

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยต้องการจะศึกษาความพร้อมในการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ของผู้บริหารสถานศึกษาและครูผู้ปฏิบัติหน้าที่ในการสอนของสถานศึกษา ของเขตพื้นที่การศึกษาพิษณุโลก เขต 2 ดังนั้นเพื่อให้สอดคล้องและครอบคลุมประเด็นการศึกษาวิจัย จึงนำเสนอการค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในเรื่องต่อไปนี้

#### เอกสารที่เกี่ยวข้อง

1. การบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน
2. ระบบงบประมาณ
3. ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน

#### งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยในประเทศ

#### เอกสารที่เกี่ยวข้อง

1. การบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน

##### ความหมายของการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน

จากการศึกษาสรุปได้ว่าการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน หมายถึง การกระจายอำนาจการบริหารและการจัดการศึกษาทั้งด้านวิชาการ งบประมาณ การบริหารบุคคล และการบริหารทั่วไปไปยังสถานศึกษาให้เกิดความอิสระและคล่องตัวในการตัดสินใจโดยมีคณะกรรมการสถานศึกษาร่วมกันบริหารให้สอดคล้องและเป็นไปตามความต้องการของผู้เรียน ผู้ปกครองและชุมชนมากที่สุด ( จีรวัดน์ อินทรภักดีและชลอ วัถตเสรี. 2545 : 11 )

##### แนวคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน

การบริหารตามแนวคิดแบบดั้งเดิมนั้นโรงเรียนมักจะถูกชี้นำโดยหน่วยงานส่วนกลาง สมาชิกในโรงเรียนจะไม่มีอำนาจในการกำหนดทิศทางและการบริหารงานของโรงเรียน อย่างไรก็ตาม แท้จริงสิ่งที่ต้องดำเนินการให้เกิดขึ้นก็คือ การจัดให้ผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานระดับโรงเรียนและผู้ให้บริการของโรงเรียนได้มีบทบาทร่วมกันในการตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงาน

ในระดับโรงเรียนโดยตรง กล่าวคือ การจะทำให้การบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานประสบความสำเร็จ คณะกรรมการสถานศึกษาจะต้องมีอำนาจอย่างแท้จริงในการบริหารวิชาการงบประมาณ บุคลากรและบริหารทั่วไป

รายงานการศึกษาของคณะกรรมการการศึกษาแห่งชาติในกระทรวงศึกษาธิการ (2542 : 62) ได้ระบุถึงปัญหาของการบริหารการศึกษาในภาพรวมของกระทรวงศึกษาธิการ ดังนี้

1. มีการรวมอำนาจไว้ที่ส่วนกลาง การบริหารที่รวมอำนาจสู่ส่วนกลางก่อให้เกิดความล่าช้าในการอนุมัติ อนุญาต ขาดความเป็นอิสระในการคิด การตัดสินใจในระดับปฏิบัติ นอกจากนี้ยังเป็นต้นเหตุของการสิ้นเปลืองงบประมาณและทรัพยากรเนื่องจากการจัดสรรที่ไม่สอดคล้องกับความต้องการที่แท้จริงในด้านการบริหารบุคคล สถานศึกษาไม่อาจสรรหาบุคลากรได้ตามความต้องการ เนื่องจากระเบียบการคัดเลือก บรรจุ แต่งตั้ง โยกย้าย การพิจารณาความดีความชอบ ล้วนแต่กำหนดจากส่วนกลางทั้งสิ้น ในด้านหลักสูตรและการเรียนการสอนก็ปรากฏว่ามีการกำหนดและควบคุมจากส่วนกลางสูงมากแม้จะมีความพยายามให้สถานศึกษาและหน่วยงานในพื้นที่พัฒนาหลักสูตรในท้องถิ่น

2. การขาดเอกภาพในการบริหาร ซึ่งขาดทั้งเอกภาพในด้านการจัดการนโยบายและแผน การจัดสรรการใช้ทรัพยากรและมาตรฐานการศึกษา

3. การขาดประสิทธิภาพในระบบประกันคุณภาพและมาตรฐานการศึกษา คุณภาพของผู้เรียนโดยทั่วไปยังอยู่ในระดับที่ไม่น่าพึงพอใจนักและยังมีความแตกต่างกันในแต่ละระดับการศึกษาและระหว่างสถานศึกษาที่จัดในระดับเดียวกัน ทั้งที่อยู่ในสังกัดเดียวกัน หรือต่างสังกัด หรืออยู่ในพื้นที่ต่างกัน หรือต่างขนาดกัน

4. ขาดการมีส่วนร่วมของประชาชน ด้วยรูปแบบการบริหารที่รวมศูนย์อำนาจทำให้เกิดระบบความยึดเหนี่ยวในองค์กร ยากที่จะเปิดโอกาสให้ประชาชนกลุ่มต่าง ๆ ในท้องถิ่นมีส่วนร่วมคิด ร่วมทำ ร่วมส่งเสริมการดำเนินงาน ทั้งในด้านการกำหนดนโยบายการจัดการศึกษา ในการกำหนดหลักสูตร กำหนดแบบเรียนและในการจัดการเรียนการสอนทำให้การจัดการศึกษาไม่สอดคล้อง กับสภาพความต้องการของประชาชน

5. ขาดการพัฒนา นโยบายอย่างเป็นระบบและต่อเนื่อง เนื่องจากการขาดการยอมรับนโยบายและแผน ทั้งระดับชาติ ระดับกระทรวงและนโยบายและแผนที่มีอำนาจเต็ม กำหนดไว้ รวมทั้งมีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารระดับสูงของหน่วยงานบ่อยและมีการเปลี่ยนแปลงทางการเมืองที่เกิดขึ้นอยู่เสมอ ทำให้ขาดความต่อเนื่องของนโยบายและแผนและการปฏิบัติ ขาดความต่อเนื่องไม่บรรลุผลเท่าที่ควร

6. การขาดความเชื่อมโยงกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและหน่วยงานอื่น โดย

หลักการแล้ว กระทรวงศึกษาธิการควรมีบทบาทในการส่งเสริมสนับสนุนทางด้านวิชาการ ทรัพยากร การกำหนดนโยบายและมาตรฐานการศึกษาเพื่อเป็นหลักประกันคุณภาพและ มาตรฐานการศึกษาที่ประชาชนควรจะได้รับการจัดการศึกษาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แต่ที่ผ่านมากกระทรวงศึกษาธิการยังไม่มีบทบาทดังกล่าว นอกจากนั้นยังขาดการเชื่อมโยงใน การจัดการศึกษาในระดับอุดมศึกษาทั้งในหน่วยงานสังกัดเดียวกันและต่างสังกัด ทำให้ต่างฝ่าย ต่างกำหนดนโยบาย แผนและมาตรฐานการจัดการศึกษาของตนเองอีกทั้งการศึกษาที่จัดใน ระดับเดียวกันก็ไม่สามารถเปรียบเทียบคุณภาพ และมาตรฐานการศึกษากันได้

สรุปได้ว่าปัญหาการบริหารการศึกษาในภาพรวมของกระทรวงศึกษาธิการนั้น เป็นการบริหารจากส่วนกลางไปยังส่วนภูมิภาคทำให้ขาดความเชื่อมโยงในการพัฒนาการศึกษา ของสถานศึกษาทั้งในสังกัดเดียวกันและต่างสังกัด อีกทั้งคุณภาพการจัดการศึกษาของ สถานศึกษาที่สังกัดกระทรวงศึกษาธิการไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติการ ศึกษาแห่งชาติ พุทธศักราช 2542 หมวด 1 มาตรา 9 ในเรื่องการจัดระบบโครงสร้างและ กระบวนการจัดการศึกษาที่ระบุไว้ว่า การจัดการศึกษาดควรมีเอกภาพด้านนโยบายและมีความ หลากหลายในการปฏิบัติโดยให้มีการกระจายอำนาจไปสู่เขตพื้นที่โดยส่วนกลางการกำหนด มาตรฐานและการประกันคุณภาพการศึกษาให้อุศล องค์กรและสถาบันต่าง ๆ มีส่วนร่วมใน การจัดการศึกษารูปแบบของการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานจึงเป็นสิ่งที่สถานศึกษาดัง ด้ดำเนินการให้เป็นรูปธรรมสำหรับในประเทศไทยนั้นนักการศึกษาได้ศึกษาหลักการบริหารโดย ใช้โรงเรียนเป็นฐานในต่างประเทศแล้วนำรูปแบบที่เหมาะสมมาพัฒนาเป็นรูปแบบของการ บริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานของประเทศไทย คณะกรรมการการศึกษาแห่งชาติ (2542: 62) ได้เสนอว่าควรบริหารและการจัดการศึกษาของรัฐบาลแบ่งเป็น 3 ระดับ คือ ระดับชาติ ระดับ เขตพื้นที่การศึกษาและระดับสถานศึกษา เพื่อเป็นการกระจายอำนาจไปสู่ท้องถิ่นและ สถานศึกษาให้มากที่สุด

#### การบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานในประเทศไทย

เสริมศักดิ์ วิศาลาภรณ์และคณะ (2541: 42) ได้เสนอว่าวิธีการกระจายอำนาจ ทางศึกษานั้นกระทั่งได้หลายวิธีความคิดดังกล่าวสอดคล้องกับแนวคิดของเคมเมอร์ (Kemmerer, 1994) ที่อธิบายว่าการกระจายอำนาจเป็นการถ่ายโอน (Transfer) อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบจากส่วนกลาง หรือจากศูนย์รวมอำนาจไปสู่ส่วนต่าง ๆ ขององค์กรหรือใน ระบบงาน รูปแบบการถ่ายโอนอำนาจโดยทั่วไปมีแนวปฏิบัติในการดำเนินการสำคัญ ๆ อยู่ 4 ประการ คือ การแบ่งอำนาจ (Deconcentration) การมอบอำนาจ (Delegation) การโอน อำนาจหรือการให้อำนาจ (Devolution) และการให้เอกชนเข้าดำเนินการ (Privatization)

( อุทัย บุญประเสริฐ, 2543 : 98 )

สำหรับการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานในประเทศไทยนั้น การกระจายอำนาจในลักษณะการมอบอำนาจ (Delegation) เป็นสิ่งที่เหมาะสมและตรงกับเจตนารมณ์กับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ซึ่งกล่าวไว้ในหมวด 4 มาตรา 78 ที่ว่ารัฐต้องกระจายอำนาจให้ท้องถิ่นพึ่งตนเองและตัดสินใจในกิจการท้องถิ่นได้เอง และพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พุทธศักราช 2542 หมวด 5 ส่วนที่ 1 มาตรา 39 ที่ว่าให้กระทรวงกระจายอำนาจการบริหารและจัดการศึกษา ทั้งด้านวิชาการ งบประมาณ การบริหารงานบุคคลและการบริหารงานทั่วไปไปยังคณะกรรมการและสำนักงานการศึกษา และสถานศึกษาในเขตพื้นที่การศึกษาโดยตรง

### ความสำคัญของการบริหารงานโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน

จากการศึกษาเรื่องการนำหลักการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานหรือเป็นศูนย์กลางในการบริหารไปใช้ในการบริหารโรงเรียน พบว่ามีประโยชน์ต่อการบริหารและจัดการศึกษาโดยสรุปได้ดังนี้ ( ดิเรก วรรณเคียร, 2543 : 9 )

