# บทที่ 2

# เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่องสภาพและปัญหาการบริหารงบประมาณของมหาวิทยาลัยนเรศวร คณะผู้ศึกษาได้นำแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นพื้นฐานของการศึกษาค้นคว้า ดังนี้

1. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับงบประมาณ
    1.1 ความหมายของงบประมาณ
    1.2 ความสำคัญและบทบาทของงบประมาณ
    1.3 หลักการของงบประมาณ
    1.4 ข้อจำกัดของงบประมาณ
2. การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์
    2.1 ความเป็นมาของการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์
    2.2 หลักการและกรอบแนวคิดสำคัญของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์
    2.3 องค์ประกอบสำคัญของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์
    2.4 มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 มาตรฐาน
        2.4.1 การวางแผนงบประมาณ
        2.4.2 การคำนวณต้นทุนผลผลิต
        2.4.3 การจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง
        2.4.4 การบริหารทางการเงินและการควบคุมงบประมาณ
        2.4.5 การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน
        2.4.6 การบริหารสินทรัพย์
        2.4.7 การตรวจสอบภายใน
3. ปัญหาในการบริหารและจัดทำงบประมาณ
4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
5. กรอบแนวคิดในการศึกษาค้นคว้า

โดยมีรายละเอียด ดังนี้

## 1. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับงบประมาณ

เพื่อให้เกิดความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับงบประมาณ คณะผู้ศึกษาจึงขอนำเสนอหัวข้อความหมายของงบประมาณ ความสำคัญและบทบาทของงบประมาณ หลักการของงบประมาณ และข้อจำกัดของงบประมาณ ตามลำดับดังนี้

### 1.1 ความหมายของงบประมาณ

คำว่า “งบประมาณ” ซึ่งในภาษาอังกฤษใช้คำว่า “budget” มาจากคำภาษาฝรั่งเศสโบราณว่า “bougette” รากศัพท์เดิม หมายถึง กระเป๋า หรือถุงของรัฐบาล ซึ่งเสนาบดีคลัง (รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง) ของกษัตริย์ใช้บรรจุเอกสารต่างๆ ที่แสดงถึงความต้องการของประเทศและทรัพยากรที่มีอยู่และต่อมาถึงปัจจุบันได้มีผู้ให้ความหมายของคำว่างบประมาณไว้ในลักษณะต่าง ๆ กัน ดังนี้ คือ

อำนวย ทองโปร่ง และศิริพงษ์ เศาภายน (2547, หน้า 9) ได้ให้ความหมายคำว่า งบประมาณ หมายถึง แผนการปฏิบัติงานของรัฐบาลที่แสดงในรูปตัวเงินที่เสนอต่อรัฐสภา ในช่วงระยะเวลาหนึ่งกล่าวคือรัฐบาลจะเสนองบประมาณในรูปของร่างกฎหมายต่อรัฐสภาเพื่อขออนุมัติดำเนินการต่าง ๆ ตามนโยบายของรัฐบาลซึ่งในแต่ละประเทศจะมีกฎหมายกำหนดไว้ว่ารัฐบาลจะต้องทำหรือเสนองบประมาณอย่างไร

พรชัย ลิขิตธรรมโรจน์ (2550, หน้า 22) ได้ให้ความหมายคำว่า งบประมาณ หมายถึง แผนทางการเงินเกี่ยวกับประมาณการรายได้และรายจ่ายของรัฐบาลในระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งจะต้องขออนุมัติจากรัฐสภา

ไพรัช ตระการศิรินนท์ (2550, หน้า 174) ได้ให้ความหมายคำว่า งบประมาณ หมายถึง เป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งของรัฐบาลที่เป็นเอกสารแสดงถึงความต้องการของรัฐบาลหรือหน่วยงานต่าง ๆ ในภาครัฐ ซึ่งประกอบด้วยแผนทางการเงินและโครงการที่จะดำเนินการในปีงบประมาณหนึ่ง ๆ ตามที่รัฐบาลได้สัญญาไว้กับรัฐสภา และประชาชนที่จะใช้เงินภายใต้เงื่อนไขและแนวทางการบริหารงานที่กำหนดไว้

กล่าวโดยสรุป งบประมาณ หมายถึง แผนการใช้งบประมาณที่แสดงให้เห็นรายรับและรายจ่ายประจำปีที่จัดทำเป็นตัวเลข และตัวเงิน อันเป็นการประมาณหรือคาดคะเน กิจกรรม โครงการ ตลอดจนค่าใช้จ่าย และการใช้ทรัพยากรที่จำเป็นในการสนับสนุนการดำเนินงานให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ในระยะเวลาหนึ่งภายใต้เงื่อนไขและแนวทางการบริหารงานที่กำหนดไว้

**1.2 ความสำคัญและบทบาทของงบประมาณ**

พรชัย ลิขิตธรรมโรจน์ (2550, หน้า 22-23) ได้กล่าวว่า งบประมาณมีความสำคัญและเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายต่าง ๆ ไว้ 3 ประการ คือ

1. เป็นเครื่องมือที่ใช้ควบคุม

ฝ่ายนิติบัญญัติจะทำหน้าที่ควบคุมการบริหารงานของฝ่ายบริหารเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้ในร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีที่เสนอขอความเห็นชอบทั้งทางด้านรายได้อันเกิดจากการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีประเภทต่าง ๆ เช่น ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติสรรพสามิต พระราชบัญญัติศุลกากร เป็นต้น และทางด้านรายจ่ายให้เป็นไปตามที่กำหนดในกิจกรรม แผนงานหรือโครงการต่าง ๆ ของฝ่ายบริหาร

2. เป็นเครื่องมือในการบริหาร

การเป็นเครื่องมือในการบริหาร หมายถึง หน่วยงานของรัฐที่หารายได้และใช้จ่ายเงินจะต้องบริหารงบประมาณให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับที่ได้กำหนดขึ้นเนื่องจากงบประมาณเป็นเอกสารที่ได้แสดงถึงลักษณะการปฏิบัติงานจึงจำเป็นจะต้องมีการกำหนดค่าใช้จ่ายระยะเวลาและผลที่คาดว่าจะได้รับด้วย

3. เป็นเครื่องมือเพื่อดำเนินตามนโยบายเศรษฐกิจ

3.1 เป็นการแสดงออกถึงความตั้งใจของรัฐบาล โดยจัดทำในรูปของงบประมาณเพื่อใช้ประโยชน์จากทรัพยากรด้านการเงิน (งบรายได้-งบรายจ่าย) อันจะส่งผลต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ การบริโภคและการลงทุนระหว่างภาคเศรษฐกิจต่าง ๆ ได้แก่ ภาคเกษตรกรรม ภาคอุตสาหกรรม และภาคการส่งออก

3.2 เป็นการแสดงถึงเจตนาของรัฐบาลในการใช้จ่ายหรือกำหนดรายได้เพื่อก่อให้เกิดความสมดุลระหว่างภาคเศรษฐกิจต่าง ๆ เช่น ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจเมื่อมีการจ้างงานเต็มที่ เสถียรภาพของระดับราคา และเศรษฐกิจภายในประเทศและต่างประเทศ กล่าวคือ ในแง่ของรายได้ การจัดเก็บภาษีจะต้องเป็นไปในลักษณะที่ก่อให้เกิดการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม ไม่เป็นอุปสรรคหรือขัดขวางต่อความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ในแง่ของรายจ่ายจะต้องคำนึงถึงผลประโยชน์สูงสุดทางสังคม และในแง่ของการขาดดุลจำเป็นจะต้องพิจารณาเสถียรภาพของระดับราคาที่เกี่ยวพันกับนโยบายการเงินด้านสภาพคล่องของสถาบันการเงินต่าง ๆ

3.3 เป็นการแสดงออกถึงความตั้งใจของรัฐบาลที่จะมุ่งให้รายได้-รายจ่ายเป็นตัวกำหนดความเท่าเทียมกันในสังคม

3.4 งบประมาณจะต้องสามารถประเมินผลเศรษฐกิจโดยรวม อันเป็นผลมาจากนโยบายรายได้-รายจ่ายตามเอกสารประมาณ

ไพรัช ตระการศิรินนท์ (2550, หน้า 175-176) ได้กล่าวถึงบทบาทของงบประมาณ ว่างบประมาณทำหน้าที่เป็นทรัพยากรการบริหารเพื่อสนับสนุนให้รัฐบาลสามารถบริหารประเทศได้บรรลุเป้าหมายตามนโยบายที่แถลงไว้ต่อรัฐสภาและที่หาเสียงไว้กับประชาชน งบประมาณมีบทบาทต่างกัน 3 บทบาท คือ

1. บทบาทด้านเศรษฐกิจ งบประมาณเป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศในรูปของนโยบายการคลัง เช่น

1.1 รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและการคลังของประเทศ โดยเป็นแผนแม่บททางการคลังของประเทศ (Government Master Financial Plan) การจัดทำงบประมาณจึงต้องพิจารณาอย่างรอบคอบในการจัดเก็บภาษี การก่อหนี้ รวมทั้งการใช้จ่ายเนื่องจากรัฐบาลเป็นผู้ใช้จ่ายรายใหญ่ที่สุดของประเทศ

1.2 มุ่งส่งเสริมความเจริญเติบโตและความก้าวหน้าทางเศรษฐกิจ เพิ่มรายได้ประชากร ส่งเสริมการลงทุนและการจ้างงาน

1.3 ส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ โดยการลงทุนสร้างปัจจัยพื้นฐานทางเศรษฐกิจ (Infrastructure)

1.4 กระตุ้นธุรกิจเอกชน เนื่องจากรัฐบาลเป็นทั้งลูกค้าและผู้ใช้จ่ายรายใหญ่ที่สุด การใช้จ่ายของรัฐบาลจึงมีผลสำคัญต่อการหดตัว หรือขยายตัวของเศรษฐกิจของประเทศ

2. บทบาทด้านการบริหาร งบประมาณเป็นเครื่องมือสำคัญในการบริหารประเทศ สามารถนำไปซื้อปัจจัยอื่น ๆ ทางการบริหาร เช่น

2.1 เป็นเครื่องมือสำหรับใช้ในการวางแผนดำเนินการของรัฐ เพราะงบประมาณเป็นแผนแม่บทแสดงเจตนารมณ์รัฐบาลที่หน่วยงานต้องวางแผนสนับสนุนและสอดคล้องรัฐบาล และเป็นหลักประกันจะได้รับจัดสรรงบประมาณสำหรับดำเนินการตามแผน

2.2 เป็นเครื่องมือในการควบคุม การรายงานความก้าวหน้าในดำเนินการและประเมินผลการดำเนินงาน

2.3 เป็นเครื่องมือในการประสานการดำเนินงานต่าง ๆ ให้มีการใช้ทรัพยากรโดยประสานสอดคล้องกัน และเกิดประโยชน์สูงสุด

3. บทบาทด้านการเมือง บทบาททางการเมืองของงบประมาณพิจารณาได้จากหลายด้าน เช่น

3.1 เป็นเครื่องมือของฝ่ายนิติบัญญัติในการควบคุมการบริหารงานของรัฐบาล

3.2 เป็นเครื่องมือในการประชาสัมพันธ์ของรัฐบาลด้วยการใช้ประโยชน์จาก

การใช้จ่ายเงินภาษีอากร

3.3 แสดงถึงกลุ่มหรือหน่วยงานที่มีอิทธิพลต่อการเมืองในขณะนั้น

กล่าวโดยสรุป ความสำคัญและบทบาทของงบประมาณ คือ เป็นเครื่องมือเอนกประสงค์ของรัฐบาลที่แสดงถึงนโยบายการดำเนินงาน มาตรการที่ฝ่ายนิติบัญญัติควบคุมการบริหารของภาครัฐ การบริหารและประเมินผลงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐ และเป็นเครื่องมือของรัฐบาลที่จะใช้ตัดสินใจในนโยบายเรื่องต่าง ๆ

**1.3 หลักการของงบประมาณ**

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช (2539, หน้า 469-470) งบประมาณที่ดียังจะต้องยึดหลักการดังต่อไปนี้ด้วย ได้แก่

1. หลักประหยัด หมายความว่า การใช้จ่ายเงินตามโครงการต่าง ๆ ให้ได้ผลอย่างเต็มที่มิให้มีการใช้จ่ายเกินความจำเป็นซึ่งก่อให้เกิดความฟุ่มเฟือยได้ การประหยัดจะต้องเป็นไปทั้งทางด้านรายรับและรายจ่าย กล่าวคือ การจัดหารายรับพยายามให้เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด โดยให้พยายามจัดเก็บได้มากที่สุด ส่วนทางด้านรายจ่ายก็จะต้องมีการป้องกันมิให้เกิดการรั่วไหลขึ้นได้ เช่น มีการควบคุมมิให้ข้าราชการเบียดบังเอางบประมาณเป็นผลประโยชน์ส่วนตัว หรือมีการนำความรู้ความสามารถทางวิชาการมาใช้ เป็นต้น

2. หลักประสิทธิภาพ หมายถึง การควบคุมงบประมาณรายจ่ายและรายได้ ซึ่งส่วนราชการ ผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องจะต้องระมัดระวังสอดส่องให้เกิดสมรรถภาพ ไม่ให้เกิดการรั่วไหลขึ้น

3. หลักความเสมอภาค กล่าวคือ จะต้องให้มีความชอบธรรมทั้งในด้านรายได้และรายจ่าย ทางด้านรายจ่าย เช่น เงินเดือนข้าราชการเฉพาะอย่างยิ่งผู้น้อยต่ำนักก็ไม่ยุติธรรม ต้องรีบแก้ไข แม้ว่าจะต้องใช้ระยะเวลานานก็ตาม ในทางด้านรายได้นั้นการจัดเก็บภาษีก็จะต้องทำไปด้วยความเสมอภาค อย่าให้มีการลักลั่น และหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรเกิดขึ้นได้

4. หลักดุลยภาพ ไม่ได้หมายความว่าเงินได้กับเงินจ่ายของรัฐบาลจะต้องสมดุลหรือเสมอกันทุกปี แต่หมายความว่าถึงบางปีรายได้จะน้อยกว่ารายจ่าย (ขาดดุล) ก็จะต้องมีบางปีที่รายจ่ายจะน้อยกว่ารายได้ (เกินดุล) พอหลาย ๆ ปีมารวมกันก็สมดุล ตามความเป็นจริงแล้วงบประมาณของประเทศต่างๆ มักมีลักษณะขาดดุล รัฐบาลจะต้องหาเงินมาชดเชยส่วนที่ขาดดุลโดยการก่อหนี้หรือพิมพ์พันธบัตร ซึ่งวิธีการนี้อาจจะส่งผลให้รัฐบาลมีหนี้สินล้นพ้นตัวหรือเกิดภาวะเงินเฟ้อได้ ดังนั้นจึงควรให้งบประมาณมีลักษณะดุลยภาพ

5. หลักคาดการณ์ไกล หมายความว่า หน่วยราชการใดจะต้องการทำงานอย่างหนึ่งอย่างใด และต้องการใช้เงินเพื่อการนั้น ๆ เท่าใดในปีใด ต้องคิดและคาดคะเนไว้ล่วงหน้ามิใช่ว่านึก

จะทำอะไรขึ้นมาก็ทำ เนื่องจากงบประมาณของรัฐเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของส่วนรวมซึ่งแสดงออกในรูปของนโยบายรัฐบาลในปีนั้น ๆ จึงต้องการการคาดการณ์ทั้งด้านรายรับและการใช้จ่าย

6. หลักประชาธิปไตย เงินได้ของรัฐบาลเกือบทั้งหมดเกิดจากเงินของราษฎร ฉะนั้นจึงเห็นการสมควรที่ราษฎรจะต้องรู้เห็น และให้ความเห็นชอบด้วยทั้งรายได้และรายจ่าย เพื่อให้ประโยชน์ตกกับประชาชนส่วนใหญ่ ในประเทศที่มีระบอบประชาธิปไตย รัฐสภาซึ่งประกอบด้วยผู้แทนราษฎรที่ได้รับการเลือกตั้งขึ้นมาโดยชอบธรรม ก็เป็นสถาบันที่ให้คำปรึกษาและการอนุมัติแก่รัฐบาลในการเก็บภาษีอากรและการจ่ายเงิน ฉะนั้นการคลังและการงบประมาณจึงจำเป็นต้องเปิดเผยแพร่หลายให้ประชาชนรู้เห็นทั่วไป

กล่าวโดยสรุป หลักการของงบประมาณมีอยู่หลายประการที่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องจะต้องพิจารณาประกอบ ถ้าหากการจัดทำงบประมาณขาดหลักสำคัญในการจัดสรรงบประมาณแล้ว การใช้เงินงบประมาณก็ย่อมเป็นไปในทางที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ ทั้งยังทำให้การควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณไม่ดีเท่าที่ควรด้วย

**1.4 ข้อจำกัดของงบประมาณ**

ณรงค์ สัจพันโรจน์ (2543, หน้า 12-13) กล่าวว่า เนื่องจากงบประมาณเป็นแผนงานแสดงออกถึงความต้องการของหน่วยงานในอนาคตการใช้จ่ายเงินเพื่อการดำเนินงานต่าง ๆ และงบประมาณเป็นการประมาณการรายรับและรายจ่าย ที่ได้มาและจ่ายไปในอนาคต ดังนั้นงบประมาณจึงยังไม่สมบูรณ์แน่นอนว่าจะเป็นไปตามนั้น การดำเนินงานในเรื่องงบประมาณอาจต้องถูกกระทบกระเทือนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะทำให้การจัดสรรงบประมาณไม่เป็นตามที่วางแผนไว้

การบริหารงานของหน่วยงานในเรื่องงบประมาณนั้น มีความสำคัญและเป็นตัวการที่มากำหนดการบริหารงบประมาณว่าจะประสบผลสำเร็จหรือล้มเหลว หากผู้บริหาร เจ้าหน้าที่งบประมาณและองค์กรที่เกี่ยวข้องมีความรอบรู้ และเข้าใจถึงระบบและกลไกงบประมาณดีแล้ว การจัดทำและการบริหารงบประมาณ เพื่อไปสู่เป้าหมายและไปสู่วัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้จะทำสำเร็จ และเป็นประโยชน์ต่อส่วนรวมในการบริหารงบประมาณ มีองค์กรและบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบประมาณและการบริหารงบประมาณ องค์กรและบุคลากรที่เกี่ยวข้องมีบทบาทดังต่อไปนี้

1. บทบาทของผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณ

1.1 ผู้บริหารจะต้องตระหนัก และเห็นความสำคัญของงบประมาณว่าเป็นเครื่องมือสำคัญที่ใช้ในการบริหารงบประมาณให้มีประสิทธิภาพสูง

1.2 ผู้บริหารจะต้องจัดองค์กร และวางแผนการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับงบประมาณที่เป็นอยู่ และให้มีการประสานงานกันในระหว่างหน่วยงานในองค์กร โดยเฉพาะหน่วยงานที่เป็นหน่วยข้อมูลกลางในการบริหารงบประมาณขององค์กร

1.3 ผู้บริหารจะต้องจัดเจ้าหน้าที่รับผิดชอบ เกี่ยวกับงานงบประมาณให้เป็นงานที่ต่อเนื่องและมีข้อมูลในด้านต่าง ๆ ไว้พร้อม

1.4 ผู้บริหารจะต้องจัดเครื่องมืออุปกรณ์ที่จำเป็นในการบริหารงบประมาณไว้ครบถ้วน เพื่อให้งบประมาณเป็นไปด้วยความรวดเร็ว

2. บทบาทขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณ

2.1 จัดระบบงานและองค์กรให้มีสายการบังคับบัญชาในองค์กรให้แน่นอนพร้อมทั้งมอบอำนาจและความรับผิดชอบให้ไว้ เพื่อให้งานงบประมาณเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

2.2 จัดให้มีการประสานงานกันในหน่วยงานขององค์กรในการบริหารงบประมาณโดยเฉพาะงานงบประมาณและงานบัญชี

2.3 จัดให้มีองค์กรกลางเป็นศูนย์รวมข้อมูลงบประมาณขององค์กร เพื่อใช้ประโยชน์ในการวางแผนงาน การบริหารงบประมาณ การงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องให้สอดคล้องกันในด้านข้อมูลที่ใช้

3. บทบาทของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณ

3.1 เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณจะต้องรู้จักและเข้าใจบทบาทและอำนาจหน้าที่ของตนเองเป็นอย่างดี และเป็นคนมีเหตุผล

3.2 เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณจะต้องมีประสบการณ์และความรอบรู้กว้างขวางในด้านต่าง ๆ อาทิ ด้านนโยบาย ด้านแผนงาน ด้านเศรษฐกิจ ฯลฯ ในการบริหารงบประมาณให้มีประสิทธิภาพ

3.3 เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณจะต้องรู้จักปฏิบัติตัวต่อหน่วยงานและส่วนราชการที่เกี่ยวข้องให้มีบรรยากาศในการบริหารงบประมาณให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิผลสูงสุด เป็นประโยชน์ต่อประเทศชาติเป็นส่วนรวม

กล่าวโดยสรุป การบริหารงบประมาณจะประสบผลสำเร็จหรือล้มเหลว ขึ้นอยู่กับผู้บริหาร เจ้าหน้าที่งบประมาณและองค์กรที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแต่ละฝ่ายจะต้องมีความรอบรู้ และเข้าใจถึงระบบและกลไกงบประมาณ การจัดทำและการบริหารงบประมาณ เพื่อนำไปสู่เป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

## 2. การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์

เพื่อให้เกิดความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ คณะผู้ศึกษาจึงขอนำเสนอหัวข้อความเป็นมาของการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ หลักการและกรอบแนวคิดสำคัญของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ องค์ประกอบสำคัญของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 มาตรฐาน

