

บทความวิจัย

การวิเคราะห์โครงสร้างการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย

วรพิทย์ มีมาก¹

บทคัดย่อ

งานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์โครงสร้างการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในประเทศไทย การศึกษาใช้การวิจัยแบบสำรวจ การสุ่มตัวอย่างใช้แบบหลายขั้นตอน โดยการสุ่มองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จำนวน 18 แห่ง จาก 6 จังหวัด ใน 6 ภาค กลุ่มตัวอย่างประกอบด้วย นักการเมืองท้องถิ่น 107 คน และพนักงานท้องถิ่น 785 คน ข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้จะนำมาวิเคราะห์โดยใช้สถิติพรรณนาและสถิติอ้างอิง ผลการศึกษาพบว่า โครงสร้างการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังมีข้อบกพร่อง การพึ่งตนเองทางการคลังมีค่อนข้างต่ำ และประชาชนในท้องถิ่นมีการหลบเลี่ยงภาษีค่อนข้างมาก ข้อเสนอแนะ คือ (1) ปรับปรุงสมรรถนะทางการคลังของท้องถิ่น (2) แก้ไขกฎหมายที่ยังคงใช้อยู่หรือตรากฎหมายใหม่ (3) จัดทำเกณฑ์การจัดสรรรายได้ใหม่ (4) ขยายฐานภาษีใหม่ (5) จัดการปัจจัยที่ส่งผลต่อการพึ่งตนเองทางการคลังและการหลบเลี่ยงภาษีของประชาชนในท้องถิ่น

คำสำคัญ : การคลังท้องถิ่น

¹ รศ.ดร. อาจารย์ประจำคณะสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ E-mail : vorapitaya@hotmail.com

RESEARCH ARTICLE

The Analysis of Fiscal Structure of Local Governments in Thailand

Worapit Meemak

Abstract

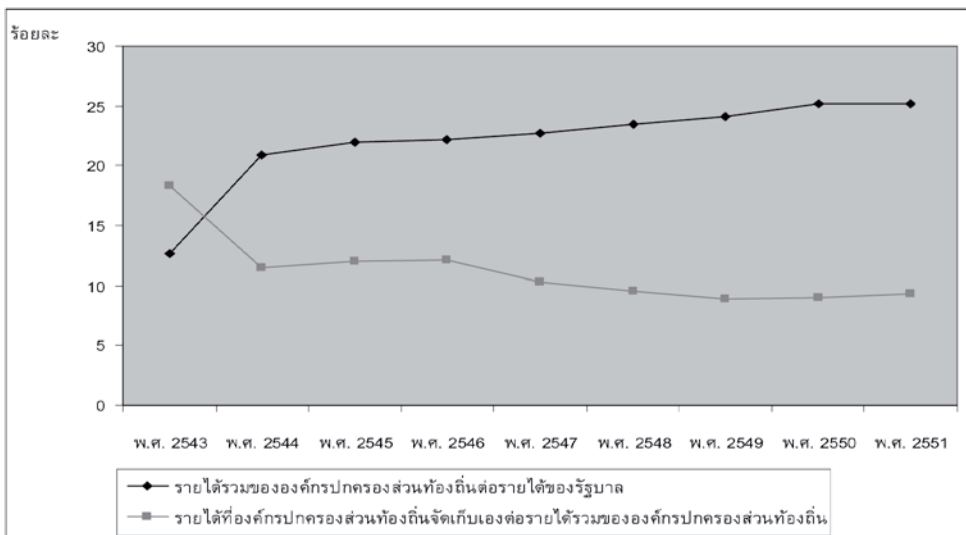
This research was aimed at analyzing fiscal structure of local governments in Thailand. The study was conducted through survey research. 18 local governments from 6 provinces in 6 regions were randomly selected via Multi-stage sampling method. Samples consisted of 107 local politicians and 785 local officials. Data collected were analyzed by descriptive and inferential statistics. Research findings were as follows : fiscal structure of local governments still has defected; financial self-reliance was quite low; and tax evasion of local taxpayers was rather high. Recommendations were to (1) improve local financial capability, (2) correct existing laws or enact new ones, (3) renew revenue allocation criteria; (4) expand new local tax bases, and (5) manage factors influencing financial self-reliance and also tax evasion of local taxpayers.

Keywords : local finance

1. บทนำ

จากการที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ได้บัญญัติเรื่องการกระจายอำนาจในหมวดว่าด้วยการปกครองส่วนท้องถิ่น ผลจากการนี้ ทำให้รัฐจะต้องให้ความสำคัญต่อองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมากขึ้น การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ คือ การกำหนดให้มีกฎหมายกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจ ซึ่งผลที่เกิดขึ้นจากการมีกฎหมายฉบับนี้ คือ ทำให้หลังปี พ.ศ. 2543

เป็นต้นมา รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่มสูงขึ้นอย่างมาก และมีการขยายตัวเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ในแง่ของรายได้รวม จะให้ภาพออกมาดี แต่เมื่อพิจารณาในแง่สัมพัทธ์แล้ว กลับพบว่า การเพิ่มขึ้นของรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดังกล่าว ได้ส่งผลกระทบต่อโครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างมาก ดังแผนภูมิ



แหล่งที่มา สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

จากแผนภูมิ ถึงแม้รายได้รวมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อรายได้ของรัฐบาลได้เพิ่มขึ้นจากประมาณร้อยละ 12 ในปี 2543 เป็นร้อยละ 24 ในปี 2551 หรือเพิ่มขึ้นสองเท่า ซึ่งเป็นผลมาจากรัฐบาลได้จัดสรรเงินให้ท้องถิ่นเพิ่มขึ้นตามกฎหมายกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจ อย่างไรก็ตาม ถ้าพิจารณาจากรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเองและสามารถนำไปใช้จ่ายได้โดยอิสระเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวม

ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะพบว่า มีแนวโน้มลดลงตลอดเวลา จากประมาณร้อยละ 18 ในปี 2543 เป็นร้อยละ 9 ในปี 2551 หรือลดลงสองเท่า แสดงให้เห็นว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังคงมีอิสระในการบริหารการคลังน้อย และยิ่งพึ่งตนเองได้น้อย กรณีดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่า ถ้าหากโครงสร้างการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังไม่มีเปลี่ยนแปลง ความเป็นอิสระและการพึ่งตนเองได้น้อยดังที่เคยเกิดขึ้นมาในอดีตจะยังคง

ดำรงอยู่ต่อไป ดังนั้น การศึกษาโครงสร้างการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เพื่อปรับให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป จึงมีความจำเป็น

2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาประเด็นต่อไปนี้

2.1 สภาพการณ์เกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

2.2 ความสัมพันธ์ทางการคลังระหว่างประชาชนกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

2.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคลังท้องถิ่น ทั้งรัฐธรรมนูญและกฎหมายการคลังอื่นๆ

2.4 แหล่งที่มาของรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

2.5 การพึ่งตนเองทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

2.6 การหลบเลี่ยงภาษีของประชาชนในท้องถิ่น

3. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

3.1 นำไปใช้ในการกำหนดนโยบายทางการคลังทั้งในระดับประเทศและระดับท้องถิ่น

3.2 เป็นประโยชน์ต่อการแก้ไขหรือการตรากฎหมายทางการคลังในอนาคต

3.3 เป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น กระทรวงการคลัง และมหาดไทย เป็นต้น

3.4 นำไปใช้ในการออกแบบระบบการคลังท้องถิ่นที่มีประสิทธิภาพได้

4. ขอบเขตของการวิจัย

4.1 ประชากรที่ใช้ในการวิจัย แบ่งเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่

4.1.1 นักการเมืองท้องถิ่น ได้แก่ ผู้บริหารและสมาชิกสภาท้องถิ่น

4.1.2 พนักงานท้องถิ่น ได้แก่ เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

4.2 ประเภทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การศึกษาจะกระทำเฉพาะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบปกติ ได้แก่ เทศบาล องค์การบริหารส่วนจังหวัด และองค์การบริหารส่วนตำบล

5. แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการวิจัย

จากการศึกษาการคลังท้องถิ่นในประเทศต่างๆ Alfirmán (2004) พบว่า ในประเทศกำลังพัฒนา จะมีปัญหาการคลังท้องถิ่นมากกว่าประเทศพัฒนา ซึ่งสาเหตุมีได้หลายประการ เช่น ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ การลดลงของฐานภาษี ฯลฯ (Coe, 2008) เพื่อแก้ไขปัญหานี้ Fang (2006) ได้เสนอให้มีการจัดทำนโยบายการคลังที่มีประสิทธิผลทั้งระยะสั้น (เช่น การพัฒนาดัชนีความพยายามในการจัดเก็บภาษี เป็นต้น) และระยะยาว (เช่น การให้ประชาชนออกเสียงเกี่ยวกับนโยบายการคลังในท้องถิ่นของตนได้ เป็นต้น) Tessin (2009) เห็นด้วยว่า การเปิดโอกาสให้ประชาชนได้เข้าไปมีส่วนร่วมในการผลิตสินค้าสาธารณะ จะช่วยให้การบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีประสิทธิผลเพิ่มขึ้น รวมทั้งทำให้การจัดสรรทรัพยากรในการผลิตสินค้าสาธารณะมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้นอีกด้วย อนึ่ง เพื่อให้

ท้องถิ่นสามารถพึ่งตนเองได้ในระยะยาว Bird and Vaillancourt (eds.), 2006) วิเคราะห์ว่า ควรกระจายอำนาจให้แก่ท้องถิ่นเพิ่มขึ้น ซึ่งการกระทำเช่นนี้ นอกจากจะเป็นการลดภาระของรัฐบาลให้น้อยลงแล้ว ยังเป็นการเพิ่มความรับผิดชอบในการหารายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้มากขึ้นอีกด้วย

การพึ่งตนเองจะเกิดขึ้นได้ ท้องถิ่นจะต้องมีแหล่งที่มาของรายได้เพิ่มขึ้น Dillinger (1991) เห็นว่า ภาษีทรัพย์สินเป็นกลไกสำคัญในการพัฒนาท้องถิ่น ซึ่งนักวิชาการส่วนมากเห็นด้วยกับการให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บภาษีทรัพย์สิน (Shah, 1994; Bird and Slack, 2006) นอกจากนี้ Shah (1994) ได้เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีอื่น ๆ อีก เช่น ภาษีสิ่งแวดล้อม ภาษีการพนัน เป็นต้น อนึ่ง นอกจากภาษีแล้ว แหล่งที่มาของรายได้ท้องถิ่นอื่นที่สำคัญ ได้แก่ เงินอุดหนุนและค่าธรรมเนียม Borge and Rattsos (1997) ได้ศึกษาเงินอุดหนุนของท้องถิ่นในประเทศนอร์เวย์ พบว่า เงินอุดหนุนมีผลอย่างสำคัญต่อการพัฒนาท้องถิ่น ซึ่ง Bird and Smart (2001) เห็นสอดคล้องว่า การให้เงินอุดหนุนจะส่งผลดีต่อการผลิตสินค้าสาธารณะที่มีประโยชน์ต่อส่วนรวม ทั้งนี้เพราะท้องถิ่นอาจผลิตบริการสาธารณะบางประเภทน้อยไป เนื่องจากไม่คุ้มค่ากับต้นทุนในการผลิต ในส่วนของรายได้จากค่าธรรมเนียมนั้น Portney (1994) กล่าวว่า การจัดเก็บกระทำได้สองวิธี คือ การจัดเก็บจากต้นทุนอย่างเต็มที่ และการจัดเก็บจากต้นทุนบางส่วนสำหรับข้อดีของการจัดเก็บค่าธรรมเนียมนั้น Bland (2005) และ Sun (2009) เห็นว่า การจัดเก็บค่าธรรมเนียมจะทำให้เกิดความเป็นธรรม และควรมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐศาสตร์ ขณะที่