1. เป็นการระดมผู้เชี่ยวชาญและผู้มีประสบการณ์เพื่อร่วมกันจัดการศึกษาเปิดโอกาสให้ครู เจ้าหน้าที่ และชุมชนมีส่วนร่วมในเรื่องสำคัญของโรงเรียน
2. ชวัญและกำลังใจของครูดีขึ้น
3. เป็นการระดมทรัพยากรด้านการเงินและด้านวิชาการเพื่อพัฒนาการจัดการเรียนการสอนในโรงเรียน
4. สร้างและสนับสนุนให้เกิดผู้นำใหม่ ๆ ในทุกระดับ
5. เพิ่มปริมาณและคุณภาพการติดต่อสื่อสาร
6. สร้างความยืดหยุ่นในการทำงาน ทำให้เกิดการริเริ่มจัดทำโครงการใหม่ ๆ เพื่อให้ตรงกับความต้องการของผู้เรียนมากขึ้น
7. การที่ครูและผู้ปกครองมีส่วนร่วมในการบริหารงบประมาณ จึงเกิดแนวทางที่จะต้องใช้งบประมาณโดยประหยัดและเกิดประโยชน์สูงสุด
8. เปิดโอกาสให้สมาชิกทุกคนในโรงเรียนได้เสนอความคิดเห็นการบรรจบการศึกษา
9. ชุมชนมีส่วนร่วมและมีสิทธิ์ในการบริหารและจัดการศึกษา
10. การบริหารและการตัดสินใจด้วยความโปร่งใสสามารถตรวจสอบได้
11. ทำให้เกิดความคิดสร้างสรรค์ในการพัฒนาหลักสูตรการเรียนการสอนและโครงการใหม่ ๆ

สรุปได้ว่าการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานนั้นมีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อทุกฝ่ายทั้งนี้เนื่องจากการจัดการศึกษาได้ถูกเปลี่ยนถ่ายจากส่วนกลางมายังชุมชน ทำให้การศึกษาสามารถตอบสนองต่อความต้องการของชุมชน อีกทั้งความรู้สึกว่าชุมชนมีส่วนร่วมเป็นเจ้าของโรงเรียนด้วยการมีส่วนร่วมในการบริหารโรงเรียนของชุมชนเอง

### **หลักการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน**

หลักการสำคัญในการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน (School-Based Management)

โดยทั่วไปได้แก่ ( อุทัย บุญประเสริฐ, 2543 . ค )

1. หลักการกระจายอำนาจ (Decentralization)
2. หลักการมีส่วนร่วม (Participation or Collaboration or Involvement)
3. หลักการคืนอำนาจจัดการศึกษาให้ประชาชน (Return Power to People)

สืบเนื่องจากการจัดการศึกษาโดยส่วนกลางเริ่มมีข้อจำกัดเกิดความล่าช้าและไม่ตอบสนองความต้องการของผู้เรียนและชุมชนอย่างแท้จริง จึงต้องมีการคืนอำนาจให้ท้องถิ่นและประชาชนได้จัดการศึกษาเองอีกครั้ง

4. หลักการบริหารตนเอง (Self-Managing) ส่วนกลางทำหน้าที่เพียงกำหนดนโยบายและเป้าหมายแล้วปล่อยให้โรงเรียนมีระบบการบริหารด้วยตนเองโดยให้โรงเรียนมีอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบในการดำเนินงาน ซึ่งอาจดำเนินการได้หลากหลายด้วยวิธีการที่แตกต่างกันแล้วแต่ความพร้อมและสถานการณ์ของโรงเรียน ผลที่ได้น่าจะมีประสิทธิภาพสูงกว่าเดิมที่ทุกอย่างถูกกำหนดมาจากส่วนกลางไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

5. หลักการตรวจสอบและถ่วงดุล (Check and Balance) ส่วนกลางมีหน้าที่กำหนดนโยบายและควบคุมมาตรฐาน มีองค์กรอิสระทำหน้าที่ตรวจสอบคุณภาพและมาตรฐานเป็นไปตามกำหนดและเป็นไปตามนโยบายของชาติ

จากหลักการดังกล่าว จึงทำให้เกิดความเชื่อมั่นว่าการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานจะเป็นการบริหารที่ทำให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากกว่ารูปแบบการบริหารที่รวมศูนย์อำนาจไว้ที่ส่วนกลาง

### **รูปแบบการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน**

การบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน เป็นการบริหารโดยคณะกรรมการสถานศึกษามีอำนาจหน้าที่ในการตัดสินใจเกี่ยวกับเรื่องการกำหนดเป้าหมายของโรงเรียน ด้านวิชาการ งบประมาณ บุคลากรและการบริหารทั่วไป การบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานมีรูปแบบที่สำคัญ 4 รูปแบบ ได้แก่ ( อุทัย บุญประเสริฐ, 2543 : จ )

1. รูปแบบที่มีผู้บริหารโรงเรียนเป็นหลัก (Administration Control) กลุ่มผู้ปกครอง ครูและชุมชน คณะกรรมการมีบทบาทให้คำปรึกษาอำนาจการตัดสินใจยังคงอยู่ที่ผู้บริหารโรงเรียน

2. รูปแบบที่มีครูเป็นหลัก (Professional Control SBM) เกิดจากแนวคิดที่ว่าครูเป็นผู้ใกล้ชิดนักเรียนมากที่สุดย่อมรู้ปัญหาได้ตรงจุด ตัวแทนคณะครูจะมีสัดส่วนมากที่สุด ในคณะกรรมการโรงเรียน ผู้บริหารยังคงเป็นประธานคณะกรรมการโรงเรียน บทบาทของคณะกรรมการโรงเรียนเป็นคณะกรรมการบริหาร

3. รูปแบบที่ชุมชนมีบทบาทเป็นหลัก (Community Control SBM) แนวคิดสำคัญ คือ การจัดการศึกษาควรตอบสนองความต้องการและค่านิยมของผู้ปกครองและชุมชนมากที่สุดตัวแทนของผู้ปกครองและชุมชนจึงมีสัดส่วนในคณะกรรมการโรงเรียนมากที่สุด ตัวแทนผู้ปกครองและชุมชนเป็นประธานคณะกรรมการโดยมีผู้บริหารโรงเรียนเป็นกรรมการและเลขานุการ บทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการโรงเรียนเป็นคณะกรรมการบริหาร

4. รูปแบบที่ครูและชุมชนมีบทบาทหลัก (Professional Community Control SBM) แนวคิดเรื่องนี้เชื่อว่า ทั้งครูและผู้ปกครอง ต้องมีความสำคัญในการจัดการศึกษาให้แก่เด็ก เนื่องจากทั้ง 2 กลุ่มต่างอยู่ใกล้ชิดนักเรียนมากที่สุดรู้ปัญหาและความต้องการได้ดีที่สุด สัดส่วนของครูและผู้ปกครอง (ชุมชน) ในคณะกรรมการโรงเรียนจะมีเท่า ๆ กันแต่มากกว่าตัวแทนกลุ่มอื่น ๆ ผู้บริหารโรงเรียนเป็นประธาน บทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการโรงเรียนเป็นคณะกรรมการบริหาร

กลยุทธ์สู่ความสำเร็จของการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน

กลยุทธ์ที่จะนำไปสู่ความสำเร็จให้โรงเรียนกรมสามัญศึกษาสามารถใช้การบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น คือ กลยุทธ์สู่ความสำเร็จของ SBM มีดังนี้ (กรมสามัญศึกษา กระทรวงศึกษาธิการ 2544 : 30-34 )

1. การสร้างความตระหนัก/ความรักร่วมกันใน SBM  
2. การพัฒนาวิชาชีพผู้บริหาร สำหรับผู้บริหารสถานศึกษาที่จะสร้างความเชื่อมั่นให้กับชุมชน การบริหารสถานศึกษานั้นต้องการบุคคลที่มีคุณลักษณะสำคัญ 6 ประการ ซึ่งเป็นคุณลักษณะที่ใช้กันแพร่หลายทั่วโลกในการพัฒนาทักษะกับผู้บริหารสถานศึกษา คือ

- 2.1 ความมีประสิทธิภาพเฉพาะตน
- 2.2 ความสามารถในการทำงานร่วมกับผู้อื่น
- 2.3 การมีภาวะผู้นำด้านการจัดการศึกษา

2.4 ความสามารถในการวางแผนและความรับผิดชอบที่ตรวจสอบได้

2.5 การมีภาวะผู้นำชุมชน

2.6 การมีภาวะผู้นำด้านศาสนา วัฒนธรรมและจริยธรรม

3. การพัฒนาวิชาชีพครูมีผลต่อการพัฒนาปรับปรุงคุณภาพการเรียนรู้นักเรียน นอกจากนี้ยังส่งผลต่อการทำงานอย่างมืออาชีพของครู อาจารย์ โดยเฉพาะการทำงานเป็นทีม การมีส่วนร่วมในการตัดสินใจและการปฏิบัติงานต่าง ๆ ในโรงเรียน สำนักงานสามัญศึกษายังจะต้องสร้างยุทธศาสตร์ในการปฏิบัติงานและนวัตกรรมการเรียนรู้อันจะพัฒนาผลสัมฤทธิ์ของนักเรียนให้มีคุณภาพมาตรฐานสูงอย่างต่อเนื่อง

4. การมีวิสัยทัศน์และความเหมาะสมของผู้บริหารระดับโรงเรียนจะขึ้นอยู่กับผู้บริหาร ต้องมีวิสัยทัศน์อย่างสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของโรงเรียน ที่จะมุ่งสู่วิสัยทัศน์เป้าหมายคือ คุณภาพของนักเรียนเป็นสำคัญ

5. การบริหารจัดการที่เป็นระบบ การบริหารงานโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องพัฒนาวิธีการและยุทธศาสตร์การบริหารจัดการที่เป็นระบบในการสร้างความสัมพันธ์ การพัฒนาระดับและความเข้มแข็งของการมีส่วนร่วมให้อยู่ในระดับที่เท่าเทียมโดยมีความผูกพันมุ่งมั่นไปสู่ความสำเร็จตามเป้าหมายและวิสัยทัศน์

6. การพัฒนาการมีส่วนร่วมในเรื่องการบริหารหลักสูตร การบริหารหลักสูตรเป็นหัวใจของผลลัพธ์ที่เกิดแก่ผู้เรียนเป็นสำคัญ ซึ่งวัตถุประสงค์เป้าหมายหลักสูตรของโรงเรียนควรสอดคล้องกับหลักสูตรของชาติและความต้องการของผู้เรียน ผู้ปกครอง นักเรียนและชุมชน โดยคำนึงถึงการพัฒนาระบบการเรียนรู้อันจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้เรียนสูงสุด ทั้งนี้คือวิสัยทัศน์การพัฒนาการมีส่วนร่วมของผู้บริหารโรงเรียน ครู อาจารย์ และผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

7. การพัฒนาระบบข้อมูลสารสนเทศ ฐานข้อมูลที่มีคุณภาพ จะทำให้การบริหารและตัดสินใจในการจัดกิจกรรมการศึกษาหรือการแก้ปัญหาการดำเนินงานของโรงเรียนเป็นไปอย่างถูกต้องมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

8. การมีวิถีคิดและวิถีปฏิบัติงานที่เป็นระบบ

9. การให้รางวัล การให้แรงเสริมหรือขวัญกำลังใจ มีผลต่อการปฏิบัติงานของบุคลากรเป็นอย่างยิ่งรางวัลที่เป็นเงินคงไม่สำคัญเท่ากับที่แสดงถึงคุณค่าของคนทำงานดี หรือทีมงานที่ทำงานดีเพื่อสังคมและจะทำให้การบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

## อุปสรรคและปัญหาในการบริการโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน

การศึกษาเกี่ยวกับเรื่องปัญหาและอุปสรรคในการนำรูปแบบการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานไปใช้ได้พบว่ามีปัญหาสำคัญโดยสรุป 6 ประการ ดังนี้ ( ตีเรก วรรณเกียรติ, 2543 : 14-16 )

1. เวลา กิจกรรมที่เกี่ยวข้องในการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานทำให้บุคคลต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากเวลาทำงานปกติแต่ละวันโดยเฉพาะการประชุมคณะกรรมการและอนุกรรมการต่างๆ การทำงานที่มากขึ้นส่งผลให้จำนวนบุคลากรลาออกมากขึ้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งกลุ่มครูผู้ปฏิบัติการสอน

2. ความคาดหวัง โรงเรียนส่วนใหญ่จะกระตือรือร้นในการจัดทำโครงการและดำเนินการเปลี่ยนแปลงในเรื่องต่าง ๆ อย่างมากในช่วง 2 ปีแรก แต่เมื่อไม่ปรากฏผลสำเร็จรวดเร็วดังที่คาดหวัง ทำให้เกิดความท้อแท้ ซึ่งจากการศึกษาพบว่า กระบวนการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานที่จะเห็นผลนั้น ต้องใช้เวลานานมาก คือตั้งแต่ 5 ปีขึ้นไป

3. คณะกรรมการโรงเรียนถูกมอบหมายหน้าที่และความรับผิดชอบมากมาย แต่บุคคลที่เป็นคณะกรรมการยังขาดคุณสมบัติที่เหมาะสมอยู่มาด เช่น ขาดความรู้ในเรื่องการบริหารโรงเรียน สมาชิกในคณะกรรมการต่างมีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการบริหารโรงเรียนน้อยมาก ทั้งด้านงบประมาณ บุคลากร นโยบายและเรื่องอื่นๆ ที่จำเป็น ขาดทักษะกระบวนการ กลุ่มทักษะการตัดสินใจ ขาดความชัดเจนในบทบาท

4. ความไม่สอดคล้องระหว่างความต้องการและการปฏิบัติสิ่งที่พบเห็นโดยทั่วไปคือ เรื่องการได้รับมอบหมายในการตัดสินใจไม่ใช่เรื่องที่ต้องการ เช่น ครูต้องการมีอำนาจในการตัดสินใจเรื่องหลักสูตรและการเรียนการสอน แต่บางเขตการศึกษาที่ไม่ได้มอบอำนาจให้โรงเรียนดำเนินการเรื่องนี้อย่างแท้จริง ความขัดแย้งมักเกิดในกลุ่มครู หากมีประเด็นไม่ตรงกับความสนใจของตนเอง ครูก็จะผลักรถในการตัดสินใจกลับไปให้ผู้บริหารโรงเรียนเช่นเคย

5. ขาดอิสระในการตัดสินใจ โรงเรียนบางแห่งถูกกำหนดจากหน่วยงานส่วนกลางให้นำรูปแบบการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานมาใช้ในการบริหารโรงเรียนโดยไม่ได้เกิดจากความต้องการอยู่จริงแท้จริงของครูประกอบกับขาดแคลนงบประมาณ ระยะเวลาไม่เพียงพอ การอบรมไม่เพียงพอทำให้เกิดปัญหาตั้งแต่เริ่มนำนโยบายการบริหารแบบนี้ไปปฏิบัติแล้ว

6. ไม่ได้ให้ความสำคัญเรื่องวิชาการเท่าที่ควร จากการศึกษางานวิจัยในเรื่องของทางศึกษาสภาพและปัญหาของผู้บริหารโรงเรียนประถมศึกษาขนาดเล็ก สังกัดสำนักงานการประถมศึกษาจังหวัดสุรินทร์ของ เจษฎา เสาทอง ( 2537 : 97 ) พบว่าผู้บริหารส่วนใหญ่ไม่ได้ให้ความสำคัญกับเรื่องที่เป็นหัวใจของโรงเรียน คือเรื่องการจัดการเรียนการสอน และผลการเรียนของนักเรียนอย่างแท้จริง ส่วนใหญ่จะไปเน้นเรื่อง กิจกรรมพิเศษ การแต่งตั้ง



กรรมการและอนุกรรมการต่าง ๆ การออกระเบียบสำหรับการบริหารโรงเรียน การสร้างความสัมพันธ์กับชุมชน เป็นต้น

การบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานนั้นเป็นการกระจายอำนาจการบริหารและจัดการศึกษาทั้งในด้านวิชาการ งบประมาณ การบริหารบุคคลและการบริหารทั่วไปไปยังสถานศึกษาเพื่อให้สถานศึกษาเกิดความคล่องตัวในการตัดสินใจบริหารงาน โดยมีคณะกรรมการสถานศึกษาขั้นพื้นฐานมีส่วนร่วมในการบริหารและในการบริหารโดยใช้โรงเรียนเป็นฐานนั้นมีลักษณะการบริหารจัดการที่คล้ายคลึงกับการบริหารงบประมาณภาครัฐแนวใหม่สำหรับการบริหารงบประมาณภาครัฐแนวใหม่นั้นคือ การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (Performance — Based Budgeting : PBB) กล่าวคือ การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานนั้นเป็นการกระจายอำนาจในการบริหารงบประมาณทั้งหมดจากส่วนกลางไปยังสถานศึกษา เพื่อให้สถานศึกษามีความคล่องตัวในการบริหารงบประมาณของสถานศึกษา โดยมีคณะกรรมการสถานศึกษาขั้นพื้นฐานมีส่วนร่วมในการบริหารงบประมาณดังกล่าว นับได้ว่าการบริหารโดยใช้โรงเรียน เป็นฐานกับการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานมีความคล้ายคลึงกันทั้งในส่วนของการบริหารและการควบคุมการดำเนินการ

## 2. ระบบงบประมาณ (Budget System)

### ความหมายและความสำคัญของงบประมาณ

งบประมาณ หมายถึง แผนซึ่งแสดงถึงรายรับ รายจ่ายของหน่วยงานโดยเป็นการประมาณการกิจกรรม โครงการตลอดจนทรัพยากรและค่าใช้จ่ายที่จำเป็นในการดำเนินโครงการให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ในระยะเวลาที่กำหนด

การงบประมาณจัดเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการตัดสินใจ ไม่ว่าจะขั้นตอนจะชัดเจนหรือไม่ก็ตามในทางปฏิบัติหากพิจารณาให้ลึกซึ้งแล้ว การงบประมาณในระดับอุดมการณ์ก็คือกระบวนการตัดสินใจทั้งหมดและงบประมาณเป็นปัจจัยขั้นพื้นฐานที่มีความสำคัญต่อองค์การทุกประเภท เป็นเครื่องมือที่จำเป็นซึ่งผู้บริหารไม่ว่าจะเป็นทั้งภาคเอกชนและภาครัฐบาลจะขาดมิได้ โดยจะต้องตระหนักในคุณค่าของงบประมาณที่มีอยู่อย่างเอนกประสงค์และคิดหาวิธีการดำเนินงานตามภาระหน้าที่โดยใช้งบประมาณให้น้อยที่สุดก่อให้เกิดประโยชน์และคุ้มค่าตามวัตถุประสงค์มากที่สุด

## ความเป็นมาของระบบงบประมาณ

ระบบงบประมาณที่ใช้ในปัจจุบัน โดยทั่วไปจะมีลักษณะแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศสำหรับประเทศไทยได้มีการนำระบบงบประมาณมาใช้ในการจัดทำงบประมาณ 4 ระบบ ดังนี้ ( จารุวรรณ ศรีพงษ์พันธ์กุล, 2539 : 11-13 )

1. ระบบงบประมาณแบบแสดงรายการ (Line-item Budget) วัตถุประสงค์ของงบประมาณแบบนี้ มุ่งเน้นการควบคุมการใช้จ่ายเงินมากกว่าจะมุ่งเน้นงานที่มีความประสงค์จะจัดทำโดยลักษณะการควบคุมจะพิจารณาตามหมวดเงินและรายการตามประเภทหมวดรายจ่าย ทั้ง II หมวดอย่างเคร่งครัด ในการเสนอของงบประมาณส่วนราชการจะต้องทำรายละเอียดตามหมวดเงิน และจำแนกรายการใช้จ่ายอย่างชัดเจน โดยยึดจากจำนวนเงินงบประมาณของปีที่ผ่านมาเป็นพื้นฐานในการเสนอประมาณการใช้จ่ายในปีต่อไปซึ่งส่วนมากมักจะพยายามจัดทำประมาณการค่าใช้จ่ายให้สูงขึ้นกว่าปีก่อนมาก ทำให้งบประมาณแต่ละปีขยายตัวเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว การใช้งบประมาณแบบแสดงรายการดังกล่าวจึงไม่สอดคล้องกับแผนพัฒนาประเทศเท่าที่ควร

2. ระบบงบประมาณแบบแสดงผลงาน (Performance Budget) มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดเตรียมงบประมาณเป็นค่าดำเนินการตามโปรแกรมด้านต่าง ๆ เป็นงบประมาณแบบปฏิบัติการที่มุ่งแสดงผลที่ได้ของงานแทนการแสดงผลรายละเอียดยการใช้จ่ายเป็นหมวดตามแบบแสดงรายการเพียงอย่างเดียว เป็นระบบงบประมาณที่มุ่งเน้นการจัดการ (Management Orientation) หรือแบบลักษณะงาน (Functional Budget) มีลักษณะการ มุ่งเน้นการใช้ทรัพยากรเพื่อให้บรรลุประโยชน์ต่าง ๆ อย่างมีประสิทธิภาพที่สุดโดยจะต้องมี มาตรการวัดงาน (Work Measurement) มีระบบบัญชีข้อมูลที่แสดงราคาที่ถูกต้องแน่นอน ซึ่งเป็นประโยชน์ทั้งในด้านการจัดทำงบประมาณและการควบคุมงบประมาณ เพราะงบประมาณแบบนี้จะวางเป้าหมาย (Targets) เป็นหน่วย ๆ (Unit) ที่สามารถวัดได้สามารถติดตามดูผลงานให้บรรลุสู่เป้าหมายได้อย่างใกล้ชิดและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

3. ระบบงบประมาณแบบแผนงาน (Planning — Programming Budgeting System) วิธีการงบประมาณตามแบบนี้จะเชื่อมโยงงบประมาณประจำปีให้มีส่วนสัมพันธ์กันกับวัตถุประสงค์ของภาครัฐบาลตามที่กำหนดไว้ในแผนระยะยาวของประเทศ สามารถใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการบริหารประเทศให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เป็นระบบงบประมาณที่สามารถนำมาใช้ได้เป็นอย่างดีในประเทศที่กำลังพัฒนาทั้งหลาย หลักเกณฑ์ในการพิจารณาอนุมัติงบประมาณตามคำขอของส่วนราชการจะเป็นการเน้นผลงานหรือผลผลิตของงานและโครงการที่เป็นไปตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ มากกว่าจะมุ่งเน้นเพียงความต้องการ (Input) หรือเพียงผลผลิต (Output)

4. ระบบงบประมาณจากฐานที่ศูนย์ (Zero Base Budgeting System) เป็นระบบงบประมาณที่จะใช้ฐานที่ศูนย์เป็นหลักในการกำหนดค่าใช้จ่ายโดยให้หน่วยงานกำหนดชุดตัดสินใจ (Decision Package) ชุดตัดสินใจของหน่วยงานนี้เป็นลักษณะการทำงานจากเบื้องล่างสู่เบื้องบน (Bottom up) จัดทำขึ้นโดยเจ้าของโครงการทุกระดับและเสนอรายงานขึ้นไปตามลำดับ จนถึงเจ้าหน้าที่ในระดับสูงเพื่อพิจารณาค่าใช้จ่ายของโครงการทั้งหมดก่อให้เกิดการกระจายค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมในทุกหน่วยงาน เป็นมาตรการที่สามารถลดความเผด็จการของผู้บริหารระดับสูงได้ การจัดทำงบประมาณตามแบบนี้จะเป็นประโยชน์ในด้านการลดความขัดแย้งและปัญหาอุปสรรคต่าง ๆ ได้

หลักการงบประมาณ ( ป๋วย อึ๊งภากรณ์, 2522 : 13-17 อ้างถึงใน จารุวรรณ ศรีพงษ์พันธ์กุล, 2539 )

1. หลักคาดการณ์ไกล (Foresight) ต้องมีการวางแผนการใช้จ่ายเงินไว้ล่วงหน้า โดยคำนึงถึงรายได้เป็นองค์ประกอบ

2. หลักประชาธิปไตย (Democracy) ต้องให้ราษฎรผู้เสียภาษีมีส่วนร่วมเห็นและเห็นชอบโดยรัฐสภาเป็นผู้ดำเนินการอนุมัติในการใช้จ่ายเงิน

3. หลักดุลยภาพ (Balance) งบประมาณควรจะสมดุลกัน ซึ่งในบางปีอาจจะขาดหรือเกินดุลบ้าง อย่างไรก็ตามเมื่อมองงบประมาณหลาย ๆ ปีรวมกันแล้วควรจะสมดุล ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้ประเทศเกิดหนี้สินล้นพ้นตัว

4. หลักสารัตถประโยชน์ (Utility) การจัดทำงบประมาณต้องคำนึงถึงประโยชน์ที่จะได้รับทั้งในปัจจุบันและอนาคตเป็นหลัก ควรจะมีรายจ่ายลงทุนไว้ให้มากพอเป็นสัดส่วนที่เหมาะสม

5. หลักยุติธรรม (Equity) ให้มีศีลธรรมและความชอบธรรมทั้งรายได้และรายจ่าย

6. หลักสมรรถภาพ (Efficiency) หลักนี้เกี่ยวกับวิธีการควบคุมงบประมาณทั้งรายได้และรายจ่ายให้ถูกต้องซึ่งเกี่ยวข้องกับหน่วยราชการทุกแห่งทั้งที่มีหน้าที่เก็บเงินและจ่ายเงิน

#### วงจรงบประมาณ

วงจรงบประมาณ หรือกระบวนการวิธีงบประมาณ (Budgeting Process or Procedure) หมายถึง กิจกรรมทุกขั้นตอน นับตั้งแต่หน่วยงานต่าง ๆ เสนอของบประมาณ ซึ่งเป็นขั้นจัดเตรียมขั้นเสนอสภาเพื่อพิจารณาอนุมัติและขั้นบริหารงบประมาณ การดำเนินการเกี่ยวกับวิธีการงบประมาณในแต่ละประเทศจะแตกต่างกันไปตามความเหมาะสมแต่โดยทั่วไปแล้วย่อมมีความคล้ายคลึงกันในกระบวนการงบประมาณ โดยเริ่มตั้งแต่ขั้นเตรียมงบประมาณขั้นการอนุมัติงบประมาณและขั้นการบริหารงบประมาณโดยมีรายละเอียดดังนี้

( ไกรยุทธ ธีรตยา คีนันท์, 2529 : 22 – 26 )

1. **ขั้นการจัดเตรียมงบประมาณ (Budget Preparation)** เป็นขั้นตอนแรกในกระบวนการงบประมาณ สรุปเป็นขั้นตอนการดำเนินการได้ดังนี้ คือ

1.1 สำนักงานงบประมาณแจ้งส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจเพื่อจัดทำงบประมาณประจำปีตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในปฏิทินงบประมาณ

1.2 ขั้นการกำหนดนโยบายงบประมาณประจำปีสำหรับสำนักงานงบประมาณและส่วนราชการที่เกี่ยวข้องกับการเงินการคลังร่วมกันพิจารณากำหนดนโยบายประจำปีเพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดขนาดและวงเงินงบประมาณรายจ่าย งบประมาณการรายได้ เพื่อนำเสนอต่อคณะรัฐมนตรีให้ความเห็นชอบก่อนที่จะจัดทำงบประมาณในรายละเอียดขั้นต่อไป ขั้นนี้ถือเป็นการอนุมัติในหลักการ

1.3 เมื่อส่วนราชการรับทราบยอดวงเงินที่ได้รับอนุมัติแล้วก็จะทำรายละเอียดของงบประมาณรายจ่ายสำหรับหน่วยงานภายในวงเงินที่ได้รับอนุมัติแล้วนี้เสนอสำนักงานงบประมาณเพื่อพิจารณาอนุมัติรายละเอียดงบประมาณรายจ่าย

1.4 เจ้าหน้าที่วิเคราะห์งบประมาณของสำนักงานงบประมาณพิจารณา รายจ่าย ร่วมกับเจ้าหน้าที่ของส่วนราชการ และรัฐวิสาหกิจต่าง ๆ

1.5 สำนักงานงบประมาณเสนอร่างพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ รายจ่ายประจำปีต่อนายกรัฐมนตรีเพื่อคณะรัฐมนตรีพิจารณาอนุมัติวงเงินและรายละเอียด งบประมาณรายจ่าย โดยเสนอรัฐสภาก่อนเริ่มปีงบประมาณใหม่หกสิบวัน การอนุมัติของคณะ รัฐมนตรีและการจัดพิมพ์เอกสารงบประมาณซึ่งแสดงรายละเอียดของงบประมาณรายจ่ายของแต่ละหน่วยงานชั้นของฝ่ายบริหารถือเป็นการสิ้นสุดของวงจรงบประมาณ ในขั้นการจัดเตรียมงบประมาณ

2. **ขั้นการอนุมัติงบประมาณ (Budget Authorization)** เป็นการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณรายจ่ายประจำปีโดยฝ่ายนิติบัญญัติคือ รัฐสภาในขั้นนี้จะแยกการพิจารณาออกเป็น 3 วาระ คือรับหลักการ พิจารณาเรียงลำดับรายมาตราและลงมติเพื่อประกาศใช้

3. **ขั้นการบริหารงบประมาณ (Budget Execution)** ในขั้นนี้อาจพิจารณาได้ดังนี้

3.1 ในแง่มุมมองกว้าง การบริหารงบประมาณเป็นกระบวนการงบประมาณแผ่นดินชั้นตอนสุดท้าย ซึ่งส่วนใหญ่รัฐบาลจะมอบหน้าที่ความรับผิดชอบให้แก่ กระทรวง, ทบวง, กรมต่าง ๆ ดำเนินการใช้จ่ายงบประมาณให้บรรลุตามเป้าหมายที่ได้รับอนุมัติงบประมาณจากรัฐบาล ซึ่งจะเป็นการดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวกับเงินประจำงวด การโอนเปลี่ยนแปลงงบประมาณ 51ยจ่าย การจัดซื้อจัดจ้าง การเบิกจ่าย การรายงานผลงานและติดตามประเมินผล และรายงานการใช้จ่ายเงิน การตรวจสอบภายหลังการใช้จ่ายเงิน

3.2 ในแง่มุมแคบ พิจารณาการบริหารงบประมาณในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการขอ อนุมัติเงินประจำงวดและการโอนเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่ายที่อยู่ในอำนาจหน้าที่สำนักงาน งบประมาณ

#### มาตรฐานการวางแผนงบประมาณ

การวางแผนงบประมาณเป็นกระบวนการบริหารที่สร้างความเข้าใจให้ผู้ปฏิบัติงานหรือผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบเอกสารการวางแผนงบประมาณต้องระบุ วิสัยทัศน์ พันธกิจ เป้าประสงค์ กลยุทธ์และผลผลิตหลักตลอดจนตัวชี้วัดและเครื่องมือในการจัด ความสำเร็จของ องค์ประกอบดังกล่าวให้ชัดเจน สิ่งที่เป็นเครื่องบ่งชี้ว่า หน่วยงานมีมาตรฐานด้านการวางแผน งบประมาณมากน้อยเพียงไร พิจารณาได้จาก 9 มาตรฐานย่อย ดังนี้

1. ความครอบคลุมของข้อมูลงบประมาณ สำหรับข้อมูลที่ผู้บริหารสถานศึกษา ต้องทราบและใช้ในการวางแผนงบประมาณประกอบด้วย รายได้และรายจ่ายจากทุกแหล่ง (เงิน นอกและในงบประมาณ) ทรัพย์สินและหนี้สินที่มีอยู่ทั้งในรูปเงินสดและมีใบเงินสด กระแสเงิน สด ต้นทุนผลผลิตและแผนกลยุทธ์ โดยแผนกลยุทธ์จะให้ภาพที่เชื่อมโยงในสิ่งที่หน่วยงาน ต้องทำให้เกิดผลสำเร็จ วิธีการทำงาน ขั้นตอนการวางแผนกลยุทธ์จะต้องระบุผลผลิตและตัวชี้ วัดให้ชัดเจนเพื่อประโยชน์ในการวัดผลผลิตนั้นว่าส่งไปถึงผลลัพธ์มากน้อยเพียงไร ดังนั้นความ ครอบคลุมของข้อมูลจะเป็นสิ่งที่ บ่งบอกประสิทธิภาพของหน่วยงานนั้น ๆ ทั้งในด้านผลงาน และสถานภาพทางการเงิน

2. การวางแผนงบประมาณระยะปานกลาง หน่วยงานจำเป็นต้องมีการวางแผน งบประมาณระยะปานกลางหรือการกำหนด กรอบวงเงินล่วงหน้าระยะปานกลาง (Medium Term Expenditure Framework : MTEF) โดยกำหนดในปีงบประมาณที่ขอตั้งและล่วงหน้า อีก 3 ปี รวมทั้งสิ้น 4 ปี สำหรับข้อดีของการวางแผนงบประมาณระยะปานกลาง คือ หน่วยงานเห็นภาพรวมของงบประมาณทั้งหมดที่จำเป็นต้องใช้ในอนาคตที่เกิดจากนโยบายในปัจจุบัน นอกจากนี้ยังเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน

3. การจัดสรรงบประมาณมีความเหมาะสมพิจารณาได้จากการจัดสรรงบประมาณ โดยมีการเชื่อมโยง ความสัมพันธ์ระหว่างแผนกลยุทธ์และข้อมูลเกี่ยวกับผลงานเป็นฐาน มีการ เชื่อมโยงให้เป็นความสัมพันธ์และจัดสรรงบประมาณเป็นไปตามช่วงเวลาที่กำหนดไว้ใน กรอบวงเงินล่วงหน้าระยะปานกลาง (MTEF) และที่สำคัญการจัดสรรงบประมาณต้องสอดคล้อง กับนโยบายและเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ของรัฐบาล

4. ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน กระบวนการจัดทำงบประมาณควรสะท้อน ให้เห็นถึงแนวคิดในการบริหารงบประมาณที่เน้นผลผลิต มาตรฐานด้านผลผลิตที่เกิดจากหน่วย

งานที่ส่งมอบไปยังผู้ได้รับผลประโยชน์ต้องครอบคลุมทั้งด้านปริมาณ คุณภาพ ต้นทุนและเวลาดังนั้นจุดเด่นของการวางแผนงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานคือการจัดสรรทรัพยากรได้สอดคล้องกับผลงานหรือผลผลิตโดยยึดหลักการพื้นฐานว่า“งบประมาณควรจัดสรรตามผลผลิต”

5. การจัดสรรงบประมาณที่เป็นธรรม หน่วยงานต้องใช้เกณฑ์มาตรฐานหรือวิธีการเดียวกันในการจัดสรรงบประมาณ ที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของกลุ่มเป้าหมาย โครงสร้างของหน่วยงาน หรือสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน แต่ขณะเดียวกันค่าใช้จ่ายที่ได้รับจัดสรรจะแตกต่างกันไปตามสภาพ แวดล้อมของจังหวัด

6. มีรายละเอียดที่เพียงพอต่อการควบคุม เนื่องจากที่ผ่านมางบประมาณที่ได้รับเป็นวงเงินก้อนใหญ่ ไม่มีความชัดเจนว่าใช้จ่ายงบประมาณแล้วผลิตผลงานได้ในระดับใด ดังนั้นการมีรายละเอียดงบประมาณจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นต่อการวัดผลงาน

7. การเปรียบเทียบผลงานที่ปรากฏในแผนและสิ่งที่เกิดขึ้นจริง สิ่งสำคัญในการเปรียบเทียบผลงานได้นั้นผู้วัดต้องใช้ฐานข้อมูลสารสนเทศและช่วงเวลาเดียวกัน สำหรับช่วงเวลาที่ยรายงานผลนั้น มีรูปแบบการรายงานผลได้ 4 ช่วงเวลา คือ

7.1 การรายงานระยะปานกลาง คือรายงานผล 4 ปี คือ ปีงบประมาณที่ผ่านมาและ 3 ปีย้อนหลัง

7.2 การรายงานผลรายปี เป็นการรายงานผลตามปีงบประมาณ

7.3 การรายงานผลเป็นช่วงระยะเวลา 4 ครั้ง ครั้งละ 3 เดือน

7.4 การรายงานผลประจำเดือน

การรายงานผลทางการเงินควรมีการรายงานผลทั้ง 4 ช่วงเวลาในส่วนการรายงานผลงานรายงานเฉพาะช่วงเวลางบประมาณระยะปานกลางและการรายงานประจำปีงบประมาณ ในส่วนของข้อมูล ผลผลิตที่ต้องจัดเตรียมเพื่อรองรับการวัดและประเมินผลรายงานได้แก่ ปริมาณ คุณภาพ เวลา ต้นทุนและการเชื่อมโยงสู่ผลลัพธ์

8. ความรับผิดชอบงบประมาณ ผู้บริหารควรจะเป็นผู้ที่รับผิดชอบทั้งในด้านการวางแผนและบริหารงบประมาณ การส่งมอบผลผลิต การกำกับติดตามผลงานเพื่อให้เกิดผลลัพธ์ และผลผลิตที่ต้องการ นอกจากนี้ผู้บริหารต้องกระจายความรับผิดชอบผลงานให้ผู้ช่วยได้มีบทบาทร่วมวางแผนงบประมาณ ร่วมรับผิดชอบผลงาน และทรัพยากรที่ใช้ในการสร้างผลงาน

9. การบริหารเชิงรุก หน่วยงานควรมีรูปแบบการบริหารเชิงรุก โดยเฉพาะการจัดสรรงบประมาณเพื่อให้แน่ใจว่าใช้ต้นทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพกล่าวคือ การบริหารเน้นการพัฒนางานในอนาคต เพื่อให้เกิดผลผลิต ผลลัพธ์ โดยใช้ต้นทุนต่ำที่สุด การบริหารเชิงรุกที่ผู้บริหารต้องมีมุมมองที่ไกลและลงมือปฏิบัติให้เกิดผลหรือเกิดการเปลี่ยนแปลงของผล

ผลิต ผลลัพธ์ตามที่คาดหวัง ดังนั้นสิ่งที่ผู้บริหารควรคำนึงคือ

9.1 ความชัดเจนในความคาดหวังของหน่วยงานของตนเอง ความชัดเจนเกี่ยวกับเป้าหมายของผลผลิต

9.2 ทักษะภาพในการวางแผนและบริหารจัดการงบประมาณเชิงกลยุทธ์ ความสามารถในการคิดต้นทุนโครงการที่เชื่อมโยงกับผลผลิต มีความรู้เกี่ยวกับการรายงานทางการเงินและงบประมาณ การบริหารทีมงานและผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ความรู้ในเชิงเทคนิคในการพัฒนาผลผลิตและทักษะในการบริหารทรัพยากร มีวิสัยทัศน์ที่ชัดเจน มีภาวะผู้นำ มีความสามารถในการปรับเวลาการทำงานให้เข้ากับสถานการณ์การเปลี่ยนแปลง

9.3 ผู้บริหารต้องมีสารสนเทศเพื่อใช้ในการบริหารจัดการตัดสินใจเกี่ยวกับการสร้างสรรค์ผลงาน ข้อมูลต้องจัดเป็นหมวดหมู่

### 3. ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน(Performance – Based Budgeting: PBB)

PBB เป็นระบบงบประมาณที่แสดงถึงความเชื่อมโยงระหว่างทรัพยากรที่ใช้กับผลงานที่เกิดขึ้น PBB ยังเป็นระบบการทำงานที่ผสมผสานระหว่างการวางแผนการจัดทำงบประมาณ การตรวจ ติดตาม ทบทวนผลงาน ดังนั้น หัวใจของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานจึงเป็นการเชื่อมโยงทรัพยากรต่าง ๆ ที่ใช้และผลงานที่เกิดขึ้นโดยมีระบบการประเมิน ทบทวน ตรวจสอบผลงานที่เป็นระบบ เป็นปรกรมและที่สำคัญหน่วยงานต้องเป็นผู้รับผิดชอบต่อผลงานที่ได้สร้างสรรค์ขึ้นมา สำหรับผลงานในความหมายของ PBB หมายถึง ผลลัพธ์ และผลผลิต ซึ่งเป็นการเชื่อมโยงกับระบบการปรับเปลี่ยนการบริหารภาครัฐที่ใช้ระบบการบริหารที่มุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ หรือ Result – Based Management ซึ่งเน้นในเรื่องผลลัพธ์และผลผลิตเช่นกัน

#### ผลลัพธ์ (Outcomes)

ผลลัพธ์ เป็นผลงาน ผลกระทบที่มีต่อชุมชนและสิ่งแวดล้อมจากการได้ใช้ประโยชน์จากสินค้าและบริการ ที่เกิดจากการดำเนินงานโดยหน่วยงานของรัฐ

#### การกำหนดผลลัพธ์ (Outcomes)

การกำหนดผลลัพธ์เป็นการบ่งบอกผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการนำ ผลผลิตไปใช้หรือประโยชน์ที่เกิดสืบเนื่องจากผลผลิต ในการกำหนดผลลัพธ์ระดับประเทศเป็นหน้าที่ของรัฐซึ่งมีคณะกรรมการนโยบายงบประมาณเป็นผู้แทนคณะรัฐมนตรีในการจัดทำนโยบายงบประมาณ หรือที่เรียกว่าเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ (Strategic delivery target) ทำหน้าที่กลั่นกรองการจัดสรรทรัพยากรสู่เป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ โดยจัดทำข้อตกลงร่วมกันระหว่างกระทรวงกับคณะกรรมการนโยบายงบประมาณ เพื่อเป็นพันธะความรับผิดชอบของรัฐมนตรี

เจ้ากระทรวง เรียกว่า **Public service agreement** หรือ **PSA** เพื่อให้รัฐบาลสามารถรับผิดชอบ ต่อเป้าหมายที่เปิดเผยเป็นข้อมูลสาธารณะโดยจัดลำดับความสำคัญของเป้าหมายเชิง ยุทธศาสตร์ (Strategic delivery target) และกลั่นกรองการจัดสรรทรัพยากรสู่เป้าหมายเชิง ยุทธศาสตร์สำหรับแนวการนำไปสู่การปฏิบัติหน่วยงานระดับกระทรวงและกรมต้องแปลง ผลลัพธ์ที่ได้ให้เป็นผลผลิตที่สอดคล้องกับผลลัพธ์นั้น

#### **ผลผลิต (Outputs)**

ผลผลิตหรือผลผลิตหลัก (Outputs) คือ สิ่งของหรือบริการที่เป็นรูปธรรมหรือรับรู้ ได้ที่จัดทำหรือผลิต โดยหน่วยงานของรัฐเพื่อให้บุคคลภายนอกได้ใช้ประโยชน์

ทำไมต้องมีการกำหนดผลผลิต

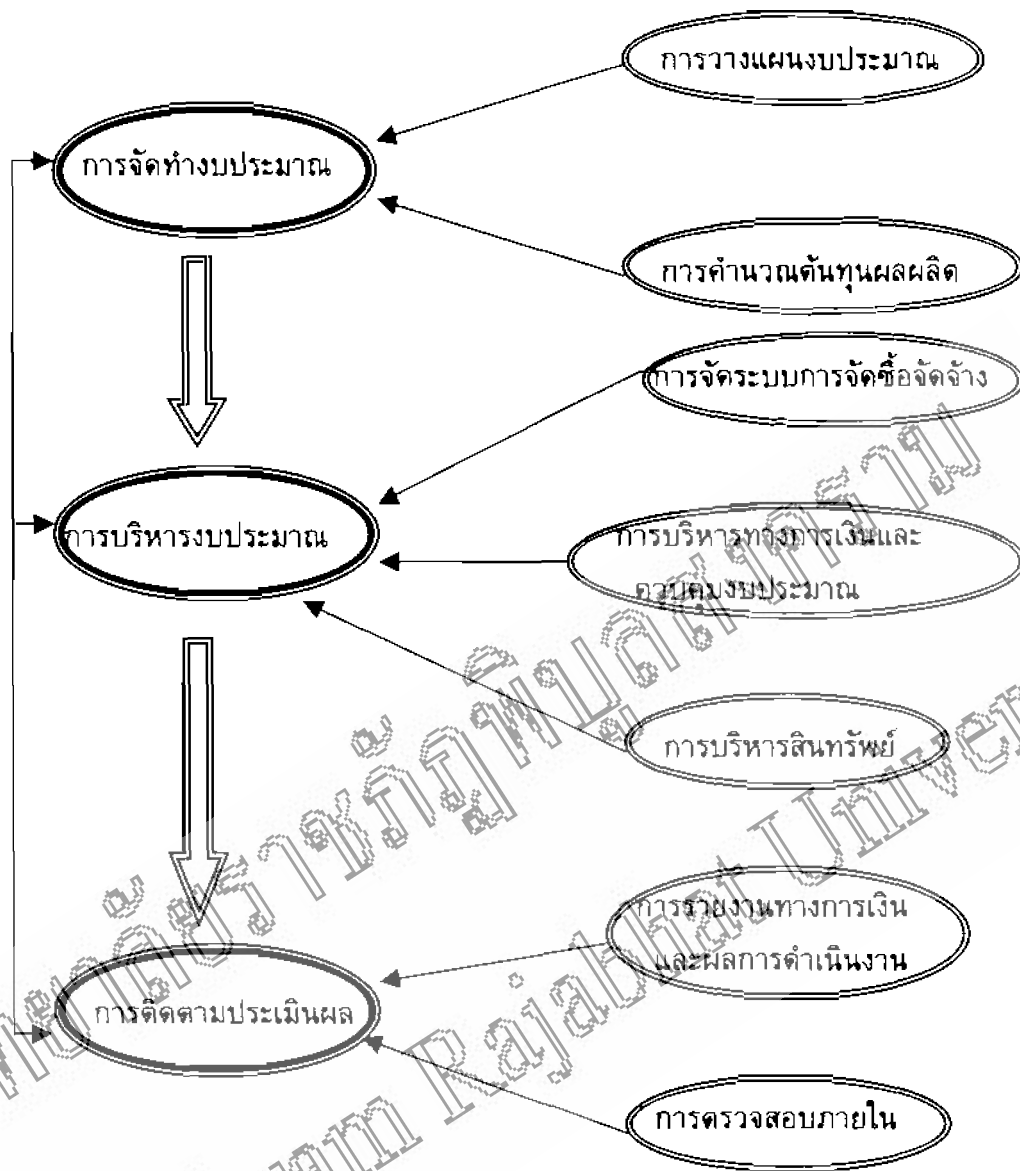
เพื่อช่วยให้รัฐบาลตัดสินใจได้ว่า ผลผลิตหรือการให้บริการใดที่ควรจะให้สังคม ชุมชนเพื่อให้บังเกิดผลลัพธ์สูงสุดตามที่ได้ตั้งเจตนารมณ์ไว้ แต่อย่างไรก็ตามผลผลิตหลักทาง การศึกษา คือ จัดบริการการศึกษาให้แก่ นักเรียนทุกระดับ ยังไม่มีทราบดีอย่างครอบคลุม ทำให้ไม่ทราบว่างบประมาณที่รัฐได้ลงทุนนั้น คมค่าหรือไม่เพียงใด

#### **มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับกระบวนการงบประมาณ**

มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles เป็นมาตรการที่กำหนดขึ้นเพื่อ ประกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากกรณีที่หน่วยงานภาครัฐนำงบประมาณไปใช้อย่างไม่มี ประสิทธิภาพและไม่มีประสิทธิผล ทั้งนี้เนื่องจากระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานเป็นระบบ ที่ต้องการกระจายอำนาจในการจัดการระบบงบประมาณไปสู่หน่วยงานผู้ปฏิบัติซึ่งหากนำมา เชื่อมโยงกัน แล้วจะทำให้หน่วยงานผู้ปฏิบัติสามารถบริหารงบประมาณได้อย่างถูกต้องดัง แผนภูมิ 1 ในหน้าถัดไป



ความเชื่อมโยงกระบวนการงบประมาณกับมาตรฐานทางการเงิน 7 Hurdles



แผนภูมิ 1 ความเชื่อมโยงของระบบการงบประมาณและกระบวนการงบประมาณ 7 Hurdles

ที่มา: ชัยสิทธิ์ เจริญมีประเสริฐ. มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับการจัดทำงบประมาณระบบใหม่. 2544 23

จากการที่มาตรฐานการจัดการทางการเงินมีความเชื่อมโยงกับกระบวนการงบประมาณดังกล่าวมาแล้วจะทำให้การกำกับ ติดตามและรายงานผลทางการใช้งบประมาณเกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น อันจะเป็นข้อมูลในการประกอบการตัดสินใจของรัฐบาลได้ดียิ่งขึ้น และมาตรฐานทางการเงินทั้ง 7 Hurdles ประกอบไปด้วย (ชัยสิทธิ์ เฉลิมมีประเสริฐ, 2544 : 23)

1. การวางแผนงบประมาณ (Budgeting Planing)
2. การคำนวณต้นทุนผลผลิต ( Output Costing )
3. การจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง ( Procurement Management )
4. การบริหารงานทางการเงินและควบคุมงบประมาณ ( Financial Management/ Found Control )
5. การบริหารสินทรัพย์ ( Asset Management )
6. การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน ( Financial and Performance Reporting )
7. การตรวจสอบภายใน (Internal Audit )

ซึ่งจะกล่าวในรายละเอียดของแต่ละด้านหรือแต่ละ Hurdles ในลำดับต่อไปดังนี้

#### 1. การวางแผนงบประมาณ (BUDGET PLANNING)

ระบบการวางแผนที่ดี หมายความว่า สิ่ง กระบวนการบริหารเชิงกลยุทธ์ ซึ่งจะต้องมีการกำหนดพันธกิจ การกิจหลักของหน่วยงานและผลลัพธ์ที่คาดหวังว่าจะเกิดขึ้นจากผลผลิตที่ได้วางแผนไว้ทั้งในแง่ปริมาณงาน เวลา คุณภาพและต้นทุน พร้อมทั้งกำหนดวัตถุประสงค์และวิธีการในการบรรลุถึงวัตถุประสงค์อย่างชัดเจนในขั้นตอนการวางแผนกลยุทธ์ เพื่อจะเป็นกรอบในการกำหนดพันธสัญญาไว้ระหว่างหน่วยปฏิบัติและหน่วยงานผู้ดูแลทรัพยากรของชาติ นอกจากนั้นในระบบการวางแผนที่ดีจะต้องมีกระบวนการการจัดลำดับความสำคัญในแต่ละระดับตั้งแต่กลยุทธ์ แผนงาน งานโครงการ กิจกรรม ผลผลิตและผลลัพธ์ เพราะข้อมูลเหล่านี้จะช่วยในการตัดสินใจในการบริหารงานและการจัดสรรทรัพยากร

ดังนั้นหน่วยงานภาครัฐผู้รับงบประมาณจะต้องแสดงให้เห็นถึงศักยภาพของแผนกลยุทธ์และแผนปฏิบัติการเพื่อให้ได้มาซึ่งผลผลิตและผลลัพธ์และจะต้องได้รับความเห็นชอบในหลักเกณฑ์การกระจายงบประมาณไปสู่หน่วยงานปฏิบัติในความรับผิดชอบอย่างเหมาะสมโดยหลักเกณฑ์การกระจายงบประมาณนี้ควรเป็นไปตามหลักการของความเป็นธรรม การเพิ่มประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความคุ้มค่าของการลงทุน

กล่าวได้ว่าในกระบวนการวางแผนงบประมาณนั้น หน่วยงานภาครัฐมีประเด็นที่จะต้องดำเนินการ คือ

1. การบริหารเชิงกลยุทธ์
2. การวัดผลการดำเนินงาน
3. การวัดความสำเร็จของหน่วยงานภาครัฐ
4. การจัดเตรียมงบประมาณ
5. การเพิ่มขอบเขตความครอบคลุมงบประมาณ
6. การจัดทำประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลาง
7. การขอตั้งและนำเสนองบประมาณ
8. การกำหนดหลักเกณฑ์การจัดสรรทรัพยากรภายใน
9. การทำข้อตกลงการใช้ทรัพยากร

### 1. การบริหารเชิงกลยุทธ์ ( Strategic Management )

1.1 ความหมายของการบริหารเชิงกลยุทธ์ หมายถึง การดำเนินงานอย่างเป็นระบบ มีกระบวนการทำงานที่ชัดเจนและสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอก อีกทั้งการบริหารเชิงกลยุทธ์เป็นศาสตร์และศิลป์ในการดำเนินการใน 4 กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกัน คือ (1) การวิเคราะห์เชิงกลยุทธ์ (strategic analysis) เป็นกระบวนการแรกเริ่มของการบริหารเชิงกลยุทธ์ซึ่งในการวิเคราะห์เชิงกลยุทธ์จะประกอบด้วยกิจกรรมที่สำคัญได้แก่การกำหนดวิสัยทัศน์ (vision) หมายถึง ความคาดหวังในอนาคตของโรงเรียนที่ต้องการจะเป็น โดยมีได้กำหนดวิธีการไว้ พันธกิจ (Mission) หมายถึง การกำหนดขอบเขตของงานหรือบทบาทหน้าที่ที่โรงเรียนต้องทำในลักษณะอาณัติ (Mandate) เพื่อให้โรงเรียนบรรลุวิสัยทัศน์ที่กำหนดไว้ จุดมุ่งหมาย (Goal) หมายถึง การกำหนดสิ่งที่ต้องการในอนาคตซึ่งโรงเรียนจะต้องพยายามให้เกิดขึ้นหรือ ผลลัพธ์/ผลสำเร็จ ที่โรงเรียนต้องการบรรลุถึงโดยทั่วไปจะเป็นข้อความที่กล่าวอย่างกว้าง ๆ ถึงผลลัพธ์ของบริบทอื่นเนื่องมาจากหน้าที่หลักของโรงเรียน โดยจะต้องสอดคล้องกับพันธกิจที่กำหนดไว้ตั้งแต่ถึงความสัมพันธ์ต่าง ๆ ไว้ในตาราง 1 ในหน้าถัดไป วัตถุประสงค์(Objectives) หมายถึง ข้อความที่สามารถตรวจวัดได้เกี่ยวกับผลสำเร็จของแผนงาน/โครงการที่คาดว่าจะทำได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด หรือเป็นผลผลิตที่ต้องทำให้สำเร็จเพื่อบรรลุจุดมุ่งหมายและ/หรือนโยบายของโรงเรียน(Organizational policy) หมายถึง ข้อเสนอแนะกว้าง ๆ ที่กำหนดขึ้นเพื่อช่วยเหลือผู้บริหารในการพิจารณาจุดมุ่งหมายเชิงกลยุทธ์ และวัตถุประสงค์ตลอดจนกำหนดแนวทางการปฏิบัติการและการควบคุม (2) การกำหนดกลยุทธ์ (Strategic formulation) กลยุทธ์ของแต่ละโรงเรียนจะถูกกำหนดตามลักษณะพื้นฐานของโรงเรียนนั้นๆ ทั้งนี้โรงเรียนจะกำหนดกลยุทธ์ได้นั้นจะต้องรู้สถานภาพหรือสภาวะของโรงเรียนของตนเองก่อน

ตาราง 1 ทิศนะด้านต่าง ๆ และจุดมุ่งหมายเชิงกลยุทธ์

ทิศนะด้านต่าง ๆ	จุดมุ่งหมายเชิงกลยุทธ์
1. จุดยืนด้านผู้รับบริการ (Customer standing)	ครองสัดส่วนผู้รับบริการที่ต้องการและสร้างความได้เปรียบการแข่งขัน
2. นวัตกรรม (Innovation)	พยายามพัฒนาวิธีการให้บริหารและวิธีการผลิตใหม่ ๆ
3. ผลผลิต (Productivity)	มุ่งสู่ประสิทธิภาพในการบริการการผลิต
4. ทรัพยากรทางการเงินและทรัพยากรที่มีตัวตน (Financial resources and physical)	แสวงหาทุน เครื่องมือและอุปกรณ์ที่จำเป็นต่อการบรรลุจุดมุ่งหมาย
5. ความสามารถในการสร้างกำไร (Profitability)	ระดับของกำไรและตัวชี้อื่น ๆ ที่แสดงผลประกอบการทางการเงิน
6. การพัฒนาการบริหารงาน (Managerial development)	การเพิ่มศักยภาพการบริหาร การผลิต เพื่อสร้างการเจริญเติบโตของโรงเรียน
7. การทำงานและทัศนคติของบุคลากร (Worker performance and attitude)	ระดับความคาดหวังของผลผลิต และทัศนคติด้านบวกของบุคลากร
8. ความรับผิดชอบต่อ (Public responsibility)	ระดับความรับผิดชอบต่อโรงเรียนที่มีต่อผู้รับบริการและชุมชนโดยรวม

ที่มา : ชัยสิทธิ์ เจริญมีประเสริฐ. มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับการจัดทำงบประมาณระบบใหม่. 2544 : 1-11

ข้อคิดที่เป็นประโยชน์สำหรับการกำหนดกลยุทธ์ที่ได้ผลมีองค์ประกอบสามด้านคือ

1. จุดมุ่งหมายหรือวัตถุประสงค์ที่ต้องการ
2. แนวนโยบายต่อการดำเนินงานของโรงเรียน
3. ลำดับขั้นของกิจกรรมหรือกำหนดการที่จะดำเนินงานให้ บรรลุจุดมุ่งหมาย

ตามกรอบนโยบายที่กำหนด

(3) การปฏิบัติตามกลยุทธ์ (Strategy implementation) และ (4) การควบคุมและประเมินผลกลยุทธ์ (Strategic control and evaluation)

1.2 กระบวนการบริหารเชิงกลยุทธ์ (Strategic management Process)

หมายถึง ขั้นตอนการบริหารเพื่อให้บรรลุตามพันธกิจ (Mission) หรือภารกิจของโรงเรียน

โดยสร้างความสัมพันธ์ระหว่างโรงเรียนให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมโดยเฉพาะผู้ที่ได้ผลประโยชน์จากโรงเรียน (Stakeholders) นับเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการตัดสินใจและการกำหนดนโยบายของโรงเรียนซึ่งประกอบด้วย ผู้รับบริการ (Customer) พนักงาน (Employee) ชุมชนในท้องถิ่น (Community) ผู้ถือหุ้น (Stakeholder) องค์กรประชาสังคม (Civil society)

1.3 กลยุทธ์ที่ดีต้องมีการพัฒนาจากการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายนอกและภายในโรงเรียน

1.4 กลยุทธ์จะเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ว่า “ยากในการคาดการณ์และยากที่จะหยั่งรู้” จะต้องได้มาจากการวิเคราะห์ตามหลักการเท่านั้น

1.5 ต้องมีความสอดคล้องต้องกัน สนับสนุนซึ่งกันและกันตลอดทั่วทั้งโรงเรียนโดยมีเงื่อนไขสำคัญในการกำหนดกลยุทธ์ คือ

- ก. วัดงบประมาณชัดเจนและเข้าใจง่าย
- ข. มุ่งเน้นการริเริ่มสร้างสรรค์
- ค. ขอบเขตการดำเนินงานแน่นอน ไม่กว้างไปมา
- ง. มีความยืดหยุ่น
- จ. ผู้บริหารมีความผูกพันมุ่งมั่นและสร้างความสัมพันธ์เชื่อมโยง
- ฉ. เห็นอกเห็นใจต่อกัน
- ช. เสริมสร้างความมั่นคงของโรงเรียน

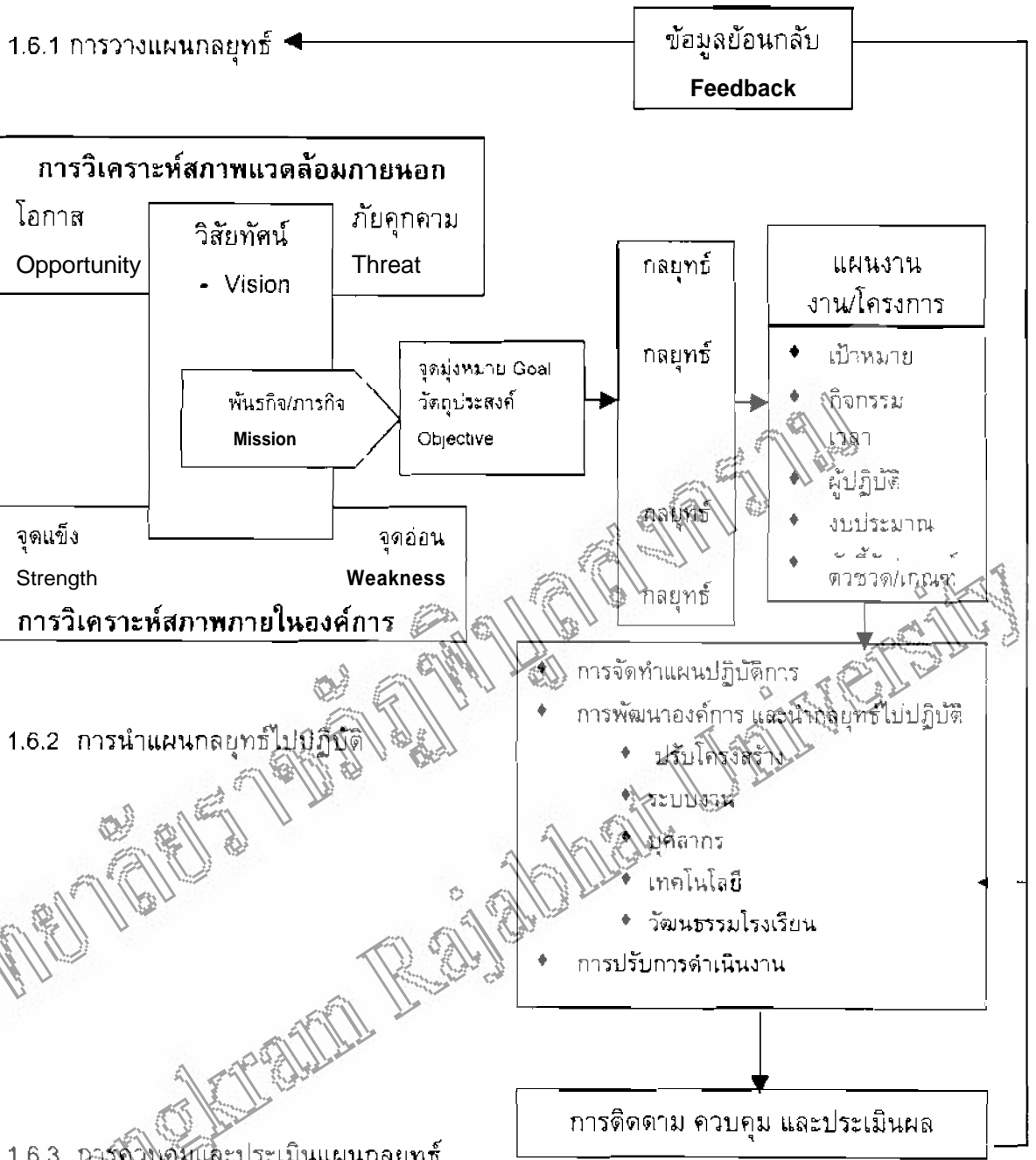
1.6 กระบวนการบริหารเชิงกลยุทธ์ในหน่วยงานภาครัฐโดยทั่วไปมีกระบวนการหลัก ๆ 3 ขั้นตอนโดยสรุปเป็นแผนภูมิ 2 ในหน้าต่อไป

### 2. การวัดผลการดำเนินงาน

เป็นการกำหนดรูปแบบการวัดผลงานของแต่ละแผนงานโดยคำนึงถึง ผลผลิต (outputs) และผลลัพธ์ (outcomes) ของผลงานซึ่งต้องกำหนดตัวชี้วัดผลการดำเนินงานและตัวชี้วัดนี้จะทำหน้าที่บอกค่าตอบของแต่ละประเด็นที่ต้องการทราบ

### 3. การวัดความสำเร็จของหน่วยงานภาครัฐ

การจัดทำงบประมาณระบบใหม่จะต้องขึ้นอยู่กับพื้นฐานการจัดทำแผนกลยุทธ์ของโรงเรียนดังนั้นในขั้นตอนการดำเนินงานจำเป็นต้องมีตัวชี้วัดผลการดำเนินงานของโรงเรียนได้อย่างสมบูรณ์ซึ่งแนวทางในการวัดผลการดำเนินงานจะใช้หลักของการวัดผลเชิงดุลยภาพ (Balanced Scorecard)



แผนภูมิ 2 กระบวนการบริหารเชิงกลยุทธ์ในหน่วยงานภาครัฐ

ที่มา : ชัยสิทธิ์ เฉลิมมีประเสริฐ. มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับการจัดทำงบประมาณระบบใหม่. 2544 : 19

## ระบบวัดผลเชิงกลยุทธ์ (Balanced Scorecard : BSC)

3.1 ปัจจุบันมีความตื่นตัวในการวางแผนเพื่อใช้ในการปฏิบัติงานให้เกิดผลผลิต ผลลัพธ์เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานโดยใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้คุ้มค่า โปร่งใส เกิดความเป็นธรรม โดยมีวิธีการจัดทำแผนหลายวิธีซึ่งในปัจจุบันนิยมวิธีการจัดทำแผนกลยุทธ์ แต่ปัญหาที่มักเกิดขึ้น คือ

3.1.1 แผนที่ได้มีการจัดทำไว้โดยการระดมสมอง ระดมความคิดของบุคลากรในโรงเรียน ไม่ได้นำไปสู่การปฏิบัติจริง เพราะการสื่อสารทำความเข้าใจรายละเอียดของแผนกับผู้ปฏิบัติทำได้ยาก มีผู้จัดทำแผนเองเท่านั้นที่จะเข้าใจรายละเอียดของแผนมากที่สุด

3.1.2 แผนที่จัดทำไว้ล่วงหน้าไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์จริงที่มีการเปลี่ยนแปลง จึงต้องมีการปรับแผนใหม่ แต่มักจะไม่ทราบหรือกำหนดไม่ได้ว่าควรปรับแผนเมื่อไร

3.1.3 การจัดทำแผนต้องมีมุมมองกว้างขวางและครอบคลุมภาระงานอย่างทั่วถึง ซึ่งยังจัดทำไม่สมบูรณ์ตามนัยดังกล่าวมากนัก

3.1.2 แผนที่จัดทำไว้ล่วงหน้าไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์จริงที่มีการเปลี่ยนแปลง จึงต้องมีการปรับแผนใหม่ แต่มักจะไม่ทราบหรือกำหนดไม่ได้ว่าควรปรับแผนเมื่อไร

3.1.3 การจัดทำแผนต้องมีมุมมองกว้างขวางและครอบคลุมภาระงานอย่างทั่วถึง ซึ่งยังจัดทำไม่สมบูรณ์ตามนัยดังกล่าวมากนัก

3.2 ปัญหาที่มักเกิดขึ้นตามข้อ 3.1 สามารถแก้ไขได้โดยการนำ Balanced Scorecard ซึ่งเป็นเครื่องมือที่นิยมใช้กันในการจัดการเพื่อผลักดันไปสู่การปฏิบัติจริง และการประเมินผล อย่างเป็นรูปธรรม เพราะ

3.2.1 BSC สามารถนำเสนอกลยุทธ์และทิศทางของโรงเรียนให้มีความชัดเจนขึ้น

3.2.2 BSC ช่วยถ่ายทอดและสื่อสารให้บุคลากรในโรงเรียนเข้าใจเนื้อหาของแผนได้อย่างง่าย ๆ เพราะมีการใช้ logic ในการนำเสนอแผนอย่างสั้น ๆ ให้เข้าใจได้ง่ายในลักษณะแผนที่เชิงกลยุทธ์ (strategic map)

3.2.3 BSC ทำให้โรงเรียนสามารถคาดการณ์ถึงปัญหาและโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ในอนาคตได้ เพราะจะมีการกำหนด KPI ที่เป็น Warning Indicator ไว้ มีการกำหนด KPI ที่บอกเหตุและผลแต่ละกลุ่มไว้จะเป็นตัวช่วยในการปรับแผนตามสถานการณ์จริง

3.2.4 BSC จะไม่เจาะจงเพียงเรื่องเดียว สามารถทำให้ผู้บริหารมี

มุมมองที่กว้างขึ้น และพิจารณาในหลาย ๆ ประเด็นที่ครอบคลุมขึ้น

3.2.5 BSC ทำให้เกิดความเป็นหนึ่งเดียวกันทั้งโรงเรียน เพราะมีการแปลงตัวชี้วัดจากระดับบนสู่ระดับล่างสามารถควบคุมประสิทธิภาพ ประสิทธิผลได้เป็นประโยชน์ในการประเมินผลแผนได้ดียิ่งขึ้น

3.3 BSC เป็นเครื่องมือทางการบริหารจัดการที่มีการจัดลำดับความนิยมการใช้เครื่องมือนี้ของโรงเรียนต่าง ๆ อยู่ในอันดับที่ 6 และปัจจุบันได้มีการนำมาใช้เผยแพร่ในประเทศไทยอย่างกว้างขวาง เพราะเป็นเครื่องมือที่สามารถแก้ปัญหาการจัดทำแผนแล้วไม่มีการนำไปปฏิบัติจริง ปัญหาความไม่เข้าใจแผนแม่บทของบุคลากรในโรงเรียน ปัญหาความเสี่ยงในการปฏิบัติงานตามแผนแล้วประสบความสำเร็จไม่ได้ผลงานตามเป้าหมาย รวมทั้งจะช่วยให้ผู้บริหารมีเครื่องมือในการบริหารงานรวมทั้งควบคุมโรงเรียนได้อย่างกว้างขวางและครอบคลุมขึ้น

3.4 สำนักงาน กพ.ได้นำ BSC มาใช้ในการประเมินผลงานของหน่วยงานราชการ เพื่อพิจารณาวงเงินโบนัสในระบบราชการเช่นกัน

3.5 BSC เริ่มต้นด้วย Vision และกลยุทธ์ของโรงเรียนที่ได้จัดทำไว้เพื่อแปลงเป็นแผนที่เชิงกลยุทธ์ (Strategic map)

3.6 BSC มีการกำหนดมุมมองของการนำกลยุทธ์ไปปฏิบัติและการควบคุม (Strategic Implementation and Control) ไว้ 4 ประการ ทั้ง 4 มุมมอง กำหนดขึ้นโดยมี logic รองรับ ดังนี้

3.6.1 มุมมองด้านการเงิน (Financial Perspective) จะเป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลสถานการณ์ด้านการเงินซึ่งเป็นข้อมูลที่เกิดขึ้นแล้วในอดีตเป็นหลัก จะไม่สะท้อนภาพที่ควรจะเป็นในอนาคต (Vision) จึงไม่ได้เป็นสัญญาณว่าจะเกิดเหตุการณ์เช่นนั้นในอนาคต

3.6.2 มุมมองด้านลูกค้า (customer Perspective) จะเป็นข้อมูลเกี่ยวกับภาพลักษณ์ของโรงเรียน ความพึงพอใจของลูกค้าหรือผู้รับบริการส่วนใหญ่จะเป็นข้อมูลด้านผลลัพธ์ (Output) ของโรงเรียน

3.6.3 มุมมองภายในโรงเรียน (Internal Business Process Perspective) จะเป็นข้อมูลเกี่ยวกับระบบการดำเนินงานในด้านประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพข้อมูลนวัตกรรมที่ใช้ในหน่วยงาน จึงมักเป็นข้อมูลเกี่ยวกับ Process การดำเนินงาน

3.6.4 มุมมองด้านการเรียนรู้และการเติบโต (Learning and growth Perspective) จะเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยนำเข้า (Input) ของโรงเรียนเป็นหลัก เช่น การพัฒนาบุคลากร การพัฒนาระบบเทคโนโลยีเพื่อใช้งานระบบสารสนเทศ ความสำเร็จของบุคลากร

สรุปความสัมพันธ์ของทั้ง 4 มุมมองนั้น มุมมองด้านการเงิน จะมีผลจากลูกค้า



ซึ่งจะต้องมีการตอบสนองความต้องการของลูกคำให้ได้ ดังนั้นจึงเกิดมุมมองภายในโรงเรียน เพื่อสามารถนำเสนอผลงานให้ลูกคำพอใจ แต่การจะทำงานให้ได้ผลดีตลอด ต้องมีการเรียนรู้ และการเติบโตเพื่อพัฒนาให้ลูกคำพอใจได้เรื่อย ๆ และตลอดไป

3.7 การจัดทำ “แผนที่ทางกลยุทธ์ (Strategic map)” กำหนดวัตถุประสงค์ (Objective) หรือสิ่งที่โรงเรียนต้องการบรรลุของการดำเนินงานในแต่ละมุมมองทั้ง 4 ด้าน ของการนำกลยุทธ์ไปปฏิบัติและการควบคุม ตามข้อ 3.6 ให้กว้างขวางมีหลายวัตถุประสงค์เลือกเฉพาะวัตถุประสงค์ที่สำคัญของแต่ละมุมมองมาจัดความสัมพันธ์ ว่าวัตถุประสงค์ใดของมุมมองหนึ่งส่งผลหรือมีผลเชื่อมโยงกับวัตถุประสงค์ของอีกมุมมองหนึ่ง เพื่อนำไปจัดทำเป็นแผนที่ทางกลยุทธ์

3.8 หลังจากได้จัดทำ “แผนที่ทางกลยุทธ์” ซึ่งจะเป็นการนำเสนอความสัมพันธ์ของวัตถุประสงค์ (Objective) ในแต่ละมุมมองไว้แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการนำวัตถุประสงค์แต่ละตัวมากำหนดตัวชี้วัด (Measures หรือ KPI) กำหนดเป้าหมาย (Target) ของตัวชี้วัด และกำหนดกลยุทธ์เริ่มต้น (Strategic initiative)

3.9 หลังจากจัดทำขั้นตอนที่ 3.8 แล้ว ก็จะเป็นการจัดทำแผนปฏิบัติการโดยนำ strategic Initiatives ที่กำหนดไว้มากำหนดกิจกรรมโดยละเอียด กำหนดระยะเวลาดำเนินงานของแต่ละกิจกรรม กำหนดผู้รับผิดชอบ และคิดงบประมาณ

#### 4. การจัดเตรียมงบประมาณ

ในการจัดเตรียมงบประมาณนั้นมีความจำเป็นที่จะต้องทราบถึง โครงสร้างของงบประมาณเพื่อที่จะได้ทราบวัตถุประสงค์ในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณและแต่ละกิจกรรมต้องใช้จงบประมาณเท่าใดเพื่อให้สังคมและประชาชนได้รับผลประโยชน์ในด้านต่าง ๆ มากที่สุด ในโครงสร้างงบประมาณจะจัดสรรเป็นวงเงินรวม (Block grant) และแบ่งเป็น 4 ประเภท คือ

- 4.1 ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร
- 4.2 ค่าใช้จ่ายเพื่อการดำเนินงาน
- 4.3 ค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน
- 4.4 ค่าใช้จ่ายในลักษณะเงินอุดหนุน

#### 5. การเพิ่มขอบเขตความครอบคลุมงบประมาณ

ปัจจุบันการจัดทำงบประมาณรายจ่ายของประเทศไทยมีขอบเขตจำกัดเพียงการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีของรัฐบาลเท่านั้น กิจกรรมที่อยู่นอกระบบงบประมาณ (Extra budgetary) เช่น เงินกักและเงินช่วยเหลือจากภายนอกยังไม่ได้ถูกรวบรวมเข้ากับการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี ดังนั้น หากนำกิจกรรมที่ใช้เงินนอกงบประมาณมารวมกัน

ในการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีด้วยแล้วจะทำให้แผนการเงินโดยรวมภาครัฐจะมีความสมบูรณ์และรัฐสามารถใช้ประโยชน์ในการวางแผนทางการเงินและการคลังได้ถูกต้องเหมาะสม

#### 6. การจัดทำประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลาง

เป็นการขยายภาพของงบประมาณรายจ่ายประจำปีให้กว้างขึ้น โดยนำเสนอประมาณการงบประมาณรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นในระยะ 2 – 3 ปีข้างหน้าซึ่งจะทำให้การพิจารณางบประมาณรายจ่ายประจำปีมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นอีกทั้งยังเป็นกระบวนการในการตัดสินใจที่สำคัญในวงจรของการพิจารณางบประมาณรายจ่ายประจำปีด้วย

#### 7. การขอตั้งและนำเสนองบประมาณ

ในการขอตั้งงบประมาณนั้นจะหมายรวมถึงการประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าที่เป็นเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณที่สอดคล้องกับผลผลิตตามนโยบายการดำเนินงานในปัจจุบันอย่างประหยัด โดยติดตามความเป็นจริงในรายการต่าง ๆ ที่หน่วยงานเชิงไปร่วมในกิจกรรมการใช้งบประมาณนั้น ๆ โดยมีสำนักงานงบประมาณให้ความเห็นชอบแล้ว

ในการนำเสนองบประมาณนั้นเป็นเรื่องที่ต้องมีการพิจารณาอนุมัติของฝ่ายนิติบัญญัติทั้งนี้เป็นเรื่องที่ต้องเกี่ยวข้องกับกฎหมายซึ่งจะเป็นการพิจารณาในร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีที่ฝ่ายรัฐบาลได้นำเสนอเข้าสู่รัฐสภาเพื่อให้ฝ่าย การเมืองได้ร่วมกันพิจารณาร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว

#### 8. การกำหนดหลักเกณฑ์การจัดสรรทรัพยากรภายใน

หลังจากสำนักงานงบประมาณได้จัดสรรงบประมาณให้หน่วยงานภาครัฐต่าง ๆ ไปแล้วหน่วยงานนั้น ๆ ก็จะต้องจัดสรรไปยังหน่วยผลิตที่เป็นผู้ใช้งบประมาณและในแต่ละหน่วยผลิตต้องมีองค์ประกอบต่าง ๆ ที่ต้องประกอบในการใช้งบประมาณ ดังนี้

- 8.1 ข้อมูลเดิม
- 8.2 ผลผลิตที่ให้บริการ
- 8.3 การพัฒนาคุณภาพบริการ
- 8.4 กิจกรรมสนับสนุน

หน่วยงานภาครัฐต้องให้ความมั่นใจว่ากระบวนการจัดสรรงบประมาณภายในหน่วยงานไปสู่หน่วยปฏิบัติจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของแรงจูงใจ ความเป็นธรรม ความต่อเนื่อง เพื่อให้เกิดผลคุณภาพในโรงเรียนโดยต้องกำหนดแนวทางในการจัดสรรงบประมาณที่ชัดเจนและสัมพันธ์กับปริมาณงานที่จะต้องดำเนินการรวมถึงระบบตัวดัชนีชี้วัดผลสำเร็จในด้านปริมาณ คุณภาพ เวลาและต้นทุน

#### 9. การทำข้อตกลงการใช้ทรัพยากร

ข้อตกลงการใช้ทรัพยากร (Resource agreement หรือ RA) เป็นบันทึกข้อตกลง

ตกลงร่วมกันระหว่างสำนักงบประมาณกับหน่วยงานผู้ปฏิบัติ อันเป็นการเห็นชอบในหลักการให้มีการผ่อนคลายข้อจำกัดด้านงบประมาณให้แก่หน่วยงานปฏิบัติโดยเอกสารดังกล่าวจะมีการกำหนด บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของสำนักงบประมาณและหน่วยงานปฏิบัติในการดำเนินการเกี่ยวกับการจัดระบบการจัดการทางการเงินและการจัดสรรงบประมาณเพื่อให้ได้ผลผลิตและผลลัพธ์ตามที่ต้องการ

องค์ประกอบโดยทั่วไปของข้อตกลงการใช้ทรัพยากร มีดังนี้

9.1 กระจายอำนาจและยึดหลักความโปร่งใสและเป็นธรรม

9.2 ติดตามประเมินผลและแก้ไขปัญหาโดยสำนักงบประมาณและหน่วยงานปฏิบัติร่วมกันดำเนินการเพื่อให้บรรลุผลตามวัตถุประสงค์

9.3 การจัดทำงบประมาณได้กำหนดให้ดำเนินการร่วมกันดังนี้

9.3.1 จำนวนผลผลิต ตัวชี้วัดทั้งเชิงปริมาณและคุณภาพ

9.3.2 รายละเอียดวงเงินงบประมาณที่จะจัดสรรให้หน่วยงานปฏิบัติ

9.3.3 การจัดทำงบประมาณล่วงหน้าของผลผลิตและวงเงิน งบบุคลากร

และงบดำเนินงาน

9.3.4 หน่วยงานต้องส่งแผนความต้องการและประมาณการรายจ่ายเพื่อการลงทุนประจำปีเพื่อให้สำนักงบประมาณให้ความเห็นชอบ

9.4 กำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนการผ่อนคลายการบริหารงบประมาณ

9.5 กำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดในการรายงานผลการดำเนินงาน

9.6 เงื่อนไขการบริหารทางการเงินในหน่วยงานโดยคำนึงถึงผู้รับบริการเป็นหลัก

การวางแผนงบประมาณ ประกอบไปด้วยการจัดทำวิสัยทัศน์ พันธกิจ ยุทธศาสตร์ วัตถุประสงค์และนโยบายของโรงเรียนเพื่อการวางแผนและบริหารงบประมาณโดยมีการจัดทำระบบการวัดผลความสำเร็จของงานซึ่งบุคลากรทุกฝ่ายในโรงเรียนต้องร่วมกันรับผิดชอบต่อแผนการใช้จ่ายงบประมาณที่จัดทำขึ้น ทั้งนี้โรงเรียนต้องจัดทำแผนงบประมาณทั้งระยะสั้นและระยะปานกลางโดยใช้ข้อมูลสารสนเทศของโรงเรียนมาประกอบการจัดทำแผนงบประมาณ ซึ่งในการดำเนินงานตามแผนงบประมาณนั้นโรงเรียนต้องทำบันทึกข้อตกลงการใช้งบประมาณกับหน่วยงานที่ใช้งบประมาณเพื่อให้การบริหารงบประมาณมีประสิทธิภาพทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพ มีความโปร่งใส สามารถตรวจสอบได้ทุกขั้นตอนและที่สำคัญต้องคำนึงถึงผู้รับบริการ คือนักเรียนและชุมชนเป็นสำคัญ

## 2. การคำนวณต้นทุนการผลิต (OUTPUT COSTING)

ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน เป็นระบบที่ให้ความสำคัญกับผลผลิตและผลลัพธ์จากการดำเนินงานของหน่วยงานต่างๆ โดยเชื่อมโยงกับงบประมาณที่ได้รับการจัดสรร ซึ่งความผูกพันดังกล่าวจะแสดงให้เห็นในข้อตกลงการใช้ทรัพยากรระหว่างหน่วยงานภาครัฐกับสำนักงานงบประมาณ เป็นข้อตกลงