชน์ทางภาษีของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนและภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล*. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วรรณวิสา หนูห้อง และสุเทพ บุรณะคุณาภรณ์. (2559). การศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ของประเทศไทย. *วารสารเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง*, 2 (2), 53-60.
- วัลลภ รัฐฉัตรานนท์. (2555). *วิธีและเทคนิคในการวิจัยทางรัฐศาสตร์*. กรุงเทพฯ : ทองกมล.
- วิฑูรย์ สุานเมธี. (2554). *ความคิดเห็นของประชาชนต่อการบริหารกิจการคณะสงฆ์ในจังหวัดหนองบัวลำภู*. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ศุภณารีย์ พิรส จงกล เพชรสุข และชนเมศ เพชรประดิษฐ์. (2563) ผลกระทบของจริยธรรมในการประกอบธุรกิจที่มีต่อ ผลการดำเนินงานของผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในจังหวัดพิษณุโลก. *วารสารการบัญชีและการจัดการธุรกิจ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 12 (4), 43-54.
- สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ, กรวิภา เทียนภาสกร, จัญจุลา ศิวะมาศ และขวัญนุช เจริญวัฒนินิพนธ์. (2559). ปัจจัยที่ ส่งผลต่ออัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แท้จริง กรณีศึกษาจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารการจัดการธุรกิจ มหาวิทยาลัยบูรพา คณะการจัดการและการท่องเที่ยว*, 5 (1), 101-111.
- สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ. (2561). *แนวทางการจัดเก็บภาษีของรัฐเพื่อการแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำและเสริมสร้าง ความมั่นคงทางเศรษฐกิจ*. สารนิพนธ์ หลักสูตรการป้องกันราชอาณาจักร วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร. สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2562). *รายงานสถานการณ์ SMEs ปี 2562*. ค้นเมื่อ 24 มกราคม 2564, จาก <https://www.sme.go.th>.
- สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. (2557). *รายงานวิจัยสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง*. ค้นเมื่อ 10 กุมภาพันธ์ 2564, จาก <https://www.fpo.go.th>.
- อรัญ ธรรมโน. (2507). *การคลัง*. กรุงเทพฯ : การพิมพ์พระนคร.
- Abrie, W. & Doussy, E. (2006). Tax compliance obstacles encountered by small and medium enterprises in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 14 (1), 1-13.
- Adam, S. (1976). *An Inquiry into the Nature & Causes of the Wealth of Nations*. Los Angeles, California.
- Agnes, M. (2003). *Webster's new world dictionary*. Simon and Schuster.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1 (3-4), 323-338.
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes?. *Journal of public Economics*, 48 (1), 21-38.

- Becker, G. S. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy*, 7 (6), 169–217.
- Bello, K. B., & Danjuma, I. (2014). Review of models/theories explaining tax compliance behavior. *Sains Humanika*, 2 (3), 451-475.
- Fjeldstad, O., Schulz-Herzenberg, C., & Sjursen, I. (2012). Peoples' View of Taxation in Africa: A Review of Research on Determinants of Tax Compliance. *CMI working paper*, WP2012: 7.
- Franzoni, Luigi A. (2000). "Tax evasion and tax compliance". In Encyclopedia of Law and Economics, vol. IV, edited by Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit, 51-94. Cheltenham : Edward Elgar.
- Frey, B. S., & Feld, L. P. (2002). Deterrence and morale in taxation: An empirical analysis. *Available at SSRN 341380*.
- Graetz, M. J., & Wilde, L. L. (1985). The economics of tax compliance: fact and fantasy. *National Tax Journal*, 38 (3), 355-363.
- Hyun, J. K. (2005). The Compliances in Korea and Japan: Why are they Different. *Journal of Economic Literature H*, 7 (1), 135-153.
- Jérémie, R. (2014). The Ethics of corporate Income Taxation and Corporate Income Tax Sheltering. *Journal of Accounting Ethic & Public and Policy*, 15, (2), 597-621.
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008) "Enforced versus voluntary tax compliance: The 'slippery slope' framework". *Journal of Economic Psychology*, 29 (2), 210–225.
- Likert, R. (1932). A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*, 22 (140), 1-55.
- McKerchar, M. A., & Evans, C. (2009). Sustaining Growth in Developing Economies Through Improved Taxpayer Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities. *E Journal of Tax Research*. 7. 10.2139/ssrn.1415164.
- Mikesell, J., & Birskeyte, L. (2007). Another View of IRS Results: A Comment on Rainey and Thompson, *Public Administration Review*, 67 (3), 574-576.
- Moohr, G. S. (2009). Tax Evasion as White Collar Fraud. *Houston Business and Tax Law Journal*, 9, 208-220.
- Oyedokun, G. E. (2016). Relevance of tax audit and tax investigation in Nigeria. *SSRN Electronic Journal*, 1-16.
- Picur, R. D. & Riahi-Belkaoui, A. (2006). The impact of bureaucracy, corruption and tax compliance. *Review of Accounting and Finance*, 5 (2), 174-180.
- Pragua, C. (2010). Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries. Eschborn, Germany: Deutsche Gesellschaft für. Retrieved August 30, 2020 from [https://www.taxcompact.net/documents/2010-12-22\\_GTZ\\_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf](https://www.taxcompact.net/documents/2010-12-22_GTZ_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf)
- Prest, A. R. (1972). The Select Committee on Corporation Tax. *BTR*, 15.

- Prest, A. R. (1973). Public Finance: Backward Area or New Frontier?. *Economica*, 40 (158), 121-135.
- Richupan, S. (1984). *Income tax evasion: A review of the measurement of techniques and some estimates for the developing countries*, Department Memorandum No. DM/84/46, The International Monetary Fund. Washington, DC: Fiscal Affairs Department.
- Slemrod, J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21 (1), 25-48.
- Sorg, J. D. (1983). A typology of implementation behaviors of street-level bureaucrats. *Review of Policy Research*, 2 (3), 391-406.
- Sour, L. (2004). An economic model of tax compliance with individual morality and group conformity. *Economía Mexicana. Nueva Época*, 13 (1), 43-61.
- Tanzi, V. (2000). *Policies, Institutions and the Dark Side of Economics*. Northampton: Edward Elgar.
- Torgler, B., & Schneider, F. (2007). What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries. *Social Science Quarterly*, 88 (2), 443-470.
- Tyler, T. R. & Bies, R. J. (1990). *Applied social psychology and organizational settings*. Hillsdale, NJ: Erlbaum.