### 2.1 ความเป็นมาของการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์

ไพรัช ตระการศิรินนท์ (2550, หน้า 201-203) กล่าวว่า งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์เป็นชื่อเรียกระบบงบประมาณที่กำลังใช้อยู่ในประเทศไทยในปัจจุบันแทนรูปแบบงบประมาณแบบเน้นการวางแผน การจัดทำโครงการ การจัดทำงบประมาณอย่างเป็นระบบหรือที่นิยมเรียกกันว่างบประมาณแบบ PPBS ที่ใช้อยู่เดิม ทั้งนี้เหตุผลสำคัญในการเปลี่ยนแปลงจากระบบงบประมาณที่ใช้อยู่เดิมแบบ PPBS มาเป็นรูปแบบปัจจุบันนั้นสืบเนื่องจากการจัดทำงบประมาณในระบบเดิมของไทย มีการจัดสรรงบประมาณโดยไม่ก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการบริหารหลายประการดังที่นักวิชาการจากสำนักงบประมาณได้ประมวลไว้ ดังนี้

1. ขาดความเชื่อมโยงในการจัดสรรงบประมาณให้ตอบสนองต่อนโยบายรัฐบาล ทำให้รัฐบาลไม่สามารถบริหารเชิงนโยบายได้อย่างสมเหตุสมผล กล่าวคือ การจัดทำงบประมาณของไทยที่ผ่านมาไม่ได้มีการบูรณาการยุทธศาสตร์ของรัฐบาล แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และภารกิจกระทรวงให้มีความสอดคล้องกัน เพื่อเป็นแนวทางสำหรับการจัดสรรงบประมาณ ทำให้การใช้จ่ายงบประมาณส่วนใหญ่ของกระทรวงจึงมุ่งเน้นไปที่งานประจำของกระทรวง ซึ่งเป็นภารกิจพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2545

2. แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติซึ่งเป็นแผนยุทธศาสตร์ระยะยาวและเมื่อกำหนดขึ้นมาแล้วก็ดำเนินการต่อเนื่องตามระยะเวลาของแผน 5 ปี โดยมิได้มีการทบทวนปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับสภาพการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น นอกจากนี้รัฐบาลที่ได้รับเลือกจากประชาชนให้เข้ามาบริหารประเทศในระยะที่ผ่านมา ก็ไม่สามารถจัดสรรงบประมาณเพื่อดำเนินการตามนโยบายที่ให้ไว้กับประชาชนได้เท่าที่ควร เพราะงบประมาณของประเทศได้ถูกจัดสรรไปที่งานประจำของกระทรวงเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งขาดความประสานสอดคล้องกัน ผลผลิตของแต่ละกระทรวงจึงไม่ก่อให้เกิดผลลัพธ์ในภาพรวมของการพัฒนาประเทศ และส่งผลให้การพัฒนาประเทศไม่เกิดผลสัมฤทธิ์อย่างเป็นรูปธรรม

3. การตัดสินใจในการจัดสรรงบประมาณเป็นแบบปีต่อปี ไม่มีการวางแผนทางการเงินระยะปานกลาง

4. เน้นการใช้จ่ายมากกว่ามุ่งความสำเร็จ

5. ระบบการจัดสรรงบประมาณไม่ส่งเสริมให้มีการบริหาร ตัดสินใจและแสดงความรับผิดชอบในระดับกระทรวง

นอกจากนี้ การจัดทำงบประมาณในระบบเดิมมีข้อจำกัดต่าง ๆ ในทางปฏิบัติ ซึ่งนักวิชาการมีความเห็นว่าเป็นอุปสรรคหลายประการดังต่อไปนี้ คือ

1. การจัดทำงบประมาณเกี่ยวข้องกับกระบวนการทางการเมือง นโยบายของพรรคการเมือง และนโยบายรัฐบาลแต่ละชุด ซึ่งบ่อยครั้งมักจะใช้วิธีการประนีประนอมและประสานผลประโยชน์กันระหว่างกลุ่มผลประโยชน์ต่าง ๆ

2. ทักษะของเจ้าหน้าที่สำนักงบประมาณ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีส่วนสำคัญอย่างมากต่อการนำระบบงบประมาณมาใช้อย่างได้ผล หากไม่เข้าใจแนวความคิดและกระบวนการวิเคราะห์เชิงระบบ (System Analysis) ก็จะเป็นอุปสรรคที่สำคัญในการจัดสรรงบประมาณ

3. เทคนิคการวิเคราะห์ต่าง ๆ เช่น เทคนิคเกี่ยวกับการจัดทำโครงสร้างแผนงาน การวิเคราะห์หาผลตอบแทนต่อต้นทุน (Benefit-Cost Analysis) การวิเคราะห์ความคุ้มค่าหรือค่าใช้จ่ายต่อประสิทธิผล (Cost Effectiveness Analysis) ตลอดจนเทคนิคการประเมินผลแผนงาน/โครงการ ฯลฯ ซึ่งมักเป็นเทคนิคเชิงปริมาณจึงมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติ

4. การวัดผลสำเร็จของงานเป็นหัวใจสำคัญของระบบงบประมาณแบบแผนงาน จึงต้องมีการกำหนดมาตรฐานการวัดผลงาน (Work Measurement) คือ การกำหนดตัวชี้วัด (Indicators) ความสำเร็จของงานในแต่ละด้าน ซึ่งต้องอาศัยความร่วมมือจากทุกหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

รวมทั้งระบบงบประมาณแบบแผนงานมีปัญหาที่สำคัญ คือ

1. เน้นรายการใช้จ่ายมากกว่ามุ่งความสำเร็จของงานตามผลผลิต/ผลลัพธ์

2. ขาดความเชื่อมโยงในการวางแผนทุกระดับ

3. ขาดความเชื่อมโยงระหว่างแผนปฏิบัติงานกับการจัดสรรงบประมาณ

4. ขาดการวางแผนการเงินล่วงหน้าของการใช้จ่ายเงินงบประมาณ (ยกเว้นเฉพาะการวางแผนงบประมาณการใช้จ่ายด้านการลงทุน/งบประมาณสำหรับโครงการที่มีงบผูกพันงบประมาณข้ามปีมากกว่า 1 ปีงบประมาณ)

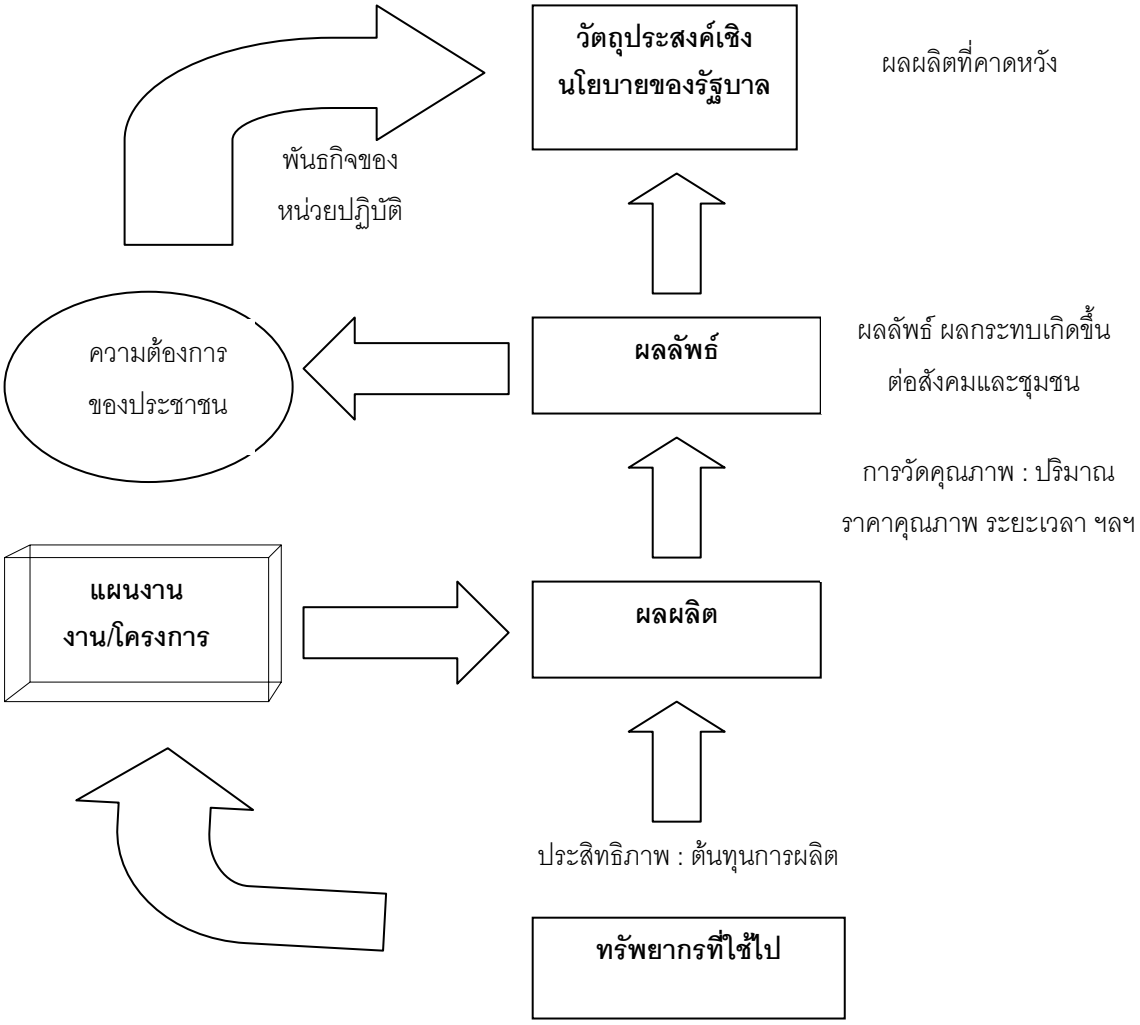
5. ขาดความครอบคลุมครบถ้วนทุกแหล่งเงิน

6. ขาดความคล่องตัวในการบริหารจัดการด้านงบประมาณ

7. ไม่คำนึงถึงประสิทธิภาพในการบริหารสินทรัพย์

สำนักงบประมาณจึงได้นำเอาแนวคิดระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานมาปรับใช้กับการงบประมาณของประเทศไทย ซึ่งระยะต่อมาในสมัยรัฐบาลทักษิณได้เปลี่ยนมาเรียกการงบประมาณแบบปัจจุบันของประเทศไทยว่า “ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์” (Strategic Performance-Based Budgeting : SPBB) โดยคำนึงถึงความสำเร็จของงาน ตามเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ระดับชาติ และแนวคิดการกระจายอำนาจความรับผิดชอบในการวางแผนการจัดการและการบริหารงบประมาณแก่กระทรวง กรม ซึ่งระบุโครงสร้างหน้าที่ความรับผิดชอบ เป้าหมายการให้บริการของกระทรวง กรม และหัวหน้าส่วนราชการ ต่อเป้าหมาย/ผลผลิต/ผลลัพธ์ของหน่วยงาน

ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ จึงเป็นวิธีการที่เป็นระบบในการระบุพันธกิจขององค์กร เป้าหมายและวัตถุประสงค์ และมีการประเมินผลสำเร็จอย่างสม่ำเสมอ โดยการเชื่อมโยงข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่ใช้เพื่อให้ได้ผลผลิต และผลลัพธ์ที่สอดคล้องกันกับเป้าหมายวัตถุประสงค์ พันธกิจ และยุทธศาสตร์ เป็นระบบที่มีการบริหารจัดการทรัพยากร การเงิน และการพัสดุสะท้อนให้เห็นผลสำเร็จของงานหรือพันธกิจต่าง ๆ ขององค์กรหรือของรัฐภายใต้การระบบการบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี (Good Governance) เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชนและทำให้ประเทศชาติมั่นคั่ง มั่นคง และพึ่งตนเองได้ โดยสิ่งสำคัญในการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน คือ การวัดผลการดำเนินงาน โดยกำหนดหน่วยนับในการตรวจวัดและประเมินผลการดำเนินงาน ซึ่งการวัดผลการดำเนินงานนี้จะต้องชัดเจน สมบูรณ์ สามารถนำไปใช้ได้จริงและเหมาะสมกับเวลา สำหรับระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์มีลักษณะโครงสร้างที่มา แสดงได้ตามภาพ 1




ภาพ 1 โครงสร้างงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์

### 2.2 หลักการและกรอบแนวคิดสำคัญของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์

ไพรัช ตระการศิรินนท์ (2550, หน้า 205) กล่าวว่า ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์เน้นการใช้ยุทธศาสตร์ชาติและนโยบายรัฐบาลเป็นหลักในการจัดทรัพยากรให้เกิดประสิทธิผล คุ้มค่าและสอดคล้องกับความต้องการของประชาชน โดยเพิ่มบทบาทและความรับผิดชอบของกระทรวง กรม ในการบริหารจัดการงบประมาณ และคำนึงถึงความโปร่งใสตรวจสอบได้ โดยมีวัตถุประสงค์ของระบบงบประมาณแบบ SPBB ดังนี้

1. เป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากรที่มีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับนโยบายและยุทธศาสตร์ในการพัฒนาประเทศ

2. กระทรวง กรม มีบทบาท/อำนาจตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากรมากขึ้น

3. ระบบการควบคุมตรวจสอบมีประสิทธิภาพและโปร่งใส

สำนักงานปลัดบัญชีกองทัพบก สืบค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 7 กันยายน 2551 จาก : (http://oac.rta.mi.th/bvbook/6) กล่าวถึง หลักการและกรอบแนวคิดสำคัญของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ ดังนี้

1. การบริหารแบบมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ (Result-Based Management : RBM) ให้ความสำคัญผลงานมากกว่าทรัพยากรที่ใช้ไป

2. ผู้บริหารมีอิสระมากขึ้นในการบริหารการเงินควบคู่ไปกับความรับผิดชอบต่อผลสำเร็จของงานตามข้อตกลงการทำงาน

3. รัฐหรือประชาชนได้รับผลประโยชน์จากความคุ้มค่าในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานภาครัฐ

4. รัฐบาลสมารถใช้วิธีการและกระบวนการงบประมาณให้เป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากรให้เกิดผลสำเร็จตามนโยบาย และให้เห็นผลที่ประชาชนได้รับจากรัฐบาล

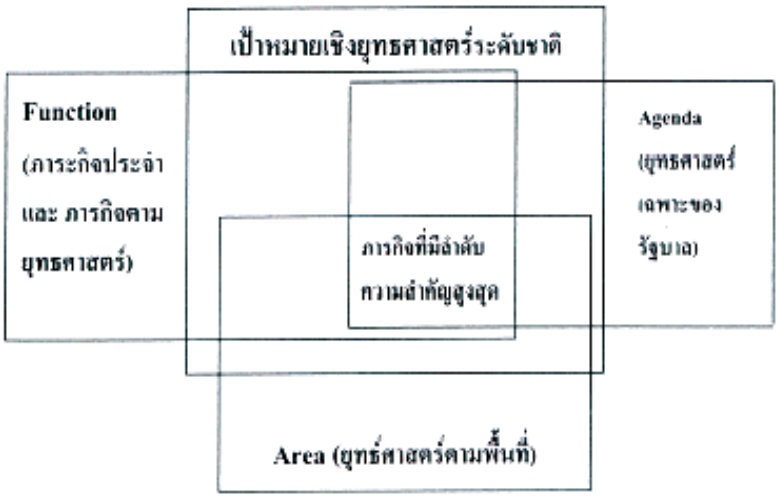
5. มุ่งเน้นให้เกิดการใช้จ่ายงบประมาณ ที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล โดยคำนึงถึงความโปร่งใส

6. มอบความคล่องตัวในการจัดทำและบริหารงบประมาณให้กับผู้ปฏิบัติ (Devolution) ในขณะเดียวกันหน่วยปฏิบัติจะต้องแสดงถึงความรับผิดชอบ (Accountability) จากการนำงบประมาณไปใช้ให้เกิดผลตามยุทธศาสตร์และสอดคล้องกับความต้องการของประชาชน โดยผ่านระบบตรวจสอบผลการปฏิบัติงานและผลทางการเงินที่รวดเร็ว ทันสมัย

**2.3 องค์ประกอบสำคัญของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์**

ไพรัช ตระการศิรินนท์ (2550, หน้า 206-211) กล่าวถึงองค์ประกอบสำคัญของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ ประกอบด้วย

1. การมุ่งเน้นผลสำเร็จตามเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ โดยให้ความสำคัญกับความสำเร็จตามเป้าหมายในทุกระดับตั้งแต่เป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ระดับชาติ เป้าหมายการให้บริการของกระทรวงและหน่วยงาน จนถึงเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ตามพื้นที่โดยมีผู้รับผิดชอบในแต่ละระดับอย่างชัดเจน ลักษณะมิติงานในการจัดการงบประมาณตามกระบวนทัศน์ใหม่ แสดงได้ตามภาพ 2




ภาพ 2 ลักษณะมิติงานในการจัดการงบประมาณตามกระบวนทัศน์ใหม่

1.1 เป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ระดับชาติ เป็นผลลัพธ์ที่รัฐบาลคาดหวังจะให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชนและประเทศชาติ รัฐบาลที่เข้ามาบริหารประเทศจะต้องมีกรอบนโยบายเป็นแนวทางในการบริหารประเทศ โดยใช้งบประมาณรายจ่ายประจำปีเป็นเครื่องมือสำคัญในการขับเคลื่อนนโยบายให้บรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายและกรอบเวลาที่กำหนด ทั้งนี้ เป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ระดับชาติของรัฐบาลจะเป็นการกำหนดเป้าหมายตามวาระ 4 ปี ของรัฐบาล และสามารถกำหนดเป้าหมายเป็นรายปีได้ สำนักงบประมาณจะมีบทบาทสำคัญในการถ่ายทอดเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ระดับชาติของรัฐบาลให้เป็นเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ประจำปี และแปลงเป็นยุทธศาสตร์ในการจัดสรรงบประมาณรายจ่ายประจำปี เพื่อเป็นแนวทางในการจัดสรรงบประมาณรายจ่ายประจำปีของรัฐบาล

1.2 เป้าหมายภารกิจตามยุทธศาสตร์เฉพาะของรัฐบาล : Agenda ได้แก่ นโยบายเฉพาะเรื่องของรัฐบาลที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับกระทรวงใดกระทรวงหนึ่งเป็นการเฉพาะ แต่มุ่งเน้นการมีเป้าหมายการดำเนินงานร่วมกัน มีหน่วยงานผู้รับผิดชอบ และมีผู้สนับสนุนอย่างชัดเจน เช่น นโยบายการปราบปรามยาเสพติด ตลอดจนนโยบายเร่งด่วนต่าง ๆ ของรัฐบาล เป็นต้น

1.3 เป้าหมายภารกิจประจำและภารกิจตามยุทธศาสตร์ : Function หรือ การให้บริการของกระทรวงและหน่วยงาน จะต้องเชื่อมโยงและสอดคล้องกับเป้าหมาย/ยุทธศาสตร์ระดับชาติ และยุทธศาสตร์การจัดสรรงบประมาณรายจ่ายประจำปี ซึ่งมีกระทรวงและหน่วยงานเป็นศูนย์กลางรับผิดชอบทำงานตามภารกิจ กระทรวงที่มีเป้าหมายและแนวทางที่ชัดเจน ภายใต้ขอบเขต อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบ เป้าหมายการให้บริการของกระทรวงและหน่วยงาน

อาจกำหนดผลผลิตของหน่วยงาน เป็นการบริการหรือสิ่งของที่ให้บริการแก่ประชาชน และมีตัวชี้วัดผลสำเร็จที่แสดงในหลายมิติ ทั้งในเชิงปริมาณ คุณภาพ เวลา และค่าใช้จ่าย

1.4 เป้าหมายยุทธศาสตร์ตามพื้นที่ : Area หมายถึง เป้าหมายและยุทธศาสตร์ที่เน้นเฉพาะในพื้นที่ ที่สอดคล้องกับเป้าหมายยุทธศาสตร์ระดับชาติและนโยบายรัฐบาล เช่น พื้นที่กลุ่มจังหวัดตามแผนบูรณาการของรัฐบาลในพื้นที่ภาคเหนือ โดยแบ่งเป็นกลุ่มจังหวัดภาคเหนือตอนบน 6 จังหวัด และกลุ่มจังหวัดภาคเหนือตอนล่าง 5 จังหวัด พื้นที่ในจังหวัดหรือภารกิจที่รับผิดชอบดำเนินการในต่างประเทศ เป็นต้น

2. เน้นหลักการธรรมาภิบาล ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์เป็นระบบงบประมาณที่เน้นหลักธรรมาภิบาล หรือหลักการบริหารจัดการที่ดี โดยอาจจะเปรียบเทียบยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบราชการไทยในมุมมองผังดุลดัชนี (Balance Scorecard) ที่ผู้บริหารระดับสูงของสำนักงบประมาณพยายามยกมาเทียบเคียงให้เห็นตามภาพ 3

| | |
|---|---|
| **<u>องค์ประกอบภายในองค์กร</u>**<br>**ยุทธศาสตร์ที่** 1 การปรับเปลี่ยนกระบวนการและวิธีการทำงาน<br>**ยุทธศาสตร์ที่** 2 การปรับปรุงโครงสร้างการบริหารราชการแผ่นดิน<br>**ยุทธศาสตร์ที่** 4 การทบทวนระบบบุคคลและค่าตอบแทนใหม่ | **<u>ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับองค์กร</u>**<br>**ยุทธศาสตร์ที่** 7 การเปิดระบบราชการให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วม |
| **<u>การเงิน</u>**<br>**ยุทธศาสตร์ที่** 3 การปรับรื้อระบบการเงินและการงบประมาณ | **<u>นวัตกรรม</u>**<br>**ยุทธศาสตร์ที่** 5 การปรับเปลี่ยนกระบวนทัศน์ วัฒนธรรม และค่านิยมของระบบราชการ<br>**ยุทธศาสตร์ที่** 6 การเสริมสร้างความทันสมัย (รัฐบาลอิเล็กทรอนิกส์) |

ภาพ 3 ยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบราชการไทยในมุมมองผังดุลดัชนี Balance Scorecard

การจัดทำงบประมาณยึดแนวทางเพื่อนำไปสู่รูปแบบการบริหารจัดการที่ดีในระบบราชการ 2 แนวทาง ดังนี้

แนวทางที่ 1 การแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบในแต่ละระดับให้ชัดเจน ตั้งแต่ระดับรัฐบาล หรือคณะรัฐมนตรีรับผิดชอบต่อผลสำเร็จตามเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ระดับชาติ เนื่องจากรัฐบาลเป็นผู้บริหารและกำหนดนโยบายสูงสุดของประเทศ สู่ระดับกระทรวง หรือรัฐมนตรีที่รับผิดชอบต่อผลสำเร็จตามเป้าหมายการให้บริการของกระทรวง และสิ้นสุดที่ระดับหน่วยงาน หรือหัวหน้าหน่วยงานที่รับผิดชอบต่อผลสำเร็จของผลผลิตที่ส่งผลโดยตรงต่อประชาชน

แนวทางที่ 2 พัฒนาระบบการติดตามประเมินผล และการรายงานผลการดำเนินงานที่โปร่งใส ตรวจสอบได้ เพื่อเป็นการตรวจสอบผลการดำเนินงานของทุกหน่วยงานว่าบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้หรือไม่ โดยมีตัวชี้วัดผลสำเร็จในทุกมิติ ทั้งตัวชี้วัดเชิงปริมาณ คุณภาพ เวลา และค่าใช้จ่ายอย่างชัดเจน เพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจในการบริหารตลอดจนเป็นการแสดงความรับผิดชอบของหน่วยงานต่อผลสำเร็จของงาน มีรูปแบบการรายงานผลแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ รายงานผลการปฏิบัติงาน และรายงานด้านการเงิน ซึ่งจะต้องเปิดเผยต่อสาธารณะเพื่อความโปร่งใสและตรวจสอบได้

3. การมอบอำนาจการบริหารจัดการงบประมาณ เน้นให้กระทรวง และหน่วยงานรับผิดชอบกำหนดเป้าหมายและยุทธศาสตร์ในการให้บริการที่มีความเชื่อมโยงและสอดคล้องกันในแต่ละระดับ เพื่อบรรลุผลสำเร็จของเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ระดับชาติ และส่งเสริมให้กระทรวง/หน่วยงานมีบทบาทในการตัดสินใจมากขึ้น ผ่อนคลายกฎระเบียบต่าง ๆ ให้กระทรวงและหน่วยงานมีความคล่องตัวในการบริหารจัดการงบประมาณมากขึ้น เพื่อให้สามารถบรรลุผลสัมฤทธิ์สู่ประชาชนได้อย่างเป็นรูปธรรม

4. การเพิ่มขอบเขตความครอบคลุมของงบประมาณ การจัดทำงบประมาณรายจ่ายที่ผ่านมา มีขอบเขตจำกัดอยู่แต่เพียงค่าใช้จ่ายของกิจกรรมที่ใช้จ่ายจากเงินงบประมาณแผ่นดินเท่านั้น ไม่รวมกิจกรรมที่ใช้เงินนอกงบประมาณ เช่น เงินกู้ เงินช่วยเหลือ และเงินรายได้ของหน่วยงาน ดังนั้น การนำเงินนอกงบประมาณมาพิจารณาร่วมกันกับงบประมาณรายจ่ายประจำปีจะทำให้แผนการเงินโดยรวมของภาครัฐมีความสมบูรณ์ครอบคลุมและสามารถใช้ประโยชน์ในการวางแผนทางการเงินและการคลังได้ถูกต้องเหมาะสมยิ่งขึ้น

5. การประมาณการงบประมาณรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลาง (Medium Term Expenditure Framework : MTEF) เป็นการประมาณการรายจ่าย 3 ปี ล่วงหน้าจากค่าใช้จ่ายที่หน่วยงานได้รับอนุมัติในปัจจุบัน ภายใต้สมมติฐานว่า “ไม่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายใหม่”

สำหรับแผนงานต่าง ๆ เหล่านั้น ซึ่งจะทำให้มั่นใจได้ว่าสัดส่วนของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในอนาคตนั้นสอดคล้องกับเป้าหมายการพัฒนาประเทศในแต่ละด้าน การประมาณการวงเงินงบประมาณรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลางจะดำเนินการทั้งแบบจากระดับบนสู่ระดับล่าง (Top Down) และจากระดับล่างขึ้นสู่ระดับบน (Bottom Up) โดยการประมาณการจากระดับบนสู่ระดับล่าง (Top Down) จะเป็นการประมาณการรายจ่ายจากระดับนโยบาย โดยพิจารณาจากสมมติฐานทางเศรษฐกิจและนโยบายการคลังของรัฐบาล ส่วนการประมาณการจากระดับล่างขึ้นสู่ระดับบน (Bottom Up) จะเป็นการประมาณการรายจ่ายจากระดับหน่วยงาน ซึ่ง MTEF ทั้ง 2 แบบ ทำให้สำนักงบประมาณและรัฐบาลทราบถึงตัวเลขพื้นฐานของงบประมาณในแต่ละปี ซึ่งรัฐบาลอาจมีนโยบายที่จะเปลี่ยนแปลงตัวเลขดังกล่าวได้ โดยใช้ข้อมูลผลการดำเนินงานของส่วนราชการมาช่วยในการตัดสินใจ นอกจากนี้ยังช่วยให้การวางแผนการจัดสรรทรัพยากรมีประสิทธิภาพและรักษาวินัยทางการคลัง

**2.4 มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 มาตรฐาน**

ไพรัช ตระการศิรินนท์ (2550, หน้า 211-213) กล่าวว่าหน่วยงานต่าง ๆ จำเป็นต้องพัฒนามาตรฐานการจัดการทางการเงินให้มีมาตรฐานทั้ง 7 ด้าน หรือที่เรียกว่า 7 Hurdles ประกอบด้วย

1. การวางแผนการงบประมาณ (Budget Planning)

จะเริ่มต้นจากการทำแผนกลยุทธ์ของหน่วยงาน ประกอบด้วย วิสัยทัศน์ พันธกิจ เป้าประสงค์ ผลผลิต กลยุทธ์ โครงสร้าง แผนงานและตัวบ่งชี้ความสำเร็จของผลงาน เพื่อนำมาจัดทำกรอบงบประมาณล่วงหน้าระยะปานกลาง 3 ปี (Medium Term Expenditure Framework : MTEF) ซึ่งจะเป็นการบ่งบอกถึงงบประมาณที่ใช้ในอนาคต โดยการวางแผนงบประมาณมีประสิทธิภาพได้ตามมาตรฐานหรือไม่นั้น พิจารณาได้จากความครอบคลุมของงบประมาณ ความเหมาะสมของการจัดสรรงบประมาณ ความเป็นธรรมของการจัดสรรงบประมาณ ข้อมูลที่นำมาพิจารณาจัดทำและควบคุมงบประมาณ ความรับผิดชอบ ในการจัดสรรงบประมาณ และรูปแบบการบริหารจัดการในเชิงรุกของหน่วยงาน เป็นต้น

2. การกำหนดผลผลิตและการคำนวณต้นทุน (Output Specification and Costing)

ในขั้นนี้เป็นการคิดคำนวณต้นทุนในแต่ละผลผลิตทั้งต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม โดยต้องกำหนดให้ชัดเจนทั้งในด้านปริมาณ คุณภาพ เวลาและต้นทุน ซึ่งจะเป็นข้อมูลนำไปสู่การคิดค่าใช้จ่ายเพื่อการวางแผนงบประมาณ สิ่งสำคัญในการกำหนดผลผลิต คือ ต้องได้รับ

การยอมรับจากส่วนกลาง ซึ่งเป็นผู้กำหนดนโยบายงบประมาณ และที่สำคัญผลผลิตต้องนำส่งบุคคลหรือหน่วยงานภายนอก

3. การจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง (Procurement Management)

การพัฒนาระบบการจัดซื้อจัดจ้างให้มีประสิทธิภาพ ตามระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานเน้นกระบวนการเชิงกลยุทธ์มากขึ้น คือ ความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงิน

4. การบริหารทางการเงินและการควบคุมงบประมาณ (Financial Management/ Fund Control)

หน่วยงานจำเป็นต้องกำหนดรายการและโครงสร้างทางบัญชี เอกสาร หลักฐานที่จำเป็น มีระบบการควบคุมการเบิกจ่าย และบริหารจัดการงบประมาณที่มีประสิทธิภาพ โดยมีการปรับระบบบัญชีจากระบบบัญชีเกณฑ์เงินสดไปสู่ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง ทำให้รัฐบาลทราบประสิทธิภาพการบริหารจัดการงบประมาณมากขึ้น เพื่อประโยชน์ต่อการตัดสินใจและสะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการบริหารและจัดสรรทรัพยากรที่เป็นธรรมและชัดเจนมากขึ้น เงื่อนไขความสำเร็จของการบริหารจัดการและควบคุมทางการเงิน คือ การบริหารจัดการภายในองค์กรมีกลไกในการควบคุมภายในที่ดีในการบริหารการเงิน

5. การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน (Financial and Performance Reporting)

กระบวนการรายงานต้องมีการกำหนดดัชนีชี้วัดกรอบและโครงสร้างการประเมินและรายงานผลที่ชัดเจน มีระยะเวลาในการตรวจสอบที่แน่นอน และที่สำคัญ คือ ข้อมูลที่รายงานต้องแสดงความสัมพันธ์ระหว่างงบประมาณ หรือทรัพยากรที่จัดสรรกับผลงานที่เกิดขึ้น ตลอดจนการวิเคราะห์ความคุ้มค่าของการดำเนินงานซึ่งจะเป็นข้อมูลเพื่อการวางแผนในขั้นต่อไป

6. การบริหารสินทรัพย์ (Asset Management)

หน่วยงานจะมีระบบบริหารสินทรัพย์ที่มีประสิทธิภาพแสดงให้เห็นถึงการบริหารทรัพย์สิน เช่น จัดทำคู่มือการดำเนินงานบริหารทรัพย์สิน การจัดทำทะเบียนทรัพย์สิน การประเมินราคาทรัพย์สิน มีการคิดค่าบริการการใช้ทรัพย์สิน มีการวางแผนการใช้ทรัพย์สินที่คุ้มค่า

7. การตรวจสอบภายใน (Internal Audit)

หน่วยงานต้องมีฝ่ายที่รับผิดชอบในการตรวจสอบภายใน มีอิสระในการดำเนินงาน มีการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจน มีโครงสร้างหน่วยตรวจสอบภายในที่โปร่งใสและตรวจสอบได้

สำนักงานบริหารโครงการปรับปรุงระบบการจัดการงบประมาณ สำนักงบประมาณ (http://www.bb.go.th/cgi-bin/forum/attachfile/bud_7std.doc สืบค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 27 ตุลาคม 2551) ได้มีการศึกษาและพัฒนามาตรฐานการจัดการทางการเงิน ซึ่งมีแนวคิดดังต่อไปนี้

1. การวางแผนงบประมาณ (Budget Planning)

ส่วนราชการจำเป็นที่จะต้องมีการวางแผนงบประมาณเชิงกลยุทธ์ โดยพิจารณาทบทวนบทบาท ภารกิจที่อยู่ในความรับผิดชอบให้ชัดเจน เพื่อกำหนดโครงสร้างแผนงาน งาน/โครงการอันสอดคล้องกับการจัดสรรงบประมาณรายจ่ายประจำปี รวมทั้งต้องมีการวางแผนงบประมาณรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลาง (MTEF) ด้วยโดยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

1.1 จัดทำแผนกลยุทธ์ ซึ่งประกอบด้วย วิเคราะห์สภาพแวดล้อม พันธกิจ ผลลัพธ์ ผลผลิต (เครื่องมือการดำเนินงานของรัฐบาล) ตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน ปัจจัยการผลิต และกระบวนการผลิต

1.2 กำหนดผลผลิต ผลลัพธ์ และตัวชี้วัด โดยพิจารณาว่าอะไรคือผลผลิต วิเคราะห์การดำเนินงานปัจจุบัน แหล่งเงิน ผู้รับบริการ การดำเนินงาน กระบวนการ และทบทวนว่าผลผลิตนั้นนำไปสู่ผลลัพธ์ที่ต้องการหรือไม่

1.3 แปลงแผนกลยุทธ์เป็นแผนดำเนินงาน

1.4 นำแผนดำเนินงานมาจัดทำงบประมาณรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลาง (1+3 ปี) และแผนประจำปี

2. การคำนวณต้นทุนผลผลิต (Outputs Costing)

การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการผลิต เพื่อให้ได้ผลผลิตอย่างมีคุณภาพตามที่กำหนดอันจะสอดคล้องกับการจัดสรรงบประมาณที่เน้นผลผลิตและต้นทุนของผลผลิต มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

2.1 กำหนดกระบวนการที่ก่อให้เกิดผลผลิต

2.2 จำแนกต้นทุนตามกระบวนการ

2.3 กระจายต้นทุนที่เกิดขึ้นตามกระบวนการเข้าสู่ผลผลิต

2.4 คำนวณต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตตามเกณฑ์เงินสด/คงค้าง

3. การบริหารการจัดหา (Procurement Management)

การบริหารการจัดหา ให้มีประสิทธิภาพ รัดกุม โปร่งใส ตรวจสอบได้ และมีความถูกต้องตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง

4. การบริหารทางการเงินและการควบคุมงบประมาณ (Financial Management/Fund Control)

เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการบริหารทางการเงินและงบประมาณให้มีมาตรฐานเดียวกันผ่านระบบการเงินและบัญชี ที่สอดคล้องและเชื่อมโยงกับการควบคุมงบประมาณตามระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (ผลผลิตและผลลัพธ์) โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ

4.1 การบริหารงบประมาณ เป็นการจัดทำแผนการใช้จ่ายเงินและกำหนดพัฒนามาตรฐานการบริหารการเงิน และการควบคุมภายในที่โปร่งใสเป็นธรรม

4.2 พัฒนาระบบบัญชีและระบบข้อมูลสารสนเทศทางการเงิน (FMIS) โดยระบบบัญชีในปัจจุบันเป็นระบบบัญชีเงินสด (Cash basis) บันทึกเงินสด รับ-จ่าย ในแต่ละปี ใช้ในการติดตามผลการจัดเก็บรายได้ ควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณ เปรียบเทียบกับแผนการจัดหารายได้และวงเงินงบประมาณของส่วนราชการ แต่ทั้งนี้ ไม่ได้แสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน เพื่อวัดความสำเร็จ และประสิทธิภาพการบริหาร ไม่ได้แสดงหนี้สินและภาระผูกพันทั้งระยะสั้น และระยะยาว ไม่ได้แสดงมูลค่าทรัพย์สินในครอบครอง จึงต้องมีการปรับปรุงดังนี้

4.2.1 จัดทำระบบบัญชีแบบเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ซึ่งจะแสดงภาพรวมของทรัพย์สิน/ทรัพยากร หรือภาระผูกพันตามแผนงาน/โครงการที่ส่วนราชการ มีอยู่ทั้งหมด แสดงผลการดำเนินงานของส่วนราชการในรูปการเปรียบเทียบรายได้- รายจ่ายที่แท้จริงในแต่ละงวดบัญชี เหมือนกับการวัดผลการดำเนินงานทางธุรกิจ เพื่อสะท้อนประสิทธิภาพการดำเนินงาน และเพื่อใช้วิเคราะห์วางแผน และจัดสรรงบประมาณได้อย่างเหมาะสม

4.2.2 พัฒนาระบบ FMIS เพื่อให้การบริหารและควบคุมงบประมาณบรรลุเป้าหมาย มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และสามารถรายงานผลการบริหารงบประมาณได้อย่างรวดเร็ว

4.2.3 การควบคุมงบประมาณ หน่วยงานกลางจะกระจายอำนาจในการบริหารแก่หน่วยงานปฏิบัติ โดยเน้นการติดตามผลการดำเนินงาน (Performance) แทนการควบคุมปัจจัยนำเข้า (Input) หน่วยงานปฏิบัติจะเพิ่มความรับผิดชอบมากขึ้นในการบริหารงานทั้งในการบริหารปัจจัยนำเข้า การบริหารดูแลงบประมาณที่ได้รับ โดยคำนึงถึงผลผลิต ผลลัพธ์ที่ต้องดำเนินการ

5. การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน (Financial and Performance Reporting)

การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงานเป็นการแสดงความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงานจากการใช้งบประมาณที่มุ่งเน้นความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและความโปร่งใส ทั้งนี้ ประกอบด้วย

5.1 การรายงานทางการเงิน (Financial Reporting) แบ่งเป็น การรายงานทางการเงินเพื่อการบริหารจัดการภายในกับรายงานทางการเงินสำหรับหน่วยงานภายนอก การรายงานทางการเงินเพื่อการบริหารจัดการภายใน จะรายงานงบแสดงผลการดำเนินงาน (Operation Statement) งบกระแสเงินสด และรายงานแสดงค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับผลผลิตและกิจกรรม การรายงานทางการเงินสำหรับหน่วยงานภายนอก ได้แก่ สำนักงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินนั้นจะมีรายละเอียด งบแสดงผลการดำเนินงาน (Operating Statement) งบกระแสเงินสด (Cash Flow Statement) งบดุล (Balance Sheet) รายงานที่แสดงค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับผลผลิตและกิจกรรม รายงานภาระผูกพันและภาระหนี้ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต (Commitments and Contingent Liabilities)

5.2 การรายงานผลการดำเนินงาน (Performance Report) รายงานผลการดำเนินงานภายในหน่วยงานสำหรับการจัดสรรงบประมาณ การติดตามควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณในหน่วยงาน และรายงาน ผลการดำเนินงานต่อภายนอก โดยแสดงผลผลิตและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นเทียบกับเป้าหมาย เพื่อแสดงถึงผลสำเร็จในการดำเนินงานของหน่วยงาน

6. การบริหารสินทรัพย์ (Asset Management)

จุดประสงค์ของการบริหารสินทรัพย์นั้นเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดจากการใช้สินทรัพย์ที่มีอยู่ โดยการลดต้นทุนค่าใช้จ่ายโดยรวม การสำรวจสถานะของสินทรัพย์ที่มีอยู่และการลดความต้องการของสินทรัพย์ใหม่ที่ไม่จำเป็นผ่านระบบการวางแผนที่เป็นระบบ โดยต้องมีการจัดทำข้อมูลสินทรัพย์ของหน่วยงาน วางแผนการบริหารสินทรัพย์ และจัดทำระเบียบและขั้นตอนภายในหน่วยงานที่สนับสนุนให้เกิดการใช้สินทรัพย์อย่างคุ้มค่า

7. การตรวจสอบภายใน (Internal Audit)

เป็นการควบคุมการใช้งบประมาณและปรับปรุงการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลโดยหน่วยตรวจสอบภายในของ ส่วนราชการ ควรมีการพัฒนาโครงสร้างการบริหารจัดการและระบบตรวจสอบภายในใหม่ มีการวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประหยัด โดยสามารถแบ่งการตรวจสอบเป็น 3 ประเภท

คือ ตรวจสอบผลการดำเนินงาน ตรวจสอบการบริหารจัดการทางการเงิน และตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ

สุจิตรา อังคศรีทองกุล (http://dpc2.ddc.moph.go.th/ สืบค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 27 ตุลาคม 2551) กล่าวว่า การปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณจากเดิมมาเป็นระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์ หน่วยงานภาครัฐต้องมีขีดความสามารถหรือมีมาตรฐานการจัดการทางการเงินทั้ง 7 Hurdles ประกอบด้วย

1. การวางแผนงบประมาณ (Budget Planning)

ในระบบงบประมาณใหม่หรือระบบงบประมาณที่มุ่งเน้นผลงาน (Performance - based budgeting)ให้ความสำคัญกับการกำหนดพันธกิจ (Mission) ขององค์กร จุดมุ่งหมาย วัตถุประสงค์ กลยุทธ์ แผนงาน/โครงการ อย่างเป็นระบบ มีการติดตามประเมินผลสม่ำเสมอเพื่อวัดผลสำเร็จของงาน ซึ่งเชื่อมโยงกับการบริหารทรัพยากร การเงินและพัสดุ และผลสำเร็จของงานตามพันธกิจที่อยู่ภายใต้ระบบการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี (Good governance) เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชน ส่งผลให้ประเทศชาติมั่งคั่ง มั่นคงสามารถพึ่งตนเองได้การจัดทำงบประมาณระบบใหม่มีลักษณะการจัดสรรงบประมาณแบบเป็นก้อน (Block grant) หรือวงเงินรวม ปรับปรุงโครงสร้างแผนงานโดยคำนึงถึงการจัดกลุ่มเป็นผลผลิตให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์อย่างชัดเจน หน่วยงานจึงต้องมีแผนกลยุทธ์ที่สมบูรณ์ทันสมัย กำหนดทิศทางและจัดทำแผนล่วงหน้าระยะปานกลาง 3 ปี (Medium - term expenditure framework หรือ MTEF) คำของบประมาณต้องแสดงรายจ่ายและรายได้ทั้งหมด เน้นผลผลิตและผลลัพธ์ (Output and outcome) ตามที่หน่วยงานรับผิดชอบและมีตัวชี้วัดเพื่อประเมินผลผลิตและผลลัพธ์ที่ชัดเจน มีการคำนวณต้นทุนผลผลิตหลัก(Output - based costing) โดยหน่วยงานจะได้รับการจัดสรรงบประมาณตามแผนงานแบบวงเงินรวมแบ่งเป็น 4 งบ คือ งบบุคลากรงบดำเนินการ งบลงทุน และงบอุดหนุน ซึ่งกำหนดให้มีเงินประจำงวด 4 งวด ๆ ละ3 เดือน ให้ความสำคัญกับแผนปฏิบัติงานและแผนการใช้จ่ายเงินสด ดังนั้นหน่วยงานต้องแสดงฐานะทางการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงาน งบกระแสเงินสด และใช้การบัญชีตามสิทธิ หรือ เกณฑ์พึงรับพึงจ่าย (Accrual basis) แทนรายงานการใช้จ่ายเงินในรูปกระแสเงินสดตามเกณฑ์เงินสด (Cash basis) ซึ่งเป็นการจัดทำงบประมาณแบบเดิม สิ่งสำคัญคือการรายงานผลการดำเนินงานประกอบผลผลิต/ผลลัพธ์ที่คาดหวังเปรียบเทียบกับตัวชี้วัดผลผลิต/ผลลัพธ์จริง สำนักงบประมาณจะมีบทบาทเพียงกำกับดูแลให้มีความโปร่งใส รับผิดชอบและมีการรายงาน ขั้นตอนสำคัญในกระบวนการงบประมาณคือ การวางแผนและติดตามประเมินผล โดยใช้มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles

เป็นเครื่องมือการมอบอำนาจและการกระจายอำนาจการจัดการทำงบประมาณและการบริหารงบประมาณเป็นหน้าที่ของหน่วยงานปฏิบัติรับผิดชอบ

มาตรฐานการจัดการการเงิน 7 Hurdles กับกระบวนการงบประมาณเป็นมาตรฐานกำหนดขึ้นเพื่อประกันความเสี่ยงที่หน่วยงานอาจนำงบประมาณไปใช้อย่างไม่มีประสิทธิภาพไม่เกิดประสิทธิผลโดยกระบวนการจัดทำงบประมาณเน้นการวางแผนงบประมาณและการคำนวณต้นทุนผลผลิตการบริหารงบประมาณเน้นการจัดการระบบการจัดซื้อจัดจ้างการบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณ ส่วนการติดตามประเมินผลเน้นการรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน และการตรวจสอบภายในดังนั้นหน่วยงานต้องดำเนินการตามกรอบมาตรฐานที่กำหนดโดยเฉพาะการปรับปรุงมาตรฐานทางการเงินตามแนวทางที่กำหนด การวางแผนงบประมาณคำนึงถึงวัตถุประสงค์และผลสัมฤทธิ์ของงานเป็นหลัก ให้ความสำคัญกับการวางแผนที่ดีที่ต้องกำหนดพันธกิจ ภารกิจหลักของหน่วยงาน และผลลัพธ์ที่คาดหวังจากผลผลิตที่วางไว้ทั้งด้านปริมาณงาน เวลา คุณภาพ ต้นทุน และกำหนดวัตถุประสงค์และวิธีการบรรลุวัตถุประสงค์อย่างชัดเจนในขั้นตอนการวางแผนกลยุทธ์ โดยเชื่อมโยงระหว่างนโยบายของรัฐบาล ยุทธ์ศาสตร์หลัก ผลงานหลักหรือผลลัพธ์ที่ต้องการของรัฐบาลและคณะรัฐมนตรีให้เข้ากับแผนกลยุทธ์และแผนดำเนินงานของหน่วยงาน นอกจากนั้นต้องพิจารณาเชื่อมโยงระหว่างนโยบายของกระทรวง กรมที่เกี่ยวข้อง และ นโยบายของพื้นที่ตามสภาพปัญหาที่แตกต่างกันไปในแต่ละพื้นที่ที่รับผิดชอบ ด้วยเหตุผลดังกล่าวหน่วยงานจึงต้องมีการบริหารเชิงกลยุทธ์ (Strategic Management) ซึ่งประกอบด้วยการวิเคราะห์เชิงกลยุทธ์ (Strategic analysis) การกำหนดกลยุทธ์ (Strategic formulation) การปฏิบัติตามกลยุทธ์(Strategic Implementation) การควบคุมและการประเมินผลกลยุทธ์ (Strategic control ndevaluation) การวิเคราะห์เชิงกลยุทธ์โดยการกำหนดวิสัยทัศน์ (Vission) หรือความคาดหวังขององค์กรที่ต้องการจะเป็น จากนั้นกำหนดพันธกิจ (Mission) ที่แสดงขอบเขตของงาน หรือบทบาทหน้าที่ที่องค์กรต้องทำเพื่อให้องค์กรบรรลุวิสัยทัศน์ที่กำหนด กำหนดจุดมุ่งหมาย หรือเป้าประสงค์ (Goal) ในสิ่งที่ต้องการในอนาคตซึ่งองค์กรต้องพยายามทำให้สำเร็จและสอดคล้องกับพันธกิจที่กำหนด และกำหนดวัตถุประสงค์หรือนโยบายขององค์กร ซึ่งจะต้องสามารถตรวจวัดได้กับผลสำเร็จของแผนงาน/โครงการที่คาดว่าจะทำได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

การกำหนดกลยุทธ์ เป็นแนวทางหรือวิธีการทำงานที่ดีที่สุดที่ทำให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ จุดมุ่งหมาย พันธกิจ และวิสัยทัศน์ที่กำหนด จึงขึ้นกับลักษณะพื้นฐานขององค์กรซึ่งได้จากการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในองค์กรจะทำให้ทราบจุดอ่อน (Weaknesses) จุดแข็ง

(Strengths) ที่องค์กรมีอยู่การวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายนอกทำให้ทราบ โอกาส (Opportunities) และภัยคุกคาม (Threats) ที่อาจเป็นปัจจัยที่สนับสนุนหรือขัดขวางให้องค์กรดำเนินงานไปสู่เป้าหมายสำเร็จหรือไม่สำเร็จได้ ดังนั้นกลยุทธ์ที่กำหนดต้องชัดเจนเข้าใจง่าย มุ่งเน้นการริเริ่มสร้างสรรค์ มีขอบเขตการดำเนินงานแน่นอน ไม่แกว่งไปมาและมีความยืดหยุ่น

การปฏิบัติตามกลยุทธ์ จะต้องแปลงกลยุทธ์ออกเป็นแผนปฏิบัติการ ซึ่งประกอบด้วยกิจกรรมที่ต้องทำ เวลาดำเนินการ ผู้ปฏิบัติ/รับผิดชอบ งบประมาณดำเนินงาน ตัวชี้วัด โดยมีโครงสร้างองค์กรระบบงาน และเทคโนโลยีรองรับ ดังนั้นปัจจัยที่นำไปสู่ความสำเร็จผู้บริหารทุกระดับต้องมีทักษะในการต่อรอง มีความสามารถในการจัดสรรทรัพยากรตามลักษณะงานและโครงการต่างๆอย่างเหมาะสมควบคุมกำกับติดตามงานและจัดองค์กรให้เอื้อต่อการทำงานร่วมกันทั้งภายในและภายนอกองค์กรการควบคุมและการประเมินผลกลยุทธ์ เป็นสิ่งสำคัญต้องติดตามระหว่างที่นำกลยุทธ์ไปใช้ติดตามความก้าวหน้า เมื่อมีปัญหาหรืออุปสรรคจะได้แก้ไขได้ทันมีการประเมินผลสำเร็จของแผนกลยุทธ์ ผู้ประเมินต้องทราบว่าโครงการมีวัตถุสงค์อะไร จะบรรลุวัตถุประสงค์ต้องทำอย่างไร ผลผลิตของกิจกรรมและผลลัพธ์ของการดำเนินงานคืออะไร การประเมินต้องวัดผลผลิตโดยการวัดปริมาณงานที่ทำสำเร็จด้วยการวัดผลการดำเนินงานเปรียบเทียบกับเป้าหมายเดิมที่กำหนดไว้ วัดคุณภาพของผลผลิตด้วยการวัดประสิทธิภาพของการปฏิบัติงาน โดยพิจารณาว่างานที่ดำเนินการไปนั้นมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใดเวลาที่ดำเนินการเป็นไปตามที่กำหนดในแผนหรือไม่ และงบประมาณที่ใช้เป็นอย่างไรโดยการเปรียบเทียบ งบประมาณที่ใช้จ่ายในการดำเนินการกับวงเงินงบประมาณที่ได้รับและต้นทุนต่อหน่วยผลผลิตที่ได้ใช้จ่ายไปจริง สิ่งสำคัญที่ต้องวัดในลำดับต่อมา คือ วัดผลลัพธ์เป็นการวัดบริการที่หน่วยงานบริการให้แก่ประชาชนในด้านการบรรลุตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ของรัฐบาลหรือตอบสนองความต้องการของประชาชน ซึ่งการวัดผลลัพธ์ต้องกระทำในช่วงเวลาที่ยาวนานกำหนดตัวชี้วัดแสดงให้เห็นถึงประสิทธิผลของผลผลิตของหน่วยงาน จากนั้นจึงวัดความสำเร็จของหน่วยงาน ตามตัวชี้วัดผลการดำเนินงานขององค์กร โดยใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินหลักซึ่งครอบคลุมปัจจัยผลสำเร็จด้านการเงินพิจารณาความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ ความคุ้มค่าของเงินและคุณภาพ ด้านภายนอกองค์กรพิจารณาการตอบสนองความต้องการของผู้ใช้บริการด้านนวัตกรรมในด้านความสามารถของหน่วยงานที่ปรับปรุงเปลี่ยนแปลงพัฒนา คิดค้น เรียนรู้ ความคิดสร้างสรรค์ และด้านภายในองค์กรพิจารณากระบวนการทำงานและโครงสร้างองค์กร การบริหารทรัพยากรบุคคล สมรรถนะบุคลากรพฤติกรรมองค์กร วัฒนธรรมองค์กร ค่านิยมกระบวนการและแนวทางปฏิบัติ ซึ่งเป็นปัจจัยสนับสนุนกลยุทธ์ให้ดำเนินไปสู่การปฏิบัติจนประสบผลสำเร็จ

การจัดทำประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลาง เป็นการขยายภาพของงบประมาณรายจ่ายให้กว้างขึ้นโดยนำเสนอประมาณการงบประมาณรายจ่ายที่เกิดขึ้นในระยะ 2-3 ปี ข้างหน้า ข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำ ได้แก่ หน่วยงานปฏิบัติ : กระทรวง ทบวง กรม คำอธิบายวัตถุประสงค์และเป้าหมายแผนงาน/งาน/โครงการ ระยะเวลาและวิธีการดำเนินงาน จำนวนค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร ค่าใช้จ่ายจำแนกตามหมวดรายจ่าย เงินนอกงบประมาณ และค่าใช้จ่ายที่ผูกพันในอนาคต ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงหรือเสนอนโยบายใหม่กระบวนการจัดเตรียมงบประมาณรายจ่ายประจำปีจะเริ่มต้นตั้งแต่ต้นอีกครั้งหนึ่ง การของบประมาณแบบมุ่งผลงานตามยุทธศาสตร์สิ่งจำเป็นต้องมีข้อมูลพื้นฐานของหน่วยงานแต่ละระดับ เพื่อประกอบการพิจารณาจัดสรรงบประมาณให้กับหน่วยงาน ด้วยเหตุผลนี้หน่วยงานในทุกระดับจึงต้องรวบรวมข้อมูลพื้นฐานในอดีตให้ครบถ้วนประกอบการจัดทำคำของบประมาณ สำหรับการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดสรรทรัพยากรภายในองค์กรต้องจัดสรรให้ชัดเจนกับปริมาณงานที่ต้องดำเนินการรวมถึงระบบตัวชี้วัดผลสำเร็จในด้านปริมาณ คุณภาพ เวลาและต้นทุน

2. การคำนวณต้นทุนผลผลิต

เป็นเงื่อนไขที่ต้องดำเนินการในระบบงบประมาณแบบมุ่งผลงานตามยุทธศาสตร์ โดยคำนวณต้นทุนผลผลิตให้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด กำหนดผลผลิตหรือผลงานให้ครอบคลุมทุกกิจกรรมว่ามีขั้นตอนอะไรบ้าง การคิดต้นทุนผลผลิตให้คิดจากทุนกิจกรรม(Activity based costing) แล้วนำมาคำนวณหาต้นทุนผลผลิต ดังนั้น ภายใต้กระบวนการดำเนินงานเพื่อให้เกิดผลผลิตและผลลัพธ์ที่มีกลยุทธ์ต้องเลือกเฉพาะกิจกรรมที่มีความสำคัญหลักๆ ที่นำไปสู่การเกิดต้นทุนผลผลิตต่ำสุดแต่สามารถดำเนินการให้บรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

2.1 ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing : ABC)

คือ การวิเคราะห์และหาวิธีปฏิบัติที่ดีกว่าหรือดีที่สุด เปรียบเทียบกับองค์กรอื่นที่ปฏิบัติงานในลักษณะเดียวกัน (Benchmarking) เพื่อผลักดันให้องค์กรก้าวสู่ความเป็นเลิศ ผู้บริหารจะทราบต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานมีกิจกรรมอะไร ใช้เวลาไปในแต่ละกิจกรรมเท่าไร ได้ผลอะไรจากการดำเนินตามกิจกรรมนั้นมากน้อยแค่ไหน ขั้นตอนที่สำคัญต้องกำหนดกิจกรรมที่เป็นเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิต แสดงบัญชีรายจ่ายที่ใช้ชื่อกิจกรรม (Activity) ที่เป็นค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของการเกิดต้นทุนนั้น เน้นการกำหนดและวิเคราะห์กิจกรรมที่ให้ข้อมูลที่ใช้ในการบริหารงาน เห็นผลการปฏิบัติงานที่สะท้อนต้นทุน เวลาที่ใช้ในการประกอบกิจกรรมมีความยืดหยุ่นของกิจกรรมต่อการเปลี่ยนแปลงต่างๆ สามารถแสดงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมหนึ่งกับกิจกรรมอื่นๆ ที่ก่อให้เกิดผลผลิตนั้น ๆ ได้

2.2 ขั้นตอนการจัดทำข้อมูลและออกแบบระบบ ABC ต้องกำหนดข้อมูลที่ใช้ให้ชัดเจน ศึกษาประเมินผลประโยชน์และค่าใช้จ่ายที่นำระบบ ABC มาใช้ ผู้บริหารระดับสูงต้องยอมรับ และพัฒนาออกแบบระบบ ABC ในเชิงแนวคิด จัดทำแผนงานเพื่อการบริหารโครงการ แผนกำลังคน กำหนดระยะเวลาของโครงการอย่างชัดเจน วิเคราะห์กิจกรรมเพื่อกำหนดกิจกรรมและความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ ให้ชัดเจน ออกแบบจัดทำและทดสอบระบบ ติดตามตรวจสอบการนำระบบ ABC มาใช้เพื่อการปรับปรุงแก้ไขอย่างต่อเนื่อง

กระบวนการจัดทำ ABC

1. กำหนดตัวผลผลิต และการให้บริการที่ดำเนินงานโดยหน่วยงานทั้งในส่วนที่ให้บริการโดยตรงและการใช้วัตถุสิ่งของที่ใช้ในการให้บริการแก่ประชาชนหรือองค์กรภายนอกหน่วยงาน โดยมีตัวชี้วัดผลสำเร็จในเชิงปริมาณ คุณภาพ เวลาและต้นทุน

2. วิเคราะห์กิจกรรม (Activity Analysis) จากโครงสร้างของสายการบังคับบัญชาขององค์กรจากหน้าที่งานที่รับผิดชอบ มีรายละเอียดกิจกรรมที่เป็นกระบวนการที่ทำให้เกิดการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนมีค่าใช้จ่ายอะไรของกิจกรรมที่ทำให้เกิดผลการปฏิบัติงานนั้น

3. รวมเป็นต้นทุนรวมทั้งหมดที่เกิดจากการประกอบกิจกรรมนั้นๆ ระบุต้นทุนแต่ละประเภทรายจ่ายจำแนกเป็นต้นทุนทางตรง ต้นทุนทางอ้อมที่เป็นค่าใช้จ่ายของกิจกรรม (Activity Costing) หรือต้นทุนต่อหน่วย (Unit cost) พิจารณาจากปริมาณการใช้ตัวผลักดันกิจกรรมของแต่ละผลผลิต ถ้าต้นทุนระดับหน่วยเป็นต้นทุนดำเนินงานที่ผันแปรโดยตรงตามจำนวนผลผลิต ต้นทุนระดับกลุ่มของผลผลิตเป็นต้นทุนการดำเนินงานที่ผันแปรตามสิ่งที่คิดต้นทุน ดังนั้นต้นทุนในระดับผลผลิตจะเป็นต้นทุนของการดำเนินงานที่ผันแปรตามความหลากหลายของผลผลิตหรือบริการ ส่วนต้นทุนทรัพยากรสนับสนุนจะเป็นต้นทุนการดำเนินงานที่ไม่มีการผันแปรตามผลผลิตและไม่สัมพันธ์กับปริมาณอย่างชัดเจน ดังนั้นการปันส่วนทางตรงจะใช้ในกรณีที่ทราบปริมาณทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรมได้ชัดเจน แต่ถ้าไม่สามารถวัดปริมาณการใช้ทรัพยากรไปในกิจกรรมต่างๆ โดยตรง ให้ปันส่วนในรูปน้ำหนัก หรือสัดส่วนที่ใช้ไปในกิจกรรมต่างๆ โดยวิธีวัดสัดส่วนในภาพรวมคิดสัดส่วนเวลาที่บุคลากรทั้งแผนกใช้ไปในแต่ละกิจกรรม หรือคิดแบบจัดจำแนกตามเนื้องานตามสัดส่วนที่บุคลากรแต่ละระดับทำได้ หรือคิดแบบสัดส่วนบุคลากรแบบเฉพาะเจาะจงที่บุคลากรนั้นทำก็ได้

4. เชื่อมโยงกิจกรรมต่างๆ โดยปันส่วนทรัพยากรที่ใช้เข้าสู่กิจกรรมที่ส่งผลลัพธ์ในระดับวัตถุประสงค์ของแต่ละระดับ วิเคราะห์ประสิทธิภาพและความคุ้มค่าของผลผลิตโดยเปรียบเทียบเชิงต้นทุนผลผลิตของหน่วยงานกับต้นทุนผลผลิตของหน่วยงานอื่นหรือภาคเอกชน

ถ้าพบว่าสูงกว่าควรให้หน่วยงานอื่นดำเนินการแทน วิเคราะห์ภารกิจที่นำส่งผลผลิตนั้นที่เป็นอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานตามพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2545 หรือเป็นหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายบริการหรือไม่หากไม่ใช่ก็ไม่ควรมีผลผลิตนั้น

5. กำหนดเป้าหมาย ปัจจัยที่ทำให้องค์กรประสบความสำเร็จ กำหนดตัวชี้วัดที่วัดได้ไม่ยุ่งยากต้นทุนในการวัดผลสำเร็จไม่สูงจนเป็นภาระงบประมาณ ตัวชี้วัดผลสำเร็จประกอบด้วย ตัวชี้วัดเชิงปริมาณ คือ จำนวนผลผลิตที่ส่งผลจากการใช้งบประมาณที่ได้รับจัดสรร ตัวชี้วัดเชิงคุณภาพเป็นคุณภาพของสิ่งของหรือบริการที่หน่วยงานผลิต เช่น ความพึงพอใจของผู้รับบริการ ความสามารถเข้าถึงบริการ ตัวชี้วัดเชิงเวลา คือ ระยะเวลาการส่งมอบผลผลิตได้ทันในเวลาที่กำหนดหรือไม่ หรือสามารถลดเวลาดำเนินงานลงได้หรือไม่ สำหรับตัวชี้วัดเชิงต้นทุนเป็นผลผลิตที่ใช้ต้นทุนในการผลิตต่ำที่สุดเท่าที่ทำได้หรือไม่ หรือมีต้นทุนต่ำกว่าหน่วยงานอื่น เกณฑ์การวัดผลสำเร็จของผลผลิตให้วัดผลที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่มีกำหนดไว้เป็นมาตรฐาน หรือผลงานที่หน่วยงานอื่นทั้งในประเทศหรือต่างประเทศเคยทำได้ตามเกณฑ์ที่กำหนด หรือวัดผลผลิตที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานที่เคยทำได้ในปีที่ผ่านมาในวงเงินงบประมาณที่เท่ากัน หรือวัดผลผลิตที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับเป้าหมายที่ต้องการให้เกิด ดังนั้น จึงต้องตรวจสอบการกำหนดผลผลิตว่าเป็นผลผลิตที่ถูกต้องหรือไม่ โดยพิจารณาจากผลผลิตที่ส่งผลต่อประชาชนต่อกลยุทธ์ หรือมีความชัดเจนสามารถวัดและเปรียบเทียบกับงานที่เกิดขึ้นได้

6. บริหารควบคุมกิจกรรมที่เกิดจากกระบวนการทำงาน โดยพิจารณาแต่ละกิจกรรมมีทรัพยากรอะไรบ้างที่ใช้ไป ปริมาณมากน้อยเพียงใด ผลผลิตของกิจกรรมมีอะไรบ้าง ประสบผลเพียงใด

2.3 การคำนวณต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing/ABC) องค์ประกอบที่สำคัญ คือ การวิเคราะห์กิจกรรมในพจนานุกรม ค่าใช้จ่ายกิจกรรม ได้แก่ค่าใช้จ่ายบุคลากร ค่าใช้จ่ายเจาะจง ค่าใช้จ่ายปันส่วน คือ ต้นทุนต่อหน่วย และผลการปฏิบัติงาน หรือจำนวนผลผลิตของกิจกรรม โดยดำเนินการ ดังนี้

2.3.1 จัดทำพจนานุกรมกิจกรรม กำหนดตัวผลผลิตหลักและบริการขององค์กร วิเคราะห์กำหนดกิจกรรมหลัก กิจกรรมรอง กิจกรรมที่มีอยู่ในแต่ละผลผลิต และกิจกรรมของหน่วยงานสนับสนุน ให้รหัสกิจกรรมและหน่วยงานที่รับผิดชอบกิจกรรม เรียงตามลำดับผลผลิต กิจกรรมหลัก กิจกรรมรองและกิจกรรมสนับสนุน

2.3.2 ลงน้ำหนักงานหรือสัดส่วนเวลาในการจัดทำกิจกรรมของบุคลากรภายใน โดยให้บุคลากรทุกคนประมาณการน้ำหนัก หรือสัดส่วนเวลาที่แต่ละคนใช้ไปในแต่ละกิจกรรมตลอดปีงบประมาณ โดยให้ทุกคนมีเวลาในการปฏิบัติงานตลอดปี เท่ากับ 100% ให้หัวหน้ากลุ่มงาน หรือหัวหน้าฝ่ายทุกคนระบุน้ำหนักงานหรือสัดส่วนเวลาของตนเองและผู้ใต้บังคับบัญชาทุกคนที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมใส่ในตารางการลงน้ำหนักงานและเงินเดือนตามแบบฟอร์มของหน่วยงานที่กำหนด กิจกรรมใดที่บุคลากรนั้นไม่ได้ทำไม่ต้องปันส่วน

2.3.3 รวบรวมค่าใช้จ่ายและระบุค่าใช้จ่ายของกิจกรรมที่สะท้อนค่าใช้จ่ายจริง โดยรวบรวมต้นทุนทั้งหมดที่เกิดจากการใช้จ่ายในกิจกรรม ครอบคลุมทุกแหล่งเงินทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณแบ่งเป็นงบบุคลากร งบดำเนินงาน งบอุดหนุน และงบรายจ่ายอื่นโดยยังไม่มีการจัดทำระบบบริหารสินทรัพย์ หรืองบลงทุนในการคำนวณต้นทุนผลผลิต ในขณะนี้ การระบุค่าใช้จ่ายบุคลากรที่เป็นเงินเดือนค่าจ้างประจำและค่าจ้างชั่วคราว รวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรต้องเป็นค่าใช้จ่ายของบุคลากรที่ปฏิบัติงานอยู่จริง ให้กระจายลงสู่กิจกรรมที่บุคคลนั้นปฏิบัติตามอัตราส่วนน้ำหนักหรือสัดส่วนเวลาในการทำกิจกรรมของแต่ละบุคคล สำหรับค่าใช้จ่ายบุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติงานอยู่องค์กรอื่นค่าใช้จ่ายส่วนนี้ให้กระจายลงในกิจกรรมของหน่วยงานในอัตราส่วนเท่าๆ กัน

2.3.4 รวบรวมปริมาณงานหรือผลผลิตกิจกรรม โดยตรวจสอบกิจกรรมของหน่วยงานที่กำหนดไว้ในพจนานุกรม กำหนดหน่วยนับปริมาณงานหรือผลผลิตของกิจกกรมเหมือนกันทั้งองค์กร กำหนดเครื่องมือและวิธีการจัดเก็บปริมาณงาน หรือผลผลิตกิจกรรม และจัดเก็บปริมาณงานในรอบปีงบประมาณเป็นภาพรวมของหน่วยงาน

2.3.5 คำนวณต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรม และผลผลิตของหน่วยงานระดับกรมรวมค่าใช้จ่ายของกิจกรรมเข้าสู่กิจกรรมย่อยและกิจกรรมหลักซึ่งอยู่ภายใต้ผลผลิตนั้นๆ

3. การจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง

เป็นองค์ประกอบของการบริหารจัดการองค์กรให้ประสบผลสำเร็จ ต้องอาศัยทรัพยากรบุคคล (Man) เงิน (Money) ทักษะการจัดการ(Management) และวัสดุ/ครุภัณฑ์ (Material) ใน Hurdles นี้ให้ความสำคัญกับการบริหารจัดการใช้พัสดุ ที่ดิน และสิ่งก่อสร้างในการบริหารองค์กร วัตถุประสงค์การจัดซื้อจัดจ้าง เพื่อให้การจัดซื้อพัสดุและบริการมีคุณภาพในปริมาณ ราคาที่พอเหมาะจากแหล่งขายที่น่าเชื่อถือในเวลาที่เหมาะสม ด้วยการบริหารจัดการที่มุ่งเน้นการรักษาคุณภาพของพัสดุที่ทำการซื้อมาแล้วให้อยู่ในมาตรฐานที่ดีสำหรับใช้งาน

กระบวนการการจัดซื้อจัดจ้าง ประกอบด้วย

1. วางแผนการจัดซื้อจัดจ้าง ด้วยการคาดคะเนความต้องการจากแผนงาน/โครงการ สถิติการใช้ ใบคำขอ คลังพัสดุ ทั้งด้านปริมาณ คุณภาพ ราคา คุณลักษณะการใช้งาน และวิธีการจัดซื้อ (ตกลงราคา สอบราคา ประกวดราคา วิธีพิเศษ ฯลฯ)

2. เลือกแหล่งขาย คัดเลือกผู้ขาย ควรจัดทำรายการชื่อผู้ขาย ประเมินผู้ขายทั้งด้านบริหารจัดการ ปริมาณ คุณภาพ การเงิน การบริการหลังขาย และราคา

3. ออกคำสั่งซื้อ จากการทำสัญญาซื้อขาย การติดตามการสั่งซื้อ

4. ตรวจสอบใบสั่งซื้อของและตรวจรับพัสดุ โดยการตั้งคณะกรรมการตรวจรับพัสดุ ตรวจสอบความถูกต้อง ลงนามอนุมัติตรวจสอบ บันทึกและเก็บเอกสาร

5. การแจกจ่ายพัสดุ ควรคัดเลือกประเภทพัสดุ จัดเก็บรักษาพัสดุ บรรจุหีบห่อเพื่อแจกจ่ายและขนส่งไปให้ผู้ใช้พัสดุ

6. ติดตามประเมินผล

6.1 ผู้ขาย ด้านการขนส่ง ปริมาณ คุณภาพ การบริการหลังขาย

6.2 การบริหารการจัดซื้อจัดจ้าง จากการเบิกจ่าย ความพอใจของผู้ใช้

6.3 การบำรุงรักษา ความถูกต้องตามระเบียบ การรักษาความสัมพันธ์กับผู้ขาย

6.4 จัดทำรายงานผลการดำเนินงานตามระยะเวลา

การจัดซื้อพัสดุต้องให้ความสำคัญกับปริมาณที่ต้องการหรือลักษณะเฉพาะของพัสดุที่จะซื้อราคาที่ต้องการที่เหมาะสมและลักษณะการใช้งาน โดยเป็นไปตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. 2535 สำนักงานปลัดสำนักนายกรัฐมนตรี จะทำหน้าที่ให้คำปรึกษาและวินิจฉัยเมื่อมีปัญหาด้านพัสดุ ดังนั้นการจัดสรรงบประมาณ การบริหารสินทรัพย์ การติดตามประเมินผล เป็นหน้าที่ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน โดยเบิกจ่ายงบประมาณเป็นไปตามหลักเกณฑ์กรมบัญชีกลางกระทรวงการคลัง สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่ตรวจสอบและรายงาน

ความรับผิดชอบ ในระดับการบริหารทั่วไปเน้นที่ฝ่ายจัดซื้อที่สามารถทำให้บรรลุเป้าหมาย ในการได้มาของพัสดุที่ถูกต้องทั้งด้านคุณภาพ ปริมาณ เวลา ราคาและแหล่งขาย ในระดับปฏิบัติการดำเนินงานของฝ่ายจัดซื้อจะต้องทำให้มีพัสดุสำหรับใช้งานอย่างต่อเนื่อง การสั่งซื้อคำนึงถึงอุปสงค์และอุปทานที่กำหนดราคาพัสดุนั้นๆ ทำการซื้ออย่างฉลาด แสวงหาคุณภาพพัสดุที่

ดีกว่าในราคาที่เท่ากันหรือต่ำกว่าแหล่งขายที่เหมาะสมมีความสัมพันธ์อันดีกับผู้ขาย แต่ในขั้นตอนการจัดซื้อพัสดุแต่ละประเภท ผู้รับผิดชอบมีความแตกต่างกันในแต่ละหน่วยงานย่อย ดังนั้น การกำหนดความรับผิดชอบในการจัดซื้อจึงมีความสำคัญ

การจัดซื้อแบบรวมอำนาจ อยู่ในความรับผิดชอบของบุคคลคนเดียวหรือหน่วยงานเดียวประโยชน์ คือ ลดภาระที่ซ้ำซ้อน ลดค่าใช้จ่ายจากการจัดซื้อพัสดุประเภทเดียวกันได้เปรียบเมื่อซื้อจำนวนมากสามารถต่อรองได้สูง ผู้ซื้อจะมีความเชี่ยวชาญในการจัดซื้อไม่สูญเสียเวลาปฏิบัติงาน ผู้ขายสามารถเสนอราคาและให้บริการที่ดีกว่าได้ เพราะมีค่าใช้จ่ายต่ำ ประหยัดค่าขนส่ง การควบคุมทางการบริหารสะดวกรับผิดชอบในการจัดซื้ออยู่ที่หน่วยเดียว แต่ถ้าเป็นการกระจายอำนาจการจัดซื้อ คือ การมอบอำนาจการจัดซื้อพัสดุให้หน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรให้สามารถจัดหาพัสดุได้ตามความต้องการของหน่วยงาน โดยหน่วยงานกลางเป็นผู้กำหนดว่าหน่วยงานย่อยสามารถซื้อพัสดุประเภทใดได้บ้าง ข้อดีคือ ซื้อได้รวดเร็วใช้เวลาน้อยเพราะซื้อจากหน่วยขายในพื้นที่ลดระยะเวลาส่งมอบ แต่มีข้อเสียด้านอำนาจต่อรองด้านราคาทำให้ซื้อพัสดุราคาสูงไม่สามารถเลือกพัสดุที่มีคุณภาพได้

วิธีการจัดซื้อจัดจ้าง มีอยู่หลายวิธี คือ

1. วิธีประกวดราคา (Formal Advertising) หรือที่เรียกว่าวิธีโฆษณาอย่างเป็นทางการเกิดการแข่งขันอย่างกว้างขวาง ทำให้ราคาถูกให้ความยุติธรรมกับผู้ขาย เริ่มด้วยการประกาศประกวดราคา การยื่นซองประกวดราคา การเปิดซองประกวดราคา การประเมินค่าหาผลการประกวดราคา และการตัดสินผู้ชนะประกวดราคา ประเด็นที่ควรพิจารณา คือ ต้องกำหนดคุณลักษณะเฉพาะของพัสดุที่ต้องการ มีผู้สนใจหลายรายในการประกวดราคา สภาพตลาดเปิดโอกาสให้ผู้ซื้อ และต้องมีเวลามากพอ

2. วิธีการเจรจาตกลงราคา (Procurement by Negotiation) คล้ายวิธีตกลงราคา จัดหาพัสดุแบบแข่งขันกันอย่างไม่เป็นทางการ เจรจาตกลงระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขาย จะทำให้จัดซื้อพัสดุในราคาที่เหมาะสมมีคุณภาพเช่นกัน เริ่มที่การขอให้เสนอราคา (Request for proposal) โดยติดต่อผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าให้เสนอราคาที่ต้องการ พิจารณาราคา ทำการต่อรองจากใบเสนอราคา ถ้าไม่ชัดเจนขอให้ผู้เสนอราคาจัดทำรายละเอียดเพิ่มเติม จากนั้นเรียกผู้เสนอราคาคนใดคนหนึ่ง หรือทั้งหมดมาประชุมเพื่อเจรจาต่อรอง และสอบถามข้อมูลเพิ่มเติม ตรวจสอบเอกสารเพื่อประกอบการตัดสินใจ แจ้งผลให้ผู้เสนอราคาทราบ ทำสัญญาซื้อขายกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ จากที่เจรจาตกลง สินทรัพย์ที่ควรพิจารณา คือ ในกรณีจำเป็นต้องซื้อเร่งด่วน

วงเงินซื้อไม่มาก เป็นของที่เสื่อมสภาพเร็ว หรือเน่าเสียโดยง่ายเป็นพัสดุชนิดใหม่และเป็นความลับทางราชการ

3. วิธีทำคำสั่งซื้อแบบถาวร (Blanket Orders) รูปแบบนี้ภาคเอกชนนิยมใช้ในการสั่งซื้อพัสดุชนิดเดียวแต่ราคาตายตัว คำสั่งซื้ออาจทำสัญญาหรือข้อตกลงของการจัดหาพัสดุชนิดใดชนิดหนึ่งในปริมาณที่กำหนดและราคาที่ตกลงกันไว้ กำหนดข้อตกลง ส่งพัสดุ เวลาสถานที่ไว้ในสัญญา ข้อดีสะดวกในการจัดทำเอกสารใบคำสั่งซื้อและใบส่งของ ยืนยันมีการส่งของสม่ำเสมอลดต้นทุนเวลาจัดซื้อพัสดุคงคลัง การจัดเก็บ ข้อเสียตัวเลขประมาณการใช้พัสดุมักมีความคาดเคลื่อนถ้าใช้พัสดุต่ำกว่าประมาณการ ผู้ขายแบกรับต้นทุนพัสดุคงคลังไม่จำเป็น ต้นทุนอาจเพิ่มได้ความเสียหายเกิดกับผู้ขายไม่ยุติธรรมแก่ผู้ขาย

4. วิธีไม่เก็บรักษาพัสดุคงคลัง (Stockless Purchasing) ผู้ซื้อไม่มีภาระรับผิดชอบทางการเงินสำหรับพัสดุคงคลังของสินค้าที่ซื้อเพราะอยู่โรงงาน ผู้ขายเป็นเจ้าของพัสดุคงคลังราคาตกลงอาจสูงต้องคิดค่าเก็บรักษาผนวกกับราคาสินค้า ข้อดีลดการถือครองพัสดุคงคลังลดความเสียหาย ความล้าสมัยของพัสดุคงคลัง ลดระยะเวลาจัดซื้อ ปริมาณเอกสาร แต่ราคาสินค้าเฉลี่ยลดลง ลดเวลาการทำเอกสาร สามารถจัดซื้อสิ้นค้าปริมาณมากพอ ต้นทุนต่ำลดความเสียหายของชิ้นส่วนอะไหล่ที่เก็บคงคลังไว้

การจัดหน่วยงานจัดซื้อและการบริหารงานบุคคล การจัดหน่วยงานจัดซื้อจัดจ้างเป็นเรื่องสำคัญเป็นปัจจัยทำให้การปฏิบัติงานต่างๆ ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ การมอบหมายงานที่ชัดเจนจะทำให้ผู้รับผิดชอบทราบว่าต้องทำอะไรผู้รับผิดชอบต้องมีความรู้ความสามารถสัมพันธ์กับตำแหน่งงาน ในยุคปัจจุบันระบบการจัดซื้อจัดจ้างทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Government Procurement) เป็นการปรับปรุงกลไกและวิธีการบริหารงานพัสดุภาครัฐเพื่อการจัดซื้อจัดจ้าง การใช้ทรัพยากรของรัฐ ระบบการตรวจสอบถ่วงดุลเป็นไปอย่างโปร่งใส ประหยัด มีประสิทธิภาพ เน้นการพัฒนาหน่วยงานมีพัสดุราคาที่เหมาะสม จัดหาได้ทันเวลาที่ต้องการใช้ จัดให้มีการดูแลบำรุงรักษาอย่างต่อเนื่องอยู่ในสภาพดีพร้อมใช้งานตลอดเวลา สิ่งที่ควรเตรียม คือ แผนพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อการบริหารงานพัสดุ ดังนั้น ต้องวางระบบการจัดซื้อจัดจ้างที่ดี มีแผนการจัดซื้อที่มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ประหยัด บ่งบอกจะจัดซื้อพัสดุชนิดใด เวลาใด จะจัดซื้ออย่างไรเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินงานได้ทันเวลา มีปริมาณ มีคุณภาพและมีราคาที่เหมาะสม

4. การบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณ (Financial Management and Budget Control)

เป็นกลไกการจัดการระบบการเงินขององค์กรให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดซึ่งผู้บริหารทางการเงินต้องให้ความสำคัญ ในการตัดสินใจหาแหล่งเงินทุน การจัดสรรเงินทุนและกำหนดนโยบายทางการเงิน เพราะการบริหารทางการเงิน และควบคุมงบประมาณเป็นเครื่องมือที่ทำให้หน่วยงานภาครัฐต่างๆ เกิดความคล่องตัวในการบริหารงบประมาณที่ได้รับให้มีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลในการดำเนินงาน ดังนั้นการหาแหล่งเงินทุนขององค์กร หรืองบประมาณแผ่นดินต้องสามารถวิเคราะห์จุดอ่อน จุดแข็งขององค์กรและสร้างศักยภาพขององค์กร เพื่อให้เกิดรายได้จากการบริการประชาชนในลักษณะโครงการ หรือกิจกรรมพิเศษนอกเวลาราชการในการสนับสนุนการบริหารองค์กร และสามารถคิดสร้างสรรค์ในการเสนอแผนงาน/โครงการที่สอดคล้องกับพันธกิจ นโยบายรัฐ แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ แผนแม่บทขององค์กรโดยเฉพาะสามารถหาต้นทุนผลผลิตและผลงานขององค์กร เพื่อให้การขอเสนองบประมาณประจำปี ได้รับการจัดสรร งบประมาณตามแผนงาน/โครงการที่ตั้งเป้าหมายไว้ ซึ่งต้องวิเคราะห์และตัดสินใจเลือกกลยุทธ์ที่จะดำเนินการให้ได้ผลตอบแทนเพื่อเป็นการสร้างศักยภาพขององค์กรด้วยการกำหนดนโยบายการเงิน แนวทางการบริหารการเงิน การใช้จ่ายภายในองค์กร การเก็บรักษาเงินสะสมขององค์กรให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด โดยการกำหนดการวัดผลการดำเนินงาน ตัวชี้วัด และการประเมินผลว่าบรรลุเป้าประสงค์และเป้าหมายขององค์กรที่กำหนดไว้หรือไม่

ระบบบัญชีและการควบคุมทางบัญชี การบริหารงบประมาณต้องมีอิสระและคล่องตัวให้สามารถใช้งบประมาณให้เกิดผลผลิตและเป็นไปตามระบบบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ ข้อมูลต้นทุนในการผลิต ผลผลิตและบริการมีความสำคัญ ที่เพิ่มจากข้อมูลการรับจ่ายหรือจ่ายเงินสด เพราะการบัญชีตามเกณฑ์เงินสด (Cash basis) จะบันทึกบัญชีเมื่อมีการรับและจ่ายเงินจริง เป็นระบบที่เน้นควบคุมรับจ่ายเงินให้ถูกต้องตามระเบียบและกฎหมายที่เกี่ยวข้องไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ถือครองจึงไม่รับรู้ถึงค่าใช้จ่ายค้างจ่าย หรือรายรับค้างรับไม่สามารถให้ข้อมูลต้นทุนที่แท้จริงของการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสมและเพียงพอ ดังนั้นจากแผนปฏิรูประบบบัญชีภาครัฐที่มุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ ซึ่งต้องทราบต้นทุนกิจกรรมต้นทุนผลผลิต กระทรวงการคลังจึงเปลี่ยนหลักการบัญชีของหน่วยงานภาครัฐจากเกณฑ์เงินสดเป็นการบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) หรือเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย หรือเกณฑ์สิทธิ์ คือ หลักเกณฑ์ทางการบัญชีที่ใช้รับรู้รายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น มิใช่รับรู้เมื่อมีการรับหรือ

จ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดเท่านั้น โดยการบันทึกรายการรายรับค้างรับ รายจ่ายค้างจ่าย รายรับล่วงหน้า รายจ่ายล่วงหน้า บันทึกบัญชีสินทรัพย์ และคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ในแต่ละปี ต้องแสดงรายการสินทรัพย์ในงบดุลด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ มีการจัดทำทะเบียนคุมสินทรัพย์เพื่อควบคุมสินทรัพย์ ภาระผูกผันหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นให้แสดงอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และเมื่อสิ้นงวดบัญชีต้องทำรายงานทางการเงินในรูปของงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ดังนั้นระบบการบันทึกและกระบวนการทางบัญชี ต้องสอดคล้องกับลักษณะโครงสร้างการดำเนินงาน เป็นระบบโปร่งใสตรวจสอบได้ ง่ายแก่การบันทึกข้อมูล พร้อมจัดทำคู่มือการดำเนินงานเพื่อให้หน่วยงานภายในสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเป็นระบบ และเป็นรูปแบบเดียวกันโดยเชื่อมโยงกิจกรรมการผลิตที่ครบถ้วน และสามารถคำนวณต้นทุนผลผลิตได้ง่าย ทั้งนี้เพราะต้นทุนผลผลิตเป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานขององค์กร และต้องรายงานให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบในระยะเวลาที่กำหนดโดยกรมบัญชีกลางได้กำหนดนโยบายและหลักเกณฑ์บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐไว้

5. การบริหารสินทรัพย์ (Asset Management)

สินทรัพย์ ในความหมายของกรมบัญชีกลาง หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของหน่วยงานทั้งที่มีอยู่เดิมและเพิ่มขึ้นในปัจจุบัน ได้แก่ ที่ดิน อาคาร สิ่งก่อสร้าง และครุภัณฑ์ เช่น ครุภัณฑ์สำนักงาน ครุภัณฑ์สำรวจ ครุภัณฑ์ไฟฟ้า ครุภัณฑ์คอมพิวเตอร์ ครุภัณฑ์เครื่องจักรกล ครุภัณฑ์ยานพาหนะและขนส่ง ครุภัณฑ์วิทยาศาสตร์ ฯลฯ ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตและคาดว่าจะทำให้เป็นประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือศักยภาพในการบริการเพิ่มขึ้นแก่หน่วยงาน

จากการปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณการเงินและการพัสดุ ระบบการบัญชีคงค้างถูกนำมาใช้แทนการบัญชีเงินสด จึงมีการปรับระบบบริหารสินทรัพย์ที่มีการลงบัญชี ที่ดิน อาคาร สิ่งปลูกสร้างและครุภัณฑ์อื่นๆ แยกออกจากกัน เพื่อแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงิน โดยให้มีการบันทึกรายการค่าเสื่อมราคาบัญชีสินทรัพย์ ทำให้ทราบสถานภาพของสินทรัพย์ของหน่วยราชการนั้นๆ โดยหลักการจำแนกสินทรัพย์เป็น 4 ประเภท คือ

1. สินทรัพย์ถาวร เป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน ได้แก่ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีลักษณะคงทนใช้ได้นานกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาดำเนินงานปกติไม่ได้มีไว้เพื่อขาย ซึ่งการบริหารสินทรัพย์มุ่งเน้นในส่วนนี้

2. สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน สามารถระบุได้ ไม่มีรูปธรรม หน่วยงานถือไว้เพื่อใช้ในการผลิต หรือจำหน่ายสินค้า หรือบริการให้ผู้อื่นเช่า หรือเพื่อการบริหารงาน

3. สินทรัพย์หมุนเวียน ได้แก่ สินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายหรือนำมาใช้ในการดำเนินงานภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานปกติของหน่วยงาน หรือเพื่อการค้าถือไว้ในระยะสั้นและคาดว่าจะได้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายใน 12 เดือนนับจากวันที่แสดงฐานะการเงิน หรือเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสด

4. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ได้แก่ สินทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามคำนิยามของสินทรัพย์หมุนเวียน

วงจรการบริหารสินทรัพย์ ประกอบด้วย

1. การวางแผน ต้องแสดงให้เห็นความต้องการสินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ในการดำเนินงาน ให้บรรลุตามจุดมุ่งหมายที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพโดยใช้สินทรัพย์ให้เต็มศักยภาพหรือประหยัดมากที่สุด

2. การจัดการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ เพื่อให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ขององค์กรตามกำหนดเวลาและมีต้นทุนที่มีประสิทธิภาพสามารถดำเนินการได้หลายวิธี เช่น การจัดซื้อจัดจ้าง การเช่า การยืม การแลกเปลี่ยน ฯลฯ เริ่มตั้งแต่วางแผน เลือกแหล่งขาย การออกคำสั่งซื้อ ตรวจสอบใบส่งของและตรวจรับพัสดุ แจกจ่ายพัสดุและติดตามประเมินผล โดยในปัจจุบันกระทรวงการคลังและกระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศได้มีการพัฒนาระบบการจัดซื้อจัดจ้างแบบอิเล็กทรอนิกส์ (e-Procurement) ในภาครัฐให้ครอบคลุมในทุกหน่วยงานโดยเน้นการบริหารพัสดุให้มีความโปร่งใส เป็นธรรม มีประสิทธิภาพเป็นมาตรฐานสากล สามารถตรวจสอบได้ และพัฒนาแนวทางการปฏิบัติงานที่ดี

3. การใช้งานและการดูแลรักษา ให้ความสำคัญกับการจัดการงานคลังพัสดุ การเก็บรักษาและการซ่อมบำรุง

4. การกำจัดสินทรัพย์ คือ การจำหน่ายสินทรัพย์และการหาทดแทน ดังนั้นการบริหารสินทรัพย์ที่มีอยู่แต่ใช้งานไม่ได้ก็ควรปรับปรุงซ่อมแซมให้ใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีแผนการจัดซื้อสินทรัพย์ใหม่เท่าที่จำเป็นอยู่บนประโยชน์การใช้งานอย่างเหมาะสม คุ้มค่า อย่างแท้จริงต้องมีกระบวนการบริหารสินทรัพย์ที่กระทำอย่างถูกต้องตามกฎระเบียบ

6. การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน (Financial and Performance Reporting)

เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการติดตามและประเมินผล ซึ่งหน่วยงานภาครัฐใช้เป็นเครื่องมือแสดงผลการดำเนินงานและการใช้จ่ายเงินในแต่ละงวด เพื่อยืนยันถึงผลสำเร็จของงานที่ได้ทำข้อตกลงไว้ การรายงานทางการเงินจึงเป็นไปตามเกณฑ์คงค้างยึดถือตามเอกสารกรมบัญชีกลาง ประกอบด้วย

6.1 งบแสดงฐานะการเงิน (Statement of financial position) หรืองบดุล แสดงในรูปสมการทางบัญชี คือ สินทรัพย์ (Asset) = หนี้สิน (Liability) + ส่วนทุน (Owner , s Equity) โดยแสดงความแตกต่างระหว่างรายการหมุนเวียนกับไม่หมุนเวียน ตามสภาพคล่องแต่ละรายการ จำแนกสินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับผลประโยชน์ภายใน 12 เดือน หรือเกินกว่าและจำแนกหนี้สินที่ต้องชำระภายใน 12 เดือน หรือเกินกว่า นับตั้งแต่วันที่กำหนดในงบแสดงฐานะการเงิน โดยระบุรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดที่ชัดเจน

6.2 งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน แสดงประเภทค่าใช้จ่ายตามลักษณะหรือหน้าที่ที่มีต่อหน่วยงาน ทำให้ทราบการดำเนินงานของหน่วยงานมีรายได้มากกว่าหรือน้อยกว่ารายจ่ายในรอบระยะเวลาที่ผ่านมา เพื่อวัดค่าการลงทุน วัดสถานะสินเชื่อและความสำเร็จของการทำกำไรของหน่วยงาน

6.3 งบกระแสเงินสด (Statement of Cash Flow) ต้องรายงานแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีแสดงแหล่งที่มาและใช้ไปของเงินสด และเงินสดสุทธิ ตามกิจกรรมดำเนินการ กิจกรรมการลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน ที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงขององค์กรในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งจะเป็นเครื่องมือประเมินการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์ขององค์กร

6.4 หมายเหตุประกอบงบการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อเปิดเผยข้อมูลที่ไม่อาจแสดงอยู่ภายใต้งบการเงินได้อย่างเพียงพอและชัดเจน องค์ประกอบที่สำคัญในการรายงาน คือ แสดงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงิน และนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้กับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่สำคัญตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด ให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้แสดงอยู่ในงบการเงินแต่เป็นข้อมูลที่จำเป็นในการรายงานฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน งบกระแสเงินสด สินทรัพย์หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นต้องระบุจำนวนเงินที่ผูกพันไว้สำหรับรายจ่ายประเภททุนในอนาคต

การรายงานผลการดำเนินงาน รายงานตามรายงานติดตามผลงบประมาณ และการประเมินผลแผนงาน/โครงการ ตามแบบสำนักงบประมาณกำหนด จัดส่งภายในเดือนตุลาคมของปีงบประมาณนั้นๆ ดังนั้น การเบิกจ่ายงบประมาณต้องแล้วเสร็จภายในปีงบประมาณนั้นๆ เช่นกัน และเป็นไปตามมาตรฐานสำนักงบประมาณกำหนด สำหรับการจัดซื้อจัดจ้างครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้างให้หน่วยงานสามารถก่อหนี้ผูกผันให้แล้วเสร็จภายใน 3 เดือน นับแต่วันเริ่มปีงบประมาณส่วนการจัดซื้ออื่นๆ ก่อหนี้ผูกพันได้ให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน การกำกับดูแลการดำเนินงานให้รายงานผลการดำเนินงานให้คณะรัฐมนตรี และรัฐมนตรีเจ้าสังกัดทุก 3 เดือน ตามแบบสำนักงบประมาณ

7. การควบคุมและตรวจสอบภายใน (Internal Audit and Control)

เป็นกลไกสำคัญในการควบคุมการใช้งบประมาณ ให้เป็นไปในแนวทางที่ถูกต้องและมีผลสัมฤทธิ์สูงสุด ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการบริหารจัดการที่ดี (Good corporate governance) เกิดการบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่รับผิดชอบ (accountability and responsibility) เป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใส (Transparency) และความสามารถตรวจสอบได้ (Audibility) ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and effectiveness of performance) เป็นมาตรการถ่วงดุลอำนาจ (Check and balance) ซึ่งส่งเสริมให้มี การจัดสรรและการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่าเหมาะสมตามลำดับความสำคัญ ให้ได้ผลงานเป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรและเป็นสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning signals) ของพฤติกรรมที่มิชอบในองค์กร จึงเป็นการลดความเสียหายร้ายแรงและความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้

การควบคุมภายใน เป็นกระบวนการที่คณะผู้บริหารและบุคลากรในองค์กรกำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการบรรลุวัตถุประสงค์ที่เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและการรายงานทางการเงินและการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ

ผู้บริหารระดับสูง มีความรับผิดชอบโดยตรงในการจัดการให้มีการควบคุมภายในและประเมินผลการควบคุมภายในขึ้นในองค์กรให้มีประสิทธิภาพ เกิดประสิทธิผลในระดับที่น่าพอใจอยู่เสมอ ด้วยการสร้างบรรยากาศเพื่อให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี และปฏิบัติตนให้เป็นตัวอย่างที่ดีในความซื่อสัตย์ มีคุณธรรมและจริยธรรม ดังนั้น ควรกำหนดบทบาทหน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายในให้เป็นส่วนหนึ่งภายใต้โครงสร้างของการควบคุมภายในที่สามารถทำหน้าที่สอบทานหรือประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงานอย่างเป็นอิสระ

ผู้บริหารระดับรองลงมาทุกระดับ มีหน้าที่รับผิดชอบจัดการการควบคุมภายในของหน่วยงานย่อยที่ตนรับผิดชอบให้สอดคล้องกับระบบการควบคุมภายในในองค์กร และสอบทานการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมที่ใช้บังคับอย่างต่อเนื่อง

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามมาตรฐาน ครอบคลุมและเชื่อมโยงใน 5 กิจกรรม คือ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล ควรให้ความสำคัญในการบริหารทรัพยากรบุคคลขององค์กรให้มีประสิทธิผลบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด แบ่งหน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญให้กับบุคคลหลายคน เพื่อลดความเสี่ยงจากการผิดพลาดหรือการทุจริต โดยไม่มอบหมายให้บุคคลคนเดียวปฏิบัติหน้าที่สำคัญแต่ผู้เดียวแต่ต้นจนจบ ผู้บริหารติดตามผลสำเร็จของงานเปรียบเทียบกับแผนและวิเคราะห์ความแตกต่าง มีการควบคุมการประมวลผลข้อมูลด้วยระบบคอมพิวเตอร์มีการควบคุมทางกายภาพ เพื่อป้องกันรักษาทรัพย์สินที่เสี่ยงต่อการเกิดการเสียหาย การเข้าถึงทรัพย์สินและเอกสารจำกัดเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุญาต และมีการมอบหมายความรับผิดชอบในการดูแลรักษาทรัพย์สินเหล่านั้น โดยมีระบบการควบคุมภายในและธุรกรรมที่สำคัญที่จัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรและพร้อมที่จะนำไปใช้ในการตรวจสอบ ดังนั้น โครงสร้างของหน่วยงานจะต้องจัดให้เหมาะสมกับลักษณะของกิจกรรมของหน่วยงานนั้นๆ ควรเลือกใช้การกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจในระดับต่างๆ และให้ความสำคัญกับระบบและขั้นตอนการทำงานและกระบวนการติดตามผลให้มากกว่าคุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้ได้รับอำนาจ ดังนั้น นโยบายและระบบการบริหารบุคคลที่ชัดเจนเหมาะสมจะช่วยให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น โดยมีคณะกรรมการตรวจสอบและการตรวจสอบภายในเป็นกลไกและเครื่องมือในการช่วยตรวจสอบและสอบทานงานให้เป็นไปตามแผนที่ฝ่ายบริหารวางไว้

การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) เป็นกระบวนการที่ใช้ควบคุมความเสี่ยงการวิเคราะห์ความเสี่ยง และการกำหนดแนวทางการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงฝ่ายบริหารต้องประเมินความเสี่ยงทั้งปัจจัยภายใน และภายนอกที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม ครอบคลุมองค์ประกอบตามมาตรฐาน 5 องค์ประกอบ ดังนั้น การตรวจสอบภายในควรตรวจสอบทางการเงิน การปฏิบัติการบริหาร การปฏิบัติตามข้อกำหนด ระบบสารสนเทศ และการตรวจสอบพิเศษที่ได้รับจากฝ่ายบริหาร หรือเกิดเหตุการณ์ที่ส่อไปในทางทุจริต ผิดกฎหมาย ตามวัตถุประสงค์แต่ละประเภท

และให้ความสำคัญกับการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบภายในในการควบคุมดูแล การสอบทานจากหน่วยงานทั้งภายในและภายนอกองค์กรซึ่งต้องอาศัยกระบวนการและเทคนิคการตรวจสอบภายใน ในการวางแผนงานตรวจสอบการปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบและติดตามผล ดังนั้น ปัจจัยที่สนับสนุนให้ระบบการควบคุมและตรวจสอบภายในของหน่วยงานประสบผลสำเร็จ คือ ผู้บริหารระดับสูงต้องเป็นผู้ริเริ่มในการจัดระบบการควบคุมภายในขึ้นในหน่วยงานและระบบนั้นต้องได้รับการยอมรับมีการประเมินความเสี่ยงและบริหารความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ มีการจัดการทรัพยากรบุคคลอย่างเป็นระบบและเหมาะสม ผู้ปฏิบัติงานทุกระดับมีความซื่อสัตย์ รับผิดชอบในหน้าที่การงาน โดยกำหนดวัตถุประสงค์หน่วยงานที่ชัดเจน มีข้อตกลงร่วมกันของเจ้าหน้าที่ทุกระดับที่จะร่วมกันปฏิบัติงานตามระบบที่วางไว้ ผู้บริหารทุกระดับต้องมีความสามารถในการบริหารงานเพื่อให้หน่วยงานมีระบบควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ สามารถแข่งขันกับผู้อื่นได้โดยให้ความสำคัญกับการบริหารงบประมาณ การจัดสรรเทคโนโลยีสารสนเทศ การจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่ให้มีการนำไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้รับผิดชอบในทุกระดับปฏิบัติอย่างจริงจังและสม่ำเสมอ และเรียนรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อการพัฒนางานให้ดียิ่งขึ้น เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและปรับเปลี่ยนให้ทันเหตุการณ์

กล่าวโดยสรุปมาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 มาตรฐาน ดังนี้

1. การวางแผนงบประมาณ คือ การใช้จ่ายงบประมาณให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชนและประเทศชาติ หน่วยงานต้องกำหนดผลผลิต ผลลัพธ์ ตัวชี้วัด ที่ชัดเจน วัดได้ แผนงานควรมีการจัดลำดับความสำคัญมุ่งผลงานที่เห็นได้ชัด ควบคุมกำกับติดตามประเมินผลอย่างต่อเนื่อง

2. การคำนวณต้นทุนผลผลิต เป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างหนึ่งสำหรับการจัดทำ และบริหารงบประมาณเพราะต้นทุนผลผลิตเป็นตัวที่แสดงถึงราคาของผลผลิตที่รัฐบาลจะต้องจัดซื้อจากหน่วยงาน เป็นตัวชี้วัดอย่างหนึ่งในการวัดประสิทธิภาพในการดำเนินงาน รวมถึงประโยชน์ในการพิจารณาทบทวนการดำเนินงานของหน่วยงานว่างาน/โครงการดังกล่าวจะดำเนินการต่อไปหรือหยุดการดำเนินการหากการดำเนินงานไม่มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ การคำนวณต้นทุนผลผลิตข้อควรระวัง คือ การนับซ้ำซ้อนหรือนับผลผลิตไม่ครบถ้วน การให้น้ำหนักต้องใกล้เคียงความจริง ค่าใช้จ่ายที่นำมาคำนวณต้องถูกต้องตรงกับรายงานทางการเงิน ต้องคำนวณต่อเนื่องอย่างน้อย 3 ปี ติดต่อกันจึงได้ตัวเลขต้นทุนต่อหน่วยที่แม่นยำสามารถนำมาอ้างอิงได้

ดังนั้น ในส่วนราชการจำเป็นต้องจัดวางระบบในการคิดต้นทุนผลผลิตที่เหมาะสมและสามารถแสดงผลได้รวดเร็ว เพื่อประโยชน์ในการควบคุมการดำเนินงานและการติดตามตรวจสอบ นอกจากนั้นจะต้องมีระบบการบริหารต้นทุนที่จะแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

3. การจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง เป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่งที่ก่อให้เกิดการประหยัดในการใช้จ่ายงบประมาณ และจะมีผลกระทบโดยตรงต่อต้นทุนของการผลิต กระบวนการจัดซื้อจัดจ้างที่ดี โปร่งใส ยุติธรรม และตรวจสอบได้ จะช่วยลดการสูญเสียงบประมาณ ดังนั้น ส่วนราชการจะต้องจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้างที่ดี มีแผนในการจัดซื้อจัดจ้างที่จะบ่งบอกว่าจะจัดซื้อจัดจ้างพัสดุชนิดไหน จำนวนเท่าไร ในเวลาใด และจะจัดซื้ออย่างไร เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินงานได้ทันเวลา มีปริมาณ คุณภาพ มีราคาที่เหมาะสมและสมประโยชน์ในการใช้

4. การบริหารทางการเงินและการควบคุมงบประมาณ การควบคุมงบประมาณเป็นกลไกที่จำเป็นสำหรับการประกันว่า ความคล่องตัวทางการงบประมาณที่ส่วนราชการได้รับจากหน่วยงานกลางนั้น จะไม่นำไปสู่การกระจายงบประมาณที่ไม่เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ดังนั้น ภายในส่วนราชการแต่ละระดับจะต้องมีมาตรฐานในการควบคุมงบประมาณ รวมถึงการกำหนดความรับผิดชอบในเรื่องการบัญชีและการเงิน รายการทางบัญชี (Chat of account) จะต้องแสดงถึงรายการที่จำเป็นเหมาะสมเพื่อประโยชน์ในการควบคุมงบประมาณ และคำนวณต้นทุนต่อหน่วย (Unit Cost) สำหรับการรายงานผลการดำเนินงาน รวมถึงมีระบบการอนุมัติ ตรวจสอบ เช็คกระทบยอด และการบันทึกเพื่อควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณ

5. การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการติดตามและประเมินผล เป็นการแสดงความโปร่งใสของการใช้จ่ายเงิน ประสิทธิผลและประสิทธิภาพในการปฏิบัติเป็นเครื่องมือที่ใช้กำกับการดำเนินงานขององค์กรต่าง ๆ เพื่อจะบ่งชี้ถึงผลการดำเนินงานและการใช้จ่ายในแต่ละช่วงเวลา รวมถึงเป็นข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์ในการตัดสินใจของรัฐบาลว่าควรจะดำเนินกิจกรรมหรือมีหน่วยงานนั้นต่อไปหรือไม่อย่างไร

6. การบริหารสินทรัพย์ สินทรัพย์นับเป็นปัจจัยสำคัญยิ่งในการดำเนินงานของทุกองค์กร หากองค์กรมีการใช้สินทรัพย์ที่ไม่คุ้มค่าหรือไม่มีประสิทธิภาพก็จะเป็นผลให้มีต้นทุนในการดำเนินงานสูงกว่าที่ควรจะเป็น สาเหตุทั่วไปของการสิ้นเปลืองงบประมาณอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ ได้แก่ ไม่มีการาบำรุงรักษาสินทรัพย์ ความสูญหาย การจัดซื้อสินทรัพย์ใหม่ในขณะที่สินทรัพย์เดิมยังสามารถใช้งานได้ การขาดความชัดเจนของกฎระเบียบในการขายสินทรัพย์เดิมไม่ก่อให้เกิดผลผลิต รวมถึงการขาดการบริหารสินทรัพย์ที่มีอยู่ให้บังเกิดผลประโยชน์สูงสุด

ดังนั้น องค์กรภาครัฐจึงจำเป็นต้องมีการบริหารสินทรัพย์ที่มีอยู่ให้เกิดสัมฤทธิ์ผล และมีการจัดซื้อสินทรัพย์ใหม่เท่าที่จำเป็นอย่างแท้จริง

7. การตรวจสอบภายใน การปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณจากงบประมาณแบบแผนงานไปสู่ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน จะมีการลดบทบาทของหน่วยงานกลางที่เคยทำหน้าที่ในการควบคุมการดำเนินงานส่วนราชการ และให้ส่วนราชการมีความคล่องตัวในการบริหารงบประมาณมากขึ้นในขณะเดียวกันอาจจะส่งผลให้มีการใช้งบประมาณอย่างไม่มีประสิทธิภาพได้ ดังนั้น การตรวจสอบภายใน จึงถือเป็นกลไกที่สำคัญในการควบคุมการใช้งบประมาณให้เป็นไปในทิศทางที่ถูกต้องและมีสัมฤทธิ์ผล หน่วยงานที่มีระบบการตรวจสอบภายในที่ดี จะช่วยลดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงาน และป้องกันความเสียหายในการปฏิบัติงานได้ กระบวนการตรวจสอบภายในจึงเป็นเรื่องที่สำคัญที่ผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานต้องให้ความสนใจ เพื่อให้การควบคุม และการปฏิบัติงานบรรลุประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของหน่วยงาน

**3. ปัญหาในการบริหารและจัดทำงบประมาณ**

สำนักงบประมาณ (http://202.28.92.121/UserFiles/File/report-bud.doc สืบค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 24 กันยายน 2551) ได้สรุปปัญหาอุปสรรคจุดบกพร่องที่กระทบต่อความสำเร็จในการใช้เครื่องมืองบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ ซึ่งเป็นโครงการศึกษาแนวทางการปรับปรุงระบบงบประมาณโดยสำนักงบประมาณ สำนักนายกรัฐมนตรี ร่วมกับคณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ดังนี้

1. ผู้บริหารระดับนโยบาย ต้องการเพียงผลักดันสิ่งที่ตนประสงค์ให้บรรลุผลสำเร็จ แต่ขาดการวิเคราะห์ความเหมาะสมกระบวนการจัดทำงบประมาณรายจ่าย

2. ผู้บริหารระดับสูง ไม่ได้ให้ความสำคัญการปรับปรุงระบบงบประมาณปล่อยให้เป็นภารกิจประจำ

3. ความรู้ด้านการจัดทำงบประมาณของบุคลากรที่รับผิดชอบแตกต่างกันทำให้ไม่สามารถปรับปรุงระบบงบประมาณได้

4. ผู้ปฏิบัติให้ความสำคัญกับการได้งบประมาณเพื่อปฏิบัติตามภารกิจและกิจกรรม แต่ไม่ค่อยให้ความสำคัญกับการติดตามประเมินผลการทำงาน

5. ผู้ปฏิบัติใช้ภารกิจประจำและงบประมาณเป็นตัวตั้งในการเริ่มคิดเพื่อวางแผนและจัดทำงบประมาณมากกว่าการแปลงเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ ตัวชี้วัด สู่ผลผลิต/โครงการและกิจกรรม

6. ส่วนราชการยังยึดติดกับระบบงบประมาณแบบเดิม (line item) เมื่อส่วนราชการรับทราบกระบวนการ/ขั้นตอน เครื่องมือใหม่ๆ ของระบบงบประมาณก็ใช้เป็นเพียงกลไกเสริมไม่ใช่กลไกหลัก

7. ขาดแผนและเป้าหมายความสำเร็จในการปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงานเพื่อรองรับระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์

8. แบบฟอร์มในคู่มือการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี ยังไม่สะดวกต่อการตรวจสอบความเชื่อมโยงระหว่างเป้าหมายข้อมูลต่างๆ ของเครื่องมืองบประมาณ เช่น MTEF การทบทวนผลผลิต กิจกรรม ผลการประเมินจาก PART

9. ขาดระบบการให้ความช่วยเหลือ ทำให้หน่วยงานต่างๆ เมื่อได้รับเอกสารคู่มือที่เกี่ยวข้องกับวิธีงบประมาณ และขาดความเข้าใจไม่สามารถปรึกษาได้

10. การจัดการงบประมาณ วางแผน จัดทำ ติดตามและประเมินผล ยังคงเป็นแบบต่างคนต่างทำ ทำให้ไม่สามารถแปลงเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ ตัวชี้วัด สู่ผลผลิต โครงการ/กิจกรรม อย่างมีประสิทธิภาพ

11. ข้อมูลประกอบการจัดทำงบประมาณ วางแผน จัดทำ ติดตามประเมินผล กระจัดกระจายอยู่ตามแหล่งต่างๆ ทำให้ยากต่อการใช้งาน

12. ราชการส่วนภูมิภาคยังคงจัดการงบประมาณแบบเดิม เพราะขาดความรู้และทักษะในการจัดการงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์

13. ขาดการบูรณาการข้อมูลระหว่างราชการส่วนภูมิภาค ส่วนกลาง ส่งผลให้ขาดข้อมูลประกอบการจัดทำคำขอและวิเคราะห์งบประมาณที่มีประสิทธิภาพ

14. การจัดทำคำขอ จะใช้ความไม่คล่องตัวในการปฏิบัติงานเป็นตัวตั้งขาดความชัดเจนในการวิเคราะห์ที่เชื่อมโยงสู่เป้าหมายผลผลิตและกระบวนการนำส่งผลผลิต

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (http:/financial.obec.go.th/work/2_6-8-47.doc สืบค้นข้อมูลเมื่อวันที่ 24 กันยายน 2551) ได้ตรวจพบปัญหาการบริหารงบประมาณ ไว้ว่า การบริหารงานคลังมีกระบวนการเกี่ยวข้องหลายประการ เริ่มตั้งแต่การจัดการรายได้ การกำหนดโครงการดำเนินการและการจัดทำงบประมาณการใช้จ่ายเงิน ตลอดจนการบริหารพัสดุและการดูแลทรัพย์สิน จากการตรวจสอบการปฏิบัติงานคลังของหน่วยงานของรัฐมีข้อบกพร่องหลายประการซึ่งสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. ข้อบกพร่องจากการปฏิบัติไม่ถูกต้องตามระเบียบ กรณีนี้ยังไม่ถือว่าเป็นการทุจริต คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะแจ้งให้ปฏิบัติให้ถูกต้องและอาจแจ้งให้ดำเนินการทางวินัยกับผู้ที่เกี่ยวข้องหากพบว่าจงใจหรือประมาทเลินเล่อในการปฏิบัติหน้าที่ และในบางกรณีอาจเป็นเรื่องที่ต้องมีผู้รับผิดชอบทางแพ่งชดใช้เงินให้แก่หน่วยงานของรัฐ

2. กรณีมีพฤติการณ์น่าเชื่อว่าเป็นการทุจริต ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 1 ได้ให้นิยามของคำว่า “โดยทุจริต” หมายถึง “เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น” คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะแจ้งให้ดำเนินการทางกฎหมายทางแพ่งและทางวินัยกับผู้ที่เกี่ยวข้อง

ซึ่งรายละเอียดของข้อตรวจสอบทั้ง 2 กรณี ดังกล่าวมีดังนี้

1. กรณีปฏิบัติไม่ถูกต้องตามระเบียบ สามารถแยกได้ดังนี้

1.1 การจัดเก็บรายได้

ปัญหาที่พบในการจัดเก็บรายได้ของหน่วยงานของรัฐได้แก่ การประเมินหรือเรียกเก็บเงินไม่ถูกต้องและไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด การไม่ส่งมอบเงินที่จัดเก็บได้ตามระเบียบที่กำหนด และปล่อยให้มีการส่งมอบเงินล่าช้า

1.2 การเงิน ข้อปฏิบัติทางการเงินของหน่วยงานของรัฐ ได้แก่

1.2.1 การเก็บรักษาเงิน มีข้อบกพร่องในการเก็บรักษาเงินที่พบมาก คือ เก็บรักษาเงินในมือเกินกว่าวงเงินที่ระเบียบกำหนด ผู้บังคับบัญชาไม่ควบคุมให้กรรมการเก็บรักษาเงินตรวจนับเงินสดที่เก็บรักษารวมทั้งหลักฐานแทนตัวเงิน และควบคุมดูแลมิให้เจ้าหน้าที่เก็บรักษาเงินสดในมือเกินกว่าที่ระเบียบกำหนด

1.2.2 กรรมการเก็บรักษาเงินปฏิบัติหน้าที่ไม่เคร่งครัดตามระเบียบ ปล่อยให้กรรมการเพียงคนเดียวถือกุญแจตู้นิรภัย ไม่ทำการตรวจสอบเงินสด และหลักฐานแทนตัวเงินต่าง ๆ และไม่จัดทำรายงานเงินคงเหลือประจำวัน และรายงานให้ผู้บังคับบัญชาทราบ

1.2.3 การรับส่งเงินที่ธนาคาร หรือสถานที่อื่นนอกสำนักงาน หัวหน้าหน่วยงานของรัฐจะต้องแต่งตั้งกรรมการและอาจจัดให้มีเจ้าหน้าที่ตำรวจอารักขาเงินที่ไปรับหรือ ส่งตามระเบียบกำหนดแต่ปรากฏว่ามีหลายแห่งปฏิบัติไม่เคร่งครัดตามระเบียบ ไม่ให้กรรมการทุกคนร่วมกันไปรับหรือส่งเงินและไม่จัดให้มีเจ้าหน้าที่ตำรวจไปอารักขา

1.2.4 เงินยืมทดรอง

1) ผู้รับผิดชอบไม่เร่งรัดติดตามให้ผู้ยืมส่งใช้เงินยืมภายในกำหนดซึ่งอาจจะเกิดความเสียหายขึ้นได้ เมื่อมีการโอน ย้าย ออกจากราชการ หรือการตายของผู้ยืม ทำให้ไม่สามารถเรียกให้ผู้ยืมส่งใช้เงินยืมหรือใบสำคัญได้

2) การอนุมัติเงินยืมให้กับผู้ยืมซึ่งยังคงค้างส่งเงินยืม ซึ่งไม่เป็นไปตามที่ระเบียบกำหนดทำให้มีหนี้เงินยืมของผู้ยืมรายเดียวกันค้างหลายรายการ โดยไม่มีการส่งใช้การใช้จ่ายเงินงบประมาณ เบิกจ่ายเงินเกินวงเงินอนุญาต เงินรับฝากต่าง ๆ เช่น เงินมัดจำประกันสัญญา เงินประกันการใช้น้ำ เงินภาษี ณ ที่ จ่าย และเงินรับฝากอื่น ๆ หน่วยงานของรัฐมิได้จ่ายคืนเมื่อพ้นภาระผูกพันหรือนำส่งหน่วยงานที่มีหน้าที่รับเงินนั้น ๆ ตามที่ระเบียบกำหนดเมื่อมีการตรวจสอบการคลัง โดยเฉพาะการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินและพบว่ามีการปฏิบัติผิดระเบียบในการเบิกจ่ายเงิน การทักท้วงจะมี 2 ลักษณะ คือ

(1) ให้เรียกเงินคืนสถานเดียว

(2) ให้เรียกเงินคืนหรือขอทำความตกลงกับกระทรวงการคลัง

กรณีการเรียกเงินคืนสถานเดียวมักจะเป็นกรณีเบิกจ่ายเงินโดยไม่มีระเบียบกำหนดให้เบิกจ่ายได้ เบิกจ่ายผิดระเบียบโดยที่การเบิกจ่ายเงินนั้น หน่วยงานของรัฐเป็นฝ่ายเสียประโยชน์โดยชัดแจ้งหรือเสียในเรื่องที่ไม่จำเป็นต้องเสีย เช่น การเบิกค่าใช้จ่ายในการเดินทางเป็นค่าขนย้ายครอบครัวเกินสิทธิ การเบิกจ่ายค่าโทรศัพท์ทางไกลโดยไม่มีหลักฐานว่าใช้ ในราชการส่วนกรณีให้เรียกเงินคืนหรือขอทำความตกลงกับกระทรวงการคลัง เช่น การเบิกจ่ายเงินเกินงบประมาณ การเบิกจ่ายเงินผิดหมวดรายจ่าย เป็นต้น ซึ่งหน่วยงานของรัฐต้องชี้แจงเหตุผลความจำเป็นเพื่อประกอบการพิจารณาด้วย

1.3 การบัญชี

หน่วยงานของรัฐต้องจัดทำบัญชีให้ครบถ้วนถูกต้องตามรูปแบบที่กระทรวงการคลังกำหนดข้อบกพร่องทางบัญชีที่พบอยู่เสมอ คือ

1.3.1 ลงรายการไม่ถูกต้อง จัดทำบัญชีแยกประเภทไว้ไม่ครบถ้วนตามประเภทของเงิน ที่เกิดขึ้นนอกจากนี้ยังมีกรณีที่ทำบัญชีและทะเบียนต่าง ๆ ไม่ถูกต้องและครบถ้วนตามที่กระทรวงการคลังกำหนดบางแห่งไม่ได้จัดทำบัญชีแยกประเภทหรือยังคงจัดทำบัญชีที่เข้าใจหรือเคยปฏิบัติซึ่งไม่ถูกต้องอาจทำให้เกิดความเสียหายได้

1.3.2 การคำนวณและลงรายการผิดพลาดอยู่เป็นประจำ ทำให้ยอดทางบัญชีผิดพลาด สับสนไม่อาจพิสูจน์ยอดบัญชีต่าง ๆ ได้ อาจเป็นเหตุให้เกิดเงินขาดบัญชี เงินเกินบัญชี

1.3.3 ไม่จัดทำรายการบัญชีตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในระเบียบ เช่น

1) รายงานเงินคงเหลือประจำวัน

2) งบทดรองรายเดือน

3) รายงานบัญชีแยกประเภท

4) งบแสดงฐานะการเงินและงบประมาณอื่น ๆ

1.4 การพัสดุ ได้แก่

1.4.1 ลงรายการไม่ถูกต้อง จัดทำบัญชีแยกประเภทไม่ถูกต้องครบถ้วนตามชนิดและรายการรวมทั้งไม่ให้เลขหมายประจำครุภัณฑ์

1.4.2 การตรวจสอบพัสดุประจำปี ก่อนสิ้นเดือนกันยายนของทุกปีไม่ได้แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ เพื่อตรวจสอบการรับ-จ่ายพัสดุประจำปี และตรวจนับพัสดุคงเหลือ งวดตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคมปีก่อนจนถึงวันที่ 30 กันยายน ปีปัจจุบันหรือมีการแต่งตั้งแต่เจ้าหน้าที่ไม่ได้ดำเนินการตรวจสอบอย่างจริงจัง เช่น บางอย่างมีในรายการแต่ข้อเท็จจริงไม่มี เป็นต้น

1.4.3 การจัดซื้อจัดจ้างไม่ได้ดำเนินการตามระเบียบ เช่น

1) ต่ออายุสัญญาจ้างให้กับผู้รับจ้างโดยไม่มีเหตุอันสมควร ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในระเบียบ

2) ผู้ควบคุมงานหรือกรรมการตรวจการจ้างไม่ปฏิบัติหน้าที่ ตามระเบียบปล่อยปละละเลยไม่ควบคุมตรวจสอบการก่อสร้างเป็นระยะๆ จนกระทั่งงานเสร็จจึงพบข้อบกพร่องหรือรับมอบงานโดยที่งานยังไม่แล้วเสร็จ

1.4.4 การให้เช่าอาคาร แผงลอย ตลาดสด และทรัพย์สินอื่น ๆ เมื่อหมดสัญญาไม่ได้เรียกประมูลหรือเรียกผู้เช่าทำสัญญาใหม่

1.4.5 ทรัพย์สินที่ชำรุดหรือเสื่อมสภาพใช้การไม่ได้ไม่ทำการซ่อมแซมหรือจำหน่ายออกจากบัญชีการทุจริต

2. กรณีมีพฤติการณ์น่าเชื่อว่าเป็นการทุจริต

2.1 มูลเหตุแห่งการทุจริต อาจแยกเป็นหัวข้อใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

2.1.1 เกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับต่าง ๆ

2.1.2 วิธีปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ถ้าหากมิได้มีการกำหนดอำนาจหน้าที่ของแต่ละบุคคลไว้ให้เป็นที่แน่นอนและรัดกุมหรือให้บุคคลคนเดียวกันทำงานหลายหน้าที่ก็เป็นช่องทางที่จะก่อให้เกิดการทุจริตได้ง่าย

2.1.3 ผู้ปฏิบัติขาดสมรรถภาพในการปฏิบัติงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการเงินและบัญชีหรือไม่มีความซื่อสัตย์สุจริต ตลอดจนความประพฤติและอุปนิสัยส่วนตัวไม่เรียบร้อยหรือเป็นบุคคลที่มีสิ่งแวดล้อมบีบบังคับ เช่น รายได้ไม่เพียงพอ หากเกิดกรณีจำเป็นก็อาจทำการทุจริตได้

2.2 กรณีมีพฤติการณ์น่าเชื่อว่าเป็นการทุจริตยังสามารถแยกตามบทบาทหน้าที่ของแต่ละงานได้ดังนี้

2.2.1 ด้านการเงิน

1) เจ้าหน้าที่คนเดียวทำหน้าที่ทั้งการรับเงิน การจ่ายเงิน การเก็บรักษาเงินและจัดทำเอกสารการรับ - จ่าย ตลอดจนลงบัญชี

2) การเก็บรักษาเงิน ถึงแม้จะมีการแต่งตั้งกรรมการเก็บรักษาเงินไว้แต่กรรมการไม่ปฏิบัติหน้าที่ โดยมอบกุญแจให้กรรมการคนเดียวเป็นผู้เก็บรักษา และทำการเปิดและปิดตู้นิรภัยหรือไม่มีที่เก็บเงินเป็นสัดส่วน

3) การรับและการจ่ายเงิน ไม่มีเจ้าหน้าที่คอยตรวจสอบหลักฐานก่อนหรือหลังการรับและจ่ายเงิน

2.2.2 ด้านการบัญชี

1) ทำบัญชีไว้ยุ่งยากสับสน ไม่ถูกต้องตามหลักบัญชี รายงานในบัญชีมีการขูดลบขีดฆ่า ไม่มีการรวมยอดหรือปิดบัญชีแสดงยอดคงเหลือ

2) ไม่มีหลักฐานหรือเรื่องราวประกอบการรับและจ่ายเงิน หรือมีแต่แยกเก็บไว้ต่างหาก

3) ไม่มีการตรวจสอบเป็นการภายในว่าทำบัญชีถูกต้องหรือไม่

2.2.3 ด้านการพัสดุ

1) ไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบพัสดุ

2) การตรวจรับเงินไม่ถูกต้องตามสัญญาหรือข้อกำหนด

3) การเอื้อประโยชน์ให้แก่บุคคลภายนอก

วิธีการทุจริตที่ตรวจพบพอจะสรุปได้ดังนี้

1. การทุจริตเงินสด ได้แก่

1.1 การใช้อำนาจดำเนินการไม่ถูกต้อง เช่น เจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจากผู้มีอำนาจไปติดต่อขอรับเงินจากธนาคารเป็นประจำจนพนักงานธนาคารรู้จักคุ้นเคย แล้วนำเงินที่ได้รับเข้าบัญชีส่วนตัว

1.2 การสมคบกันระหว่างเจ้าหน้าที่การเงินกับเพื่อนร่วมงานที่มีหน้าที่เหมือนกัน กระทำการทุจริต เช่น ปลอมลายเซ็นผู้มีอำนาจ แล้วนำไปเบิกเงินจากธนาคาร

1.3 การแก้ไขเอกสาร โดยเจ้าหน้าที่การเงินนำใบถอนเงินจากธนาคารให้ผู้มีอำนาจลงนาม เมื่อเรียบร้อยแล้วเจ้าหน้าที่ผู้นั้นจะแก้ไขจำนวนเงินให้สูงขึ้น

1.4 แก้ไขใบเสร็จรับเงินฉบับเก่าแล้วนำมาเบิกเงินอีก เช่น แก้ไขวันที่ในใบเสร็จรับเงิน แล้วนำมาประกอบฎีกาเพื่อขออนุมัติเบิกจ่ายเงินให้แก่ผู้มีสิทธิอีก

1.5 กรณีที่มียอดเงินสดคงเหลือยกไปในวันรุ่งขึ้นในสมุดเงินสด เจ้าหน้าที่จะยกยอดไปในหน้าถัดไปของสมุดเงินสดต่ำกว่ายอดที่ปรากฏในหน้าที่ผ่านมา

2. รับชำระเงินโดยออกใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้ชำระเงินถูกต้องแต่แก้ไขคู่ฉบับใบเสร็จรับเงินที่อยู่ในเล่มให้ต่ำกว่าความเป็นจริง แล้วทุจริตยอดเงินที่แตกต่างกัน

3. แก้ไขตัวเลขในเช็คให้สูงขึ้น โดยเติมตัวเลขข้างหน้าและนำไปขึ้นเงินที่ธนาคารแล้วยักยอกเงินส่วนที่เกินไปใช้ส่วนตัว

4. รับเงินแล้วลงบัญชีเงินสด โดยไม่นำฝากธนาคารเมื่อถึงวันปิดบัญชีจะมียอดเงินคงเหลือยกไปในวันรุ่งขึ้นแต่ลงยอดยกมาให้ต่ำกว่าความเป็นจริงแล้วนำเงินสดส่วนที่เกินไปหมุนใช้ส่วนตัว

5. ใบเสร็จรับเงินฉบับสำเนาที่ติดกับต้นขั้วหรือติดกับเล่มเขียนด้านหลังว่า “ยกเลิก” หรือ“เสีย” แต่ไม่มีต้นฉบับ (ฉบับตัวจริง) เป็นหลักฐานให้ตรวจสอบ ปรากฏว่าผู้รับเงินได้ออกใบเสร็จรับเงินโดยไม่ได้ใช้สำเนา แล้วนำเงินที่รับมาไปใช้ส่วนตัววิธีการนี้ต้องออกไปสุ่มตรวจนอกสถานที่

6. ใช้ใบเสร็จรับเงินเก่าที่ได้เจาะปรุแล้ว แต่เจาะปรุไม่หมด โดยมีเจตนาเพื่อออกไปเก็บเงินจากลูกหนี้แล้วไม่ลงบัญชีและยักยอกเงินไปใช้ส่วนตัว

7. บันทึกรายการฝากเงินในบัญชีเงินฝากธนาคาร โดยมีใบฝากเงินของธนาคารเป็นหลักฐานในการนำฝากแต่ปรากฏว่าเมื่อนำสมุดเงินฝากธนาคารมาตรวจสอบ จะไม่มียอดเงินที่ฝากธนาคารปรากฏในสมุดแล้วนำเงินฝากธนาคารไปใช้ส่วนตัว

8. นำเช็คซึ่งสั่งจ่ายในนามเจ้าหนี้หรือผู้มีสิทธิรับเงินแต่ไม่ได้ขีดฆ่าคำว่า “หรือตามคำสั่ง”หรือ “หรือผู้ถือ” ออกไปเบิกเงินแล้วนำเงินไปใช้เป็นประโยชน์ส่วนตัว

9. เสนอผู้บังคับบัญชาถอนเงินเพื่อซื้อตั๋วแลกเงิน เมื่อผู้บังคับบัญชาลงนามแล้วกลับระงับการส่งหนังสือและถอนเงินสดนำไปใช้ส่วนตัว

กล่าวโดยสรุป ปัญหาการบริหารงบประมาณเกิดจากการขาดการวางแผนการใช้งบประมาณทำให้เกิดความขัดข้องหรืออุปสรรคในการปฏิบัติ ขาดข้อมูลพื้นฐานในการทำงบประมาณ ผู้บริหารขาดการติดตามผลการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติ ทำให้เกิดความสูญเสียหรือความไม่มีประสิทธิผลในการปฏิบัติงาน

**4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง**

สมใจ ขำรักษา (2546) การวิจัยเรื่อง ความคิดเห็นของผู้บริหารระดับกลางและผู้ปฏิบัติงานการเงิน ที่มีต่อการบริหารงบประมาณแผ่นดินของมหาวิทยาลัยรามคำแหง ผลการวิจัยพบว่า

1. บุคลากรมหาวิทยาลัยมีความคิดเห็นต่อการบริหารงบประมาณแผ่นดินของมหาวิทยาลัยรามคำแหงโดยรวมทุกด้านและในแต่ละด้านอยู่ในระดับมาก ยกเว้น ด้านการจัดซื้อจัดจ้าง บุคลากรมหาวิทยาลัยที่สังกัดสำนักต่างกันและมีวุฒิการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี มีความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลางด้านการเบิกจ่ายและเก็บรักษาเงิน บุคลากรมหาวิทยาลัยที่มีสังกัดสถานภาพ วุฒิการศึกษาสูงสุด และประสบการณ์ในตำแหน่งต่างกัน มีความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนด้านการจัดทำบัญชี บุคลากรมหาวิทยาลัยสังกัดคณะต่างกัน มีความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง

2. การเปรียบเทียบความคิดเห็นของบุคลากรมหาวิทยาลัยที่มีต่อการบริหารงบประมาณแผ่นดินโดยรวมทุกด้านและในแต่ละด้าน จำแนกตามสังกัด พบว่า ด้านการเบิกจ่ายและเก็บรักษาเงิน ด้านการจัดทำบัญชี บุคลากรมหาวิทยาลัยมีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 จำแนกตามสถานภาพและวุฒิการศึกษาสูงสุด พบว่า บุคลากรมหาวิทยาลัยมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 จำแนกตามประสบการณ์ในตำแหน่ง พบว่า โดยรวมทุกด้านและด้านการเบิกจ่ายและเก็บรักษาเงิน บุคลากรมหาวิทยาลัยมีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

พวงทิพย์ ศรีไพรวรรณ (2547) การวิจัยเรื่อง การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ผลการวิจัยพบว่า

1. บุคลากรมหาวิทยาลัยโดยรวม ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม โดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก 7 ด้าน คือ ด้านการตรวจสอบภายใน ด้านการจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง ด้านการบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณ ด้านการรายงานทางการเงินและ

ผลการดำเนินงาน ด้านการคำนวณต้นทุนผลผลิต ด้านการวางแผนงบประมาณ และด้านการบริหารสินทรัพย์

2. ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม โดยรวมและเป็นรายด้าน 6 ด้าน ไม่แตกต่างกัน แต่ผู้บริหารมีความคิดเห็นด้วยในด้านการรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงานมากกว่าผู้ปฏิบัติงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

รัชนี ปุณโณทก (2548) การวิจัยเรื่อง การประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลการวางแผนงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน : กรณีศึกษามหาวิทยาลัยราชภัฏสวนดุสิต ผลการวิจัยพบว่า

1. มหาวิทยาลัยราชภัฏสวนดุสิตมีการวางแผนกลยุทธ์ที่สอดคล้องตามหลักเกณฑ์ทางวิชาการเป็นส่วนใหญ่ แต่ยังมีบางส่วนที่ไม่สามารถมีการวางแผนกลยุทธ์ที่สมบูรณ์ตามหลักเกณฑ์ทางวิชาการทั้งหมด เนื่องจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนงบประมาณยังขาดความรู้ความเข้าใจและประสบการณ์ที่เพียงพอโดยเฉพาะในเรื่องของการจัดทำผลผลิตเป้าหมายขององค์กรและหลักเกณฑ์การวางแผนกลยุทธ์บางส่วนนั้นไม่สามารถนำมาใช้ได้จริงกับองค์กร

2. การจัดโครงสร้างแผนงาน งาน/โครงการของมหาวิทยาลัยบางส่วนยังไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของการจัดโครงสร้างแผนงาน ทำให้ยังมีปัญหาความซ้ำซ้อน ความแตกแยกของโครงสร้างแผนงาน และยังทำให้แผนงานยังไม่สามารถเป็นเครื่องมือในการจัดสรร ควบคุม และประเมินผลการดำเนินงานของมหาวิทยาลัยได้อย่างสมบูรณ์

3. ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลางนั้นสืบเนื่องมาจากการกำหนดผลผลิตของมหาวิทยาลัยที่มีจำนวนมากมีความซ้ำซ้อน และบางส่วนไม่มีลักษณะเป็นผลผลิตที่ดี ส่งผลให้การประมาณการรายจ่ายตามผลผลิตที่มีความล่าช้าและยังไม่มีความสมบูรณ์มากนัก ซึ่งในการประมาณรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลางนั้นต้องอาศัยข้อมูลจากการคำนวณต้นทุนผลผลิตซึ่งเป็นขั้นตอนที่ 2 ของมาตรการการจัดการทางการเงิน 7 ประการมาเป็นส่วนสำคัญในการวิเคราะห์จึงทำให้ไม่สามารถวิเคราะห์ต่อได้ว่าข้อมูลการคำนวณต้นทุนตลอดจนรายจ่ายต่างๆ นั้นมีความถูกต้องมากน้อยเพียงใด

ชูศรี มธุรสสุวรรณ (2548) การศึกษาสภาพและปัญหาการบริหารงานงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของโรงเรียนคาทอลิก สังกัดฝ่ายการศึกษาอัครสังฆมณฑลกรุงเทพฯ ผลการวิจัยพบว่า

1. สภาพการบริหารงานงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ด้านการวางแผนงบประมาณ ด้านการจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง ด้านการบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณ ด้านการรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงานและด้านการบริหารสินทรัพย์มีการดำเนินการตามมาตรฐานแต่ละด้านมากกว่าร้อยละ 50 ส่วนด้านการคำนวณต้นทุนผลผลิตและด้านการตรวจสอบภายในมีการดำเนินการตามมาตรฐานแต่ละด้านน้อยกว่าร้อยละ 50

2. ปัญหาการบริหารงานงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในภาพรวม ด้านการวางแผนงบประมาณ ด้านการจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง ด้านการบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณ ด้านการรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน ด้านการบริหารสินทรัพย์และด้านการตรวจสอบภายใน มีปัญหาระดับน้อย ยกเว้นด้านการคำนวณต้นทุนผลผลิตที่มีปัญหาระดับปานกลาง

พิศิษฐ์ ชัยดิเรก (2549) การวิจัยเรื่อง ความรู้ความเข้าใจ ปัญหาพร้อมเสนอแนวทางการพัฒนาของผู้ปฏิบัติงานในการจัดทำงบประมาณ แบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ของมหาวิทยาลัยรามคำแหง พบว่า

1. ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจในการจัดทำงบประมาณ แบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ของมหาวิทยาลัยรามคำแหง อยู่ในระดับปานกลาง

2. ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่มีปัญหาในการจัดทำงบประมาณ แบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ของมหาวิทยาลัยอยู่ในระดับปานกลาง

3. การศึกษาเปรียบเทียบลักษณะของปัญหาในการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ของมหาวิทยาลัยรามคำแหงกับสภาพภูมิหลังของผู้ปฏิบัติงานที่แตกต่างกันโดยภาพรวมพบว่า ส่วนใหญ่ไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

4. ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่ มีทัศนะต่อข้อเสนอแนะและแนวทางในการพัฒนาการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ของมหาวิทยาลัยรามคำแหงอยู่ในระดับเห็นด้วย

มยุรา คีรีราช (2549) การวิจัยเรื่อง “ปัญหาการบริหารวิธีการงบประมาณเงินรายได้ของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม พบว่า

1. ผู้บริหารระดับคณะ ผู้ปฏิบัติงานระดับคณะด้านการงบประมาณและผู้ปฏิบัติงานระดับคณะด้านการเงิน บัญชีและพัสดุ มีปัญหาการบริหารวิธีการงบประมาณเงินรายได้ของ

มหาวิทยาลัยมหาสารคาม โดยรวมและรายด้านทั้ง 4 ด้าน อยู่ในระดับปานกลาง เรียงลำดับค่าเฉลี่ยสูงสุดไปค่าเฉลี่ยต่ำสุด คือ ด้านการอนุมัติงบประมาณ ด้านการจัดทำงบประมาณ ด้านการบริหารงบประมาณ และด้านการควบคุมงบประมาณ

2. กลุ่มสาขาวิชาด้านมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ กลุ่มสาขาวิชาด้านวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีและกลุ่มสาขาวิชาด้านวิทยาศาสตร์สุขภาพ มีปัญหาการบริหารวิธีการงบประมาณเงินรายได้ของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม โดยรวมและรายด้านทั้ง 4 ด้านอยู่ในระดับปานกลาง เรียงลำดับจากค่าเฉลี่ยสูงสุดไปค่าเฉลี่ยต่ำสุด คือด้านการอนุมัติงบประมาณ ด้านการจัดทำงบประมาณ ด้านการบริหารงบประมาณและด้านการควบคุมงบประมาณ

3. ผู้ปฏิบัติระดับคณะ ในตำแหน่งหน้าที่ที่แตกต่างกัน และปฏิบัติหน้าที่ในกลุ่มสาขาวิชาแตกต่าง มีปัญหาในการบริหารวิธีการงบประมาณเงินรายได้ของมหาวิทยาลัยไม่แตกต่างกัน

4. บุคลากรมหาวิทยาลัยระบุสาเหตุที่ทำให้เกิดปัญหาในการบริหารวิธีการงบประมาณเงินรายได้ของมหาวิทยาลัยมหาสารคาม ส่วนใหญ่เกิดจากนโยบายและการกำหนดเกณฑ์การจัดสรรของมหาวิทยาลัย การขออนุมัติเบิกจ่ายตามแผนปฏิบัติการเป็นรายไตรมาส การกำหนดระยะเวลาการชำระเงินของนิสิตยาวนาน นโยบายมหาวิทยาลัยในการบริหารงบประมาณเงินรายได้แบบสมจริงข้อมูลในระบบอิเล็กทรอนิกส์ (MIS) ไม่เป็นปัจจุบันและบุคลากรที่รับผิดชอบขาดประสบการณ์เปลี่ยนงานย่อยไม่ต่อเนื่อง

5. แนวทางเกี่ยวกับวิธีการแก้ปัญหาในการบริหารวิธีการงบประมาณ

5.1 ด้านนโยบาย มหาวิทยาลัยควรมีการปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดสรรงบประมาณเงินรายได้ใหม่ โดยคำนึงการให้บริการนิสิตเป็นสำคัญ กำหนดนโยบายในการบริหารงบประมาณให้สอดคล้อง หรือเอื้อต่อสภาพและสภาวการณ์ ของคณะ/หน่วยงานต่างๆ

5.2 ด้านระบบข้อมูลสารสนเทศ มหาวิทยาลัยต้องพัฒนาระบบฐานข้อมูลให้สามารถรองรับความถูกต้องของผู้ใช้ให้ดีกว่าเดิม มีความถูกต้อง เชื่อถือได้ และเป็นปัจจุบัน

5.3 ด้านบุคลากร มหาวิทยาลัยต้องพัฒนาทักษะด้านนโยบาย แผน และงบประมาณให้กับบุคลากรที่มีหน้าที่ในการวิเคราะห์งบประมาณของหน่วยงาน เพื่อเกิดความรู้ความเข้าใจหลักการและวิธีการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ตลอดจนฝึกอบรมเชิงปฏิบัติการให้กับบุคลากรที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องและถือเป็นแนวปฏิบัติเดียวกัน

**5. กรอบแนวคิดในการศึกษาค้นคว้า**

จากการศึกษาเอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานงบประมาณสามารถสรุปกรอบแนวคิดการบริหารงบประมาณ จำนวน 8 ด้าน ได้แก่ 1) การวางแผนงบประมาณ 2) การคำนวณต้นทุนผลผลิต 3) การจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง 4) การบริหารทางการเงินและการควบคุมงบประมาณ 5) การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน 6) การบริหารสินทรัพย์ 7) การตรวจสอบภายใน 8) การดำเนินการปรับปรุง /แก้ไข โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1. การวางแผนงบประมาณ หมายถึง การดำเนินการเตรียมการงบประมาณ การวางแผนงบประมาณ เพื่อกำหนดแผนงาน/โครงการ อันสอดคล้องกับการจัดสรรงบประมาณรายจ่ายประจำปี รวมทั้งมีการวางแผนงบประมาณรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลางและการจัดทำแผนปฏิบัติการประจำปี

2. การคำนวณต้นทุนผลผลิต หมายถึง การคิดคำนวณต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายแต่ละกิจกรรมตาม งาน/โครงการที่วางไว้ ทั้งต้นทุนทางตรง และต้นทุนทางอ้อม ที่มีในแผนกลยุทธ์หรือบริการอื่น ๆ ที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อผลผลิตและผลลัพธ์

3. การจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง หมายถึง การจัดซื้อจัดจ้างพัสดุทุกชนิดให้มีประสิทธิภาพ โปร่งใส ตรวจสอบได้ ครอบคลุมองค์ประกอบสำคัญของการจัดซื้อจัดจ้าง โดยการดำเนินงานตามแผนงาน/โครงการ ให้เป็นไปตามระเบียบของสำนักนายกรัฐมนตรี

4. การบริหารทางการเงินและการควบคุมงบประมาณ หมายถึง การรับเงินและการจ่ายเงิน การยืมเงินทดรองจ่าย โดยการดำเนินงานตามแผนงาน / โครงการภายในวงเงินงบประมาณที่ได้รับอนุมัติ ทั้งเงินงบประมาณแผ่นดิน เงินงบประมาณรายได้ และเงินรายรับอื่น ๆ ให้เป็นไปตามระเบียบ เพื่อควบคุมงบประมาณของคณะให้ดำเนินไปด้วยความเรียบร้อยเกิดประสิทธิภาพ

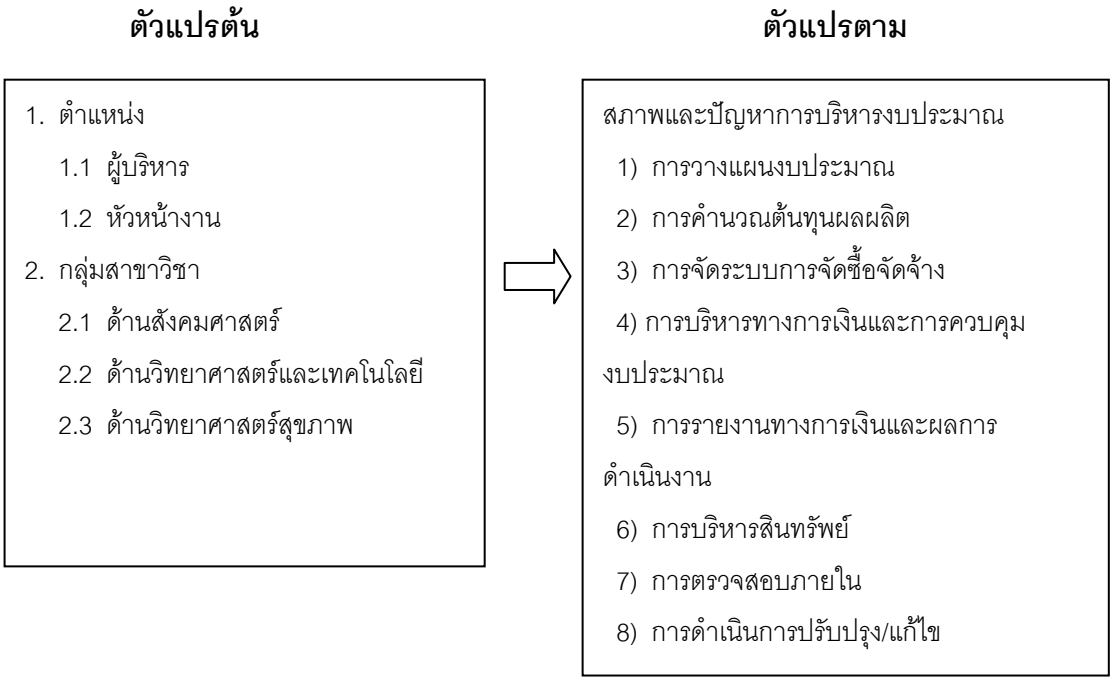
5. การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน หมายถึง การประชาสัมพันธ์งาน/โครงการ ที่คณะได้ดำเนินการไปแล้วว่าประสบผลสำเร็จมากน้อยเพียงใด มีปัญหาอุปสรรค และมีแนวทางแก้ปัญหาอย่างไร เพื่อให้ประชาชนและผู้ที่ได้รับบริการได้รับทราบความก้าวหน้าของคณะมีการกำหนดตัวชี้วัด กรอบและโครงสร้างการประเมินและรายงานผล มีระยะเวลาในการตรวจสอบที่แน่นอน และข้อมูลที่รายงานจะต้องแสดงความสัมพันธ์ระหว่างงบประมาณกับผลงานที่เกิดขึ้น ตลอดจนการวิเคราะห์ความคุ้มค่าของการดำเนินงาน

6. การบริหารสินทรัพย์ หมายถึง การจัดหาและใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์อย่างคุ้มค่า รวมทั้งการลดต้นทุนค่าใช้จ่ายโดยรวม การสำรวจสถานะของสินทรัพย์ที่มีอยู่และการลดความต้องการของสินทรัพย์ใหม่ที่ไม่จำเป็นผ่านระบบการวางแผนการจัดซื้อจัดจ้าง

ที่เป็นระบบ มีการจัดทำฐานข้อมูลสินทรัพย์ และจัดทำระเบียบขั้นตอนการดำเนินงานเพื่อให้เกิดการใช้สินทรัพย์อย่างคุ้มค่า ป้องกันมิให้สูญหาย เสียหาย หรือผิดประเภท ตลอดจนดูแลซ่อมบำรุงให้ใช้งานได้อย่างสมบูรณ์อยู่เสมอ

7. การตรวจสอบภายใน หมายถึง การสอบทานการปฏิบัติด้านการดำเนินงานและการใช้จ่ายงบประมาณ ตามแผนงานที่เกี่ยวกับการบริหารงบประมาณ การบริหารการเงิน การบริหารพัสดุและทรัพย์สิน การบริหารงานด้านอื่น ๆ ตลอดจนการตรวจสอบบัญชี การวิเคราะห์ประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายในของคณะ รวมทั้งการรายงานผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ

8. การดำเนินการปรับปรุง/แก้ไข หมายถึง การนำผลการตรวจสอบมาวิเคราะห์พิจารณาหาต้นตอสาเหตุ ข้อบกพร่อง การระดมสมองเพื่อการแก้ไขป้องกันไม่ให้เกิดซ้ำอีก การตัดสินใจว่าขั้นตอนการทำงานที่ผ่านมาน่าจะถือเป็นมาตรฐานการทำงานหรือต้องปรับปรุงแก้ไข การกำหนดมาตรฐานและพัฒนาอย่างต่อเนื่อง




ภาพ 4 กรอบแนวคิดในการศึกษาค้นคว้า

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องสรุปได้ว่า ปัญหาการบริหารงบประมาณส่วนหนึ่งมาจากขาดการวางแผนงบประมาณที่ดี ขาดข้อมูลสนับสนุนการบริหารงบประมาณ ขาดการระดมบุคลากรไปใช้ในการบริหารงบประมาณอย่างมีประสิทธิภาพ การขอเงินประจำงวดเป็นไปอย่างล่าช้า ไม่มีการจัดทำแผนปฏิบัติงานโดยสรุปของแต่ละงาน การใช้จ่ายเงินงบประมาณที่ได้รับเงินประจำงวดเป็นไปอย่างล่าช้า เช่น การจัดซื้อจัดจ้างหมวดค่าครุภัณฑ์ ที่ดินและก่อสร้าง

ทำให้การเบิกจ่ายไม่เสร็จสิ้นในปีงบประมาณ การตรวจสอบการเงินและบัญชีภายในหน่วยงาน ขาดการเอาใจใส่จากผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน

ปัญหาต่าง ๆ ได้ส่งผลกระทบต่อการดำเนินงานของมหาวิทยาลัยนเรศวร โดยเฉพาะปัญหาการเบิกจ่ายเงินล่าช้า ไม่เป็นไปตามแผนงาน ซึ่งนับว่าเป็นอุปสรรคที่สำคัญต่อการพัฒนามหาวิทยาลัย คณะผู้ศึกษาได้ตระหนักถึงความสำคัญของการบริหารงบประมาณที่มีต่อการบริหารงานของมหาวิทยาลัย และเห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญที่ควรศึกษา อันจะเป็นประโยชน์ต่อการปรับปรุงการบริหารงบประมาณของมหาวิทยาลัยนเรศวรให้ประสิทธิภาพต่อไป