Jung et al (2009) พบว่า การเก็บค่าธรรมเนียมจะทำให้ลดค่าใช้จ่ายในการจัดทำบริการสาธารณะได้มากกว่าภาษี

กรณีของไทยนั้น ชลอ ยศสมบัติ (2540) พบว่า กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินมีความบกพร่องและไม่ทันสมัย เพราะประกาศใช้มาตั้งแต่ปี 2475 ทำให้ภาษีที่ควรจัดเก็บได้ตามกฎหมายนี้ค่อนข้างน้อย ฉัตรชัย สมวัฒน์ (2542) ศึกษาความสามารถในการจัดเก็บรายได้ขององค์การบริหารส่วนตำบล พบว่า องค์การบริหารส่วนตำบลมีความสามารถในการจัดเก็บรายได้ที่จำกัด บุคลากรส่วนใหญ่ยังขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้ รวมทั้งประชาชนมักจะเสี่ยงการเสียภาษี เช่นเดียวกับ ลิตางค์ แสงสุริย์วัชรธา (2545) ที่ศึกษาการคลังขององค์การบริหารส่วนตำบล โดยพบว่า ประสิทธิภาพทางการคลังขององค์การบริหารส่วนตำบลอยู่ในระดับต่ำ ซึ่งเกิดจากสาเหตุหลายประการ เช่น ปัญหาด้านการวางแผน ปัญหาด้านงบประมาณ ปัญหาด้านการจัดซื้อจัดจ้าง ปัญหาด้านบุคลากร และปัญหาด้านการถ่ายโอนภารกิจที่ราชการส่วนกลางให้องค์การบริหารส่วนตำบล ส่วน ชนิษฐา กรพิพัฒน์ (2546) ศึกษาการคลังขององค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดนครปฐม ผลการวิจัยพบว่า องค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดนครปฐมมีรายได้จากภาษีอากรน้อย จำเป็นต้องพึ่งพาเงินอุดหนุนจากรัฐในสัดส่วนที่มาก ในส่วนของรายจ่ายนั้น จะมีรายจ่ายประจำในสัดส่วนที่สูงกว่ารายจ่ายเพื่อการพัฒนา สำหรับ กาญจนา พูลสวัสดิ์ (2552) ได้ศึกษาโครงสร้างการคลังของเทศบาลนคร พบว่า เทศบาลนครยังไม่สามารถพึ่งตนเองได้ ต้องอาศัยเงินอุดหนุนจาก

รัฐบาล และสถานะทางการคลังของเทศบาลนคร มีแนวโน้มติดลบ อนึ่ง ในประเด็นของการมีส่วนร่วมของประชาชนที่เกี่ยวข้องกับการคลังนั้น นักสุวรรณ บุญอยู่ (2545) ได้ศึกษาเรื่อง การจัดสรรงบประมาณรายจ่ายขององค์การบริหารส่วนตำบลกับการมีส่วนร่วมของประชาชน พบว่า ประชาชนยังขาดการมีส่วนร่วมในด้านงบประมาณขององค์การบริหารส่วนตำบลในระดับต่าง ๆ โดยมีสาเหตุมาจากทัศนคติทางลบของผู้บริหาร การแทรกแซงจากนักการเมืองและกลุ่มอิทธิพล และความไม่จริงใจในการเปิดเผยข้อมูล

6. ระเบียบวิธีวิจัย

6.1 ประชากรและการสุ่มตัวอย่าง

6.1.1 ประชากร ได้แก่ นักการเมืองท้องถิ่นทั้งฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ และพนักงานท้องถิ่นที่ปฏิบัติงานในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

6.1.2 การสุ่มตัวอย่าง ใช้ Multi-stage sampling method ดังนี้

(1) ระดับภาค แบ่งเป็น 6 ภาค ได้แก่ ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ภาคเหนือ ภาคตะวันตก ภาคตะวันออก ภาคใต้ ภาคกลาง

(2) ระดับจังหวัด ใช้การสุ่มตัวอย่างแบบ Cluster โดยเลือกจังหวัดมาภาคละ 1 จังหวัด

(3) ระดับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในแต่ละจังหวัดจะสุ่มเลือกองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น 3 รูปแบบ คือ องค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) เทศบาล และองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) โดยจะเลือกองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบละ 1 แห่ง ในแต่ละจังหวัด

(4) ระดับบุคคล นักการเมืองท้องถิ่นและพนักงานสังกัด อบต. มีจำนวนน้อย จะใช้การสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง ส่วนพนักงานสังกัด อบจ. และเทศบาล มีจำนวนมาก จะใช้การสุ่มตัวอย่างแบบง่าย สำหรับนักการเมืองท้องถิ่นและพนักงานท้องถิ่นที่นำมาศึกษาจริงมีจำนวน 107 คน และ 785 คน ตามลำดับ รวมทั้งหมดเท่ากับ 892 คน

6.2 เครื่องมือที่ใช้วิจัย ได้แก่ แบบสอบถามที่ผ่านการวิเคราะห์ความเชื่อถือได้

6.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

6.3.1 ข้อมูลทุติยภูมิ ข้อมูลนี้จะเก็บจากเอกสารการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เป็นตัวอย่างของการศึกษา

6.3.2 ข้อมูลปฐมภูมิ จะเก็บจากกลุ่มตัวอย่างที่ได้จากการสุ่ม โดยใช้แบบสอบถามที่ผ่านการทดสอบความเชื่อถือได้แล้ว

6.4 การวิเคราะห์ข้อมูล สถิติที่นำมาใช้ ได้แก่ t-test, ANOVA และ Multiple Regression Analysis

7. ผลสรุปที่ได้จากการวิจัย และการอภิปรายผล

7.1 สภาพการณ์เกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผลสรุปที่ได้คือ สมรรถนะการบริหารงานคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั้งสามรูปแบบยังมีสิ่งนี้ไม่ดึ้นัก (ตารางที่ 1) ทั้งนี้เพราะรายได้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บเอง มีน้อยกว่ารายจ่าย สาเหตุมาจากการบริหารงานภายในที่ไม่มีประสิทธิภาพ บุคลากรยังมีทักษะไม่เพียงพอ การขาดฐานข้อมูลที่สมบูรณ์ในการจัดเก็บรายได้ และกฎหมายการจัดเก็บรายได้มี

ตารางที่ 1 : สมรรถนะการบริหารงานคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หน่วย : ล้านบาท

องค์กร	สมรรถนะ	ปี 2547	ปี 2548	ปี 2549	ปี 2550	ปี 2551
เทศบาล	สมรรถนะการบริหารงานประจำ	6.03	-148.82	-80.78	-72.45	-197.29
	สมรรถนะการบริหารงานพัฒนา	-27.05	-203.55	-144.59	-142.25	-206.64
	สมรรถนะการจัดเก็บภาษีเชิงสัมพัทธ์	-22.28	73.11	55.87	50.94	95.47
อบจ.	สมรรถนะการบริหารงานประจำ	37.53	-90.42	-10.45	41.00	-83.06
	สมรรถนะการบริหารงานพัฒนา	-46.33	-173.49	-173.86	-25.62	-142.81
	สมรรถนะการจัดเก็บภาษีเชิงสัมพัทธ์	-81.00	52.12	6.01	-160.04	58.16
อบต.	สมรรถนะการบริหารงานประจำ	3.47	-8.35	1.19	-17.38	-47.19
	สมรรถนะการบริหารงานพัฒนา	1.86	-10.67	-0.79	-18.84	-49.42
	สมรรถนะการจัดเก็บภาษีเชิงสัมพัทธ์	8.27	6.78	5.19	6.04	5.25

ข้อบกพร่อง โดยเฉพาะภาษีที่เก็บจากการถือครองทรัพย์สิน และภาษีที่เก็บจากการเปลี่ยนแปลงการถือครองทรัพย์สิน

7.2 ความสัมพันธ์ทางการคลังระหว่างประชาชนกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ความสัมพันธ์ที่นำมาวิเคราะห์ ได้แก่ การสื่อข้อมูลทางการคลัง (ประกอบด้วย การแจ้งข้อมูลการจัดสรรงบประมาณ และการชี้แจงสถานะทางการเงิน) และการเข้าไปมีส่วนร่วม ทางการคลัง (ประกอบด้วย การจัดทำงบประมาณ การตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน และการพิจารณาการลงทุนใน

โครงการที่จะมีผลกระทบ) ผลการทดสอบพบว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีความเห็นต่างกัน เฉพาะในเรื่องของการเข้าไปมีส่วนร่วมทางการคลังของประชาชน (ตารางที่ 2) อนึ่ง ความเห็นทั้งหมดเป็นไปในทางบวก ซึ่งถือว่าดีสำหรับการปกครองท้องถิ่น เพราะตามหลักธรรมาภิบาล ฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติที่มาจาก การเลือกตั้งของประชาชนต้องมีความรับผิดชอบสูง มีการทำงานที่โปร่งใส และส่งเสริมให้ประชาชนเข้าไปมีส่วนร่วมในการตรวจสอบการทำงานของผู้บริหารและสภาท้องถิ่นอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ทราบว่าการจัดสรร

ตารางที่ 2 : การทดสอบความแตกต่างความสัมพันธ์ทางการคลังระหว่างประชาชนกับท้องถิ่น

รายการ	ค่าเฉลี่ย			F	Sig.
	เทศบาล	อบจ.	อบต.		
1. การสื่อข้อมูลทางการคลัง					
1.1 การแจ้งข้อมูลการจัดสรรงบประมาณ	3.76	3.74	3.87	1.36	0.26
1.2 การชี้แจงสถานะทางการเงิน	3.77	3.85	3.86	1.06	0.35
2. การเข้าไปมีส่วนร่วมทางการคลัง					
2.1 การจัดทำงบประมาณ	3.62	3.59	3.90	6.73	0.00
2.2 การตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน	3.80	3.92	3.71	4.33	0.01
2.3 การพิจารณาการลงทุนในโครงการที่จะมีผลกระทบ	3.88	4.05	3.99	4.20	0.02

และการใช้จ่ายงบประมาณเป็นไปอย่างคุ้มค่า และมีการทุจริตเกิดขึ้นหรือไม่

7.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคลังท้องถิ่น กฎหมายที่นำมาวิเคราะห์ ได้แก่ รัฐธรรมนูญและกฎหมายการคลังท้องถิ่น ประเด็นวิเคราะห์ในรัฐธรรมนูญ ได้แก่ ความเป็นอิสระทางการคลัง ความเต็มใจของรัฐบาลในการถ่ายโอนภารกิจ และความชัดเจนในการแบ่งแหล่งที่มาของรายได้ ส่วนกฎหมายการคลังท้องถิ่น จะได้แก่ ความสับสนในการปฏิบัติตามกฎหมาย จุดอ่อนของกฎหมาย และความเข้มงวดของการบังคับใช้กฎหมาย ผลวิเคราะห์พบว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความเห็นไม่ต่างกันในทุกประเด็นของกฎหมาย ยกเว้นในเรื่องเกี่ยวกับความเข้มงวดของการบังคับใช้กฎหมาย (ตารางที่ 3)

กล่าวได้ว่า สาเหตุที่ทำให้การดำเนินการตามรัฐธรรมนูญทั้งสามประเด็นยังไม่บรรลุผลนั้น เนื่องจากส่วนกลางและส่วนภูมิภาคมักไม่ให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ เพราะจะเป็นการตัดทอนหรือลดอำนาจของตนลง โดยอ้างความไม่พร้อมขององค์กรปกครองส่วน

ท้องถิ่นที่จะรองรับการกระจายอำนาจ ถึงแม้ในปัจจุบันจะมีคณะกรรมการการกระจายอำนาจทำหน้าที่เกี่ยวกับการกระจายอำนาจ แต่การดำเนินงานเป็นไปอย่างล่าช้าและไม่เป็นระบบ รวมทั้งขาดการประชาสัมพันธ์สร้างความเข้าใจที่ถูกต้องให้แก่ประชาชนและส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง ทำให้การกระจายอำนาจตามแผนหลักและแผนปฏิบัติการไม่มีประสิทธิผลมากนัก

ในส่วนของกฎหมายการคลังท้องถิ่นที่เกี่ยวข้องนั้น ความสับสนในการปฏิบัติตามกฎหมายเป็นเพราะองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละรูปแบบต่างมีกฎหมายของตนเอง ทำให้การทำงานไม่ประสานสัมพันธ์กัน ในด้านของจุดอ่อนของกฎหมายที่สำคัญคือ ความไม่เป็นธรรมแก่เจ้าของทรัพย์สิน โดยเฉพาะกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งไม่ได้จัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ และกฎหมายบำรุงท้องที่ ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีในอัตราด้อย และฐานภาษีที่ไม่เป็นปัจจุบัน ส่วนความเข้มงวดของการบังคับใช้กฎหมายนั้น ยังไม่ได้ทำอย่างจริงจัง ดังจะเห็นได้จากภาษีค้างชำระซึ่งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องยังไม่ได้มีการติดตาม

ตารางที่ 3 : การทดสอบความแตกต่างในเรื่องของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคลังท้องถิ่น

รายการ	ค่าเฉลี่ย			F	Sig.
	เทศบาล	อบจ.	อบต.		
1. รัฐธรรมนูญ					
1.1 ความเป็นอิสระทางการคลัง	3.92	4.01	3.92	0.87	0.42
1.2 ความเต็มใจของรัฐบาลในการถ่ายโอนภารกิจ	3.70	3.61	3.72	1.71	0.18
1.3 ความชัดเจนในการแบ่งแหล่งที่มาของรายได้	3.87	3.88	3.81	0.38	0.68
2. กฎหมายการคลังที่เกี่ยวข้อง					
2.1 ความสับสนในการปฏิบัติตามกฎหมาย	3.68	3.74	3.74	0.53	0.59
2.2 จุดอ่อนของกฎหมาย	3.93	3.94	3.94	0.03	0.97
2.3 ความเข้มงวดของการบังคับใช้กฎหมาย	3.71	3.82	3.95	4.48	0.01

จัดเก็บอีกเป็นจำนวนมาก ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดรายได้ที่จะนำไปใช้ในการพัฒนาท้องถิ่น

7.4 แหล่งที่มาของรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ภาษีที่เห็นด้วยให้มีการจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีสิ่งแวดล้อม ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ภาษีเสริมจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีสินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพและสังคม และภาษีการท่องเที่ยว (ตารางที่ 4) เหตุผลของการจัดเก็บภาษีดังกล่าว มีดังนี้

(1) ภาษีสิ่งแวดล้อม การจัดเก็บเป็นไปตามหลักการ ผู้สร้างมลพิษต้องเป็นผู้รับภาระในการจ่าย และหลักการความรับผิดชอบของผู้ผลิต การจัดเก็บภาษีนี้อาจไม่ได้ทำให้ต้นทุนของสังคมเพิ่มขึ้น

(2) ภาษีทรัพย์สิน การจัดเก็บจะเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay principle) และหลักผลประโยชน์ (benefit principle) เนื่องจากฐานภาษี คือ ทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายไม่ได้ จึงไม่มีผลต่อการบิดเบือนทรัพยากรที่ใช้ในการผลิต และเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากโครงสร้างพื้นฐานที่รัฐบาลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นผลิตขึ้นโดยตรง

(3) ภาษีมรดก เป็นเครื่องมือป้องกันการสะสมทรัพย์สินมากเกินไป ลดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างบุคคล และแก้ไขความล้มเหลวของกลไกตลาดในการสร้างความเป็นธรรมในสังคม

(4) ภาษีเสริมจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บภาษีนี้นับเป็นไปตามหลักของถิ่นที่อยู่ (residence principle) และหลักผลประโยชน์ (benefit principle) เนื่องจากประชาชนได้รับบริการสาธารณะจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ตนอาศัยอยู่

(5) ภาษีจากสินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพและสังคม การจัดเก็บภาษีนี้อาจทำให้บรรลุปเป้าหมายทั้งด้านประสิทธิภาพ ความเป็นธรรม และยังสามารถให้สวัสดิการสังคมดีขึ้นอีกด้วย

(6) ภาษีการท่องเที่ยว เนื่องจากครัวเรือนในภาคเกษตรที่ยากจนร้อยละ 80 อาศัยอยู่ในท้องถิ่น โดยเฉพาะในเขตขององค์การบริหารส่วนตำบลขนาดเล็ก แต่สัดส่วนของรายได้จากภาษีที่เก็บจากการท่องเที่ยวในรูปแบบต่างๆ ไม่ได้ตกไปที่ท้องถิ่น จึงไม่ช่วยทำให้มีการกระจายรายได้ไปสู่ภาคเกษตรซึ่งเป็นคนส่วนใหญ่ของประเทศ ดังนั้น การให้ท้องถิ่นมีส่วนในภาษีท่องเที่ยว เพื่อประโยชน์ต่อการกระจายรายได้ และการจัดทำ

ตารางที่ 4 : ประเภทของภาษีที่ควรจัดเก็บใหม่

หน่วย : ร้อยละ

ประเภทของภาษี	ความคิดเห็น	
	ควรจัดเก็บ	ไม่ควรจัดเก็บ
ภาษีสิ่งแวดล้อม	58.97	41.03
ภาษีทรัพย์สิน	65.70	34.30
ภาษีมรดก	86.88	13.12
ภาษีเสริมจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	92.71	7.29
ภาษีสินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพและสังคม	98.54	1.46
ภาษีการท่องเที่ยว	86.88	13.12

บริการสาธารณะในท้องถิ่น จึงเป็นสิ่งที่ควรกระทำ

7.5 ความสามารถในการพึ่งตนเอง
ทางการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
ประเด็นวิเคราะห์ คือ ปัจจัยใดที่มีอิทธิพลต่อการพึ่งตนเองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ผลการทดสอบพบว่า การถ่ายโอนภารกิจมีอิทธิพลต่อการพึ่งตนเองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมากที่สุด รองลงไป คือ ความโปร่งใสในการใช้จ่ายงบประมาณ และการหลบเลี่ยงภาษี ตามลำดับ ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 โดยอธิบายการพึ่งตนเองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ร้อยละ 11.00 (ตารางที่ 5) กล่าวได้ว่า ถ้ารัฐบาลยังคงรวมภารกิจต่าง ๆ ไปทำ โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่ปฏิบัติตามคำสั่งเท่านั้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นย่อมไม่สามารถพึ่งตนเองทางการคลังได้ เพราะภารกิจจะมีความสัมพันธ์กับรายรับและรายจ่ายเสมอ ถึงแม้กฎหมายกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีเป้าหมายที่จะให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีรายได้เพิ่มขึ้นคิดเป็นสัดส่วนต่อรายได้สุทธิของรัฐบาลในอัตราไม่น้อยกว่าร้อยละ 35 แต่ยังคงไม่สามารถทำได้ ส่วนปัจจัยความโปร่งใสในการใช้จ่ายงบประมาณและการหลบเลี่ยงภาษี เป็นสิ่งที่พบกันได้เป็นปกติใน

ท้องถิ่นต่าง ๆ ทำให้รายได้ของท้องถิ่นลดลง และส่งผลต่อการพึ่งตนเองของท้องถิ่น

7.6 การหลบเลี่ยงภาษีของประชาชน
ในท้องถิ่น ประเด็นวิเคราะห์ คือ ปัจจัยใดที่มีอิทธิพลต่อการหลบเลี่ยงภาษีของประชาชนในท้องถิ่น ผลการทดสอบพบว่า ปัจจัยที่มีอิทธิพลมากที่สุด คือ ความสับสนในการปฏิบัติตามกฎหมาย รองลงไป คือ ประสิทธิภาพของหน่วยตรวจสอบภายใน และการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินโดยประชาชน ตามลำดับ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยสามารถอธิบายได้ร้อยละ 4.60 (ตารางที่ 6) ในประเด็นของความสับสนในการปฏิบัติตามกฎหมายนั้น ตัวอย่างของกฎหมายที่สร้างความสับสน เช่น กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยเฉพาะการประเมินค่ารายปี และการตีความทรัพย์สินที่กฎหมายให้ยกเว้นจากการจัดเก็บภาษี ซึ่งนอกจากจะเป็นการเปิดโอกาสให้ประชาชนสามารถหลบเลี่ยงภาษีได้แล้ว ยังจะเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ไม่สุจริต สามารถใช้ช่องทางในการแสวงหาผลประโยชน์ในทางมิชอบได้อีกด้วย ส่วนปัจจัยอื่นที่มีอิทธิพล ได้แก่ ประสิทธิภาพของหน่วยตรวจสอบภายในและการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินโดยประชาชนนั้น กล่าว

ตารางที่ 5 : ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการพึ่งตนเองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ตัวแปร	B	S.E.	Beta	t	Sig.
ค่าคงที่	2.70	0.19		14.41	0.00
การถ่ายโอนภารกิจ	0.33	0.03	0.32	10.06	0.00
ความโปร่งใสในการใช้จ่ายงบประมาณ	0.09	0.03	0.10	3.03	0.00
การหลบเลี่ยงภาษี	-0.06	0.03	-0.07	-2.05	0.04

$R^2 = 0.110$ $F = 36.741$ $Sig. = 0.000$

ตารางที่ 6 : ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการหลบเลี่ยงภาษีของประชาชนในท้องถิ่น

ตัวแปร	B	S.E.	Beta	t	Sig.
ค่าคงที่	2.64	0.21	-	12.90	0.00
ความสับสนในการปฏิบัติตามกฎหมาย	0.16	0.03	0.17	5.13	0.00
ประสิทธิภาพของหน่วยตรวจสอบภายใน	-0.08	0.03	-0.08	-2.54	0.01
การตรวจสอบการใช้จ่ายเงินโดยประชาชน	-0.08	0.04	-0.08	-2.32	0.02

$R^2 = 0.046$ $F = 14.114$ $Sig. = 0.000$

ได้ว่า เป็นสิ่งที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นละเลย ไม่ให้ความสนใจมากนัก ซึ่งสิ่งนี้จะทำให้ประชาชนไม่เห็นประโยชน์ที่ตนพึงจะได้รับจากภาษีที่ได้จ่ายให้แก่ท้องถิ่น ในกรณีเช่นนี้ จะทำให้ประชาชนมักหาหนทางหลบเลี่ยงภาษี

8. ข้อเสนอแนะ

8.1 สภาพการณ์เกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
ข้อเสนอแนะคือ ให้เพิ่มสมรรถนะการบริหารงานคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งกระทำได้โดยการกำหนดภารกิจที่จะกระทำขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้ชัดเจน รวมทั้งวางแผนงานการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้สอดคล้องกับแผนยุทธศาสตร์และแผนปฏิบัติการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งทำได้โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลและการวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงานทางการคลังอย่างเที่ยงตรงและเชื่อถือได้ ตลอดจนจัดทำข้อมูลย้อนกลับจากผลการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบ ที่สำคัญคือ พัฒนาวิธีการจัดทำงบประมาณแบบเน้นผลผลิตและผลลัพธ์ในการปฏิบัติงาน รวมทั้งต้องมีการคำนวณหาผลประโยชน์และต้นทุนต่อหน่วยของการให้บริการสาธารณะที่รับผิดชอบ

8.2 ความสัมพันธ์ทางการคลังระหว่างประชาชนกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
กระทำได้โดยการเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในทุกกระบวนการของการคลังท้องถิ่น เช่น การจัดทำงบประมาณ การติดตามตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง การตรวจสอบและการประเมินผลทางการคลัง ซึ่งการกระทำดังกล่าว นอกจากจะช่วยให้ประชาชนรับทราบความเป็นไปต่างๆ ในการทำงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว การมีส่วนร่วมของประชาชนยังถือเป็นพลังตรวจสอบที่สำคัญของท้องถิ่นว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้จัดทำบริการสาธารณะที่สอดคล้องต่อความต้องการที่แท้จริงของประชาชนหรือไม่ และคุ้มค่าประมาณหรือไม่

8.3 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ข้อเสนอแนะได้แก่

8.3.1 แก้ไขกฎหมายกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเสียใหม่ ทั้งนี้เพื่อทำให้ความเป็นอิสระทางการคลัง การถ่ายโอนภารกิจ และความชัดเจนในการแบ่งแหล่งที่มาของรายได้ เป็นไปตามรัฐธรรมนูญ

8.3.2 ตรากฎหมายขึ้นใหม่ ได้แก่ ประมวลกฎหมายองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น และกฎหมายรายได้ของท้องถิ่น ทั้งนี้เพื่อแก้ไขความสับสนในการปฏิบัติตามกฎหมาย จุดอ่อนของกฎหมาย และการบังคับใช้กฎหมาย

8.4 แหล่งที่มาของรายได้ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ข้อเสนอคือให้มีการจัดเก็บรายได้จากแหล่งที่มาใหม่ แหล่งที่สำคัญ ได้แก่

(1) **ภาษีสิ่งแวดล้อม** ควรเก็บในรูปแบบของภาษีท้องถิ่น ในระยะเริ่มต้น ควรจัดเก็บในรูปแบบของภาษีแบ่ง เนื่องจากรัฐบาลจะใช้มาตรการบังคับได้ดีกว่า ซึ่งจะช่วยให้ประชาชนเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของตนได้มากกว่า และให้มีการจัดตั้งกองทุนส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมในท้องถิ่น

(2) **ภาษีทรัพย์สิน** ให้ตราพระราชบัญญัติภาษีทรัพย์สินขึ้นมาใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่มีข้อบกพร่องมาก

(3) **ภาษีมรดก** จะเก็บจากทรัพย์สินมรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ สงหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนและทรัพย์สินทางการเงิน (เช่น เงินฝากธนาคาร หุ้น พันธบัตร เป็นต้น) โดยให้เจ้าหน้าที่ทะเบียนมีหน้าที่จัดเก็บภาษี ณ สถานที่จดทะเบียนการรับมรดกในวันที่มีการจดทะเบียน สำหรับอัตราภาษีควรพิจารณาเทียบเคียงกับค่าธรรมเนียมจดทะเบียนนิติกรรม และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(4) **ภาษีเสริมจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา** ควรจัดเก็บแบบภาษีเสริม โดยรัฐบาลจะเป็นผู้เก็บเพิ่มให้แก่ท้องถิ่น ร้อยละ 10 ของภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บ และสามารถขยายเพดานการจัดเก็บได้ถึง ร้อยละ 30

(5) **ภาษีสินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพและสังคม** ควรจัดเก็บในรูปแบบของภาษีแบ่งสำหรับอัตราส่วนการแบ่งนั้น ให้ปรับในลักษณะของส่วนเพิ่มแบบค่อยเป็นค่อยไป

(6) **ภาษีการท่องเที่ยว** อาจจัดเก็บจากธุรกิจที่พัก สนามบิน บริษัทท่องเที่ยว ฯลฯ นอกจากนี้ รัฐบาลควรให้แรงจูงใจทางภาษีแก่สถานธุรกิจในอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวที่ให้เงินสนับสนุนเพื่ออนุรักษ์วัฒนธรรมของท้องถิ่น ตลอดจนการนำภาษีการท่องเที่ยวมาจัดตั้งเป็นกองทุนเพื่อการอนุรักษ์และพัฒนาการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืน

8.5 ความสามารถในการพึ่งตนเองทางการคลังขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ข้อเสนอเพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถพึ่งตนเองได้อย่างถาวร คือ การวางแผนการถ่ายโอนภารกิจให้แก่ท้องถิ่น โดยแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนแรก การปรับโครงสร้างและประสิทธิภาพการบริหารขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น

ขั้นตอนที่สอง ได้แก่ การถ่ายโอนภารกิจ โดยการจัดทำแผนการถ่ายโอน ระบุขั้นตอนและแนวทางการถ่ายโอนให้สอดคล้องกับระยะเวลาที่กำหนดในแผนปฏิบัติการให้แก่ท้องถิ่น

สำหรับความโปร่งใสในการใช้จ่ายงบประมาณ การแก้ไขกระทำได้โดยการตรวจสอบภายใน และการตรวจสอบภายนอก

8.6 การลดเสียงภาษีของประชาชนในท้องถิ่น การแก้ไขกระทำได้โดยให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการวางแผนและการจัดทำงบประมาณตั้งแต่ต้น รวมไปถึงการประชาสัมพันธ์

ให้ประชาชนทราบเกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายต่าง ๆ ให้ประชาชนผู้เสียภาษีได้ทราบว่า เงินภาษีอากรที่ตนจ่ายไป ได้มีการนำไปใช้ในโครงการหรือกิจกรรมใด เพราะเหตุใด และประโยชน์ที่จะได้รับจากการกระทำดังกล่าว มีอะไรบ้าง ด้วยการกระทำข้างต้น ผลที่เกิดขึ้น คือ จะช่วยทำให้การหลบเลี่ยงภาษีของประชาชนลดน้อยลง รวมทั้งจะช่วยให้ตรวจตราบุคคลที่จะหลบเลี่ยงภาษีมากขึ้น ทั้งนี้เพราะการหลบเลี่ยงภาษีของผู้อื่น จะทำให้ตนต้องแบกรับภาระแทนบุคคลที่หลบเลี่ยงภาษี

นอกจากนี้ ให้มีการจัดทำมาตรฐานการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้เพื่อจะเป็นประโยชน์ต่อการติดตาม กำกับ ควบคุม และประเมินผลสำเร็จในการปฏิบัติงาน อันจะนำไปสู่การปรับปรุง พัฒนาระบบงานการปฏิบัติงานเพื่อลดการหลบเลี่ยงภาษีให้น้อยลง

บรรณานุกรม

- กาญจนา พูลสวัสดิ์. (2552). **การศึกษาโครงสร้างการคลังของเทศบาลนคร. ปริญญาานิพนธ์รัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.**
- ชนิษฐา กรพิพัฒน์. (2546). **การศึกษารายได้ รายจ่าย และวัดความพยายามในการจัดเก็บภาษีขององค์การบริหารส่วนตำบล จังหวัดนครปฐม. วิทยานิพนธ์รัฐศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.**
- ฉัตรชัย สมวัฒน์. (2542). **นโยบายการกระจายอำนาจการคลัง : ศึกษาเฉพาะกรณีความสามารถในการจัดเก็บรายได้ขององค์การบริหารส่วนตำบล. วิทยานิพนธ์รัฐศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยรามคำแหง.**

ชลล ยศสมบัติ. (2540). **การพัฒนารายได้ของท้องถิ่น : ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยรามคำแหง.**

นภัสวรรณ บุญอยู่. (2545). **การจัดสรรงบประมาณรายจ่ายขององค์การบริหารส่วนตำบลกับการมีส่วนร่วมของประชาชน. วิทยานิพนธ์เศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.**

สิตางค์ แสงสุรีย์วัชรธา. (2545). **การกระจายอำนาจให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น : ศึกษาเฉพาะกรณีการจัดสรรงบประมาณรายจ่ายให้องค์การบริหารส่วนตำบล. วิทยานิพนธ์รัฐศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยรามคำแหง.**

Alfirman, L. (2004). **Essays on Indonesian Taxation, Inefficiency and Corruption.** Doctoral dissertation, University of Colorado at Boulder.

Bird, R.M. and Slack, E. (2006). **Taxing Land and Property in Emerging Economies.** Rotman School of Management, University of Toronto.

Bird, R.M. and Smart, M. (2001). **Intergovernmental Fiscal Transfers.** Rotman School of Management, University of Toronto.

Bird, R.M. and Vaillancourt, F. (eds.). (2006). **Fiscal Decentralization in Developing Countries.** Cambridge : Cambridge University Press.

Bland, R.L. (2005). **A Revenue Guide for Local Government.** New York : International

- City Management Association.
- Borge, Lars-Erik and Rattso, J. (1997). **Local Government Grants and Income tax Revenue.** *Public Choice*, 92(1-2), 181-197.
- Coe, C.K. (2008). **“Preventing Local Government Fiscal Crises : Emerging Best Practices.”** *Public Administration Review*, 68(4), 759-767.
- Dillinger, W. (1991). **Urban Property Tax Reform : Guidelines and Recommendations.** Washington DC : World Bank.
- Fang, Kai-Hung (2006). **Taiwan’s officials’ perceptions of fiscal decentralization.** Doctoral dissertation, University of Pittsburgh.
- Jung, C. Eom, Tae Ho, Kim, J. and Sun, R. (2009). **Longitudinal Effects of User Charges on the Expenditure Level of Charge-Financed Services: The Georgia Case.** *Municipal Finance Journal*, 30(3), 1-28.
- Portney, P. (1994). The Contingent Valuation Debate. **Journal of Economic Perspectives**, 8(4), 3-18.
- Shah, A. (1994). **The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies.** Washington DC : World Bank.
- Sun, R. (2009). **Municipal user charges in the era of tax and expenditure limitations.** Doctoral dissertation, University of Maryland, College Park.
- Tessin, J. (2009). **Representation and government performance.** Doctoral dissertation, Princeton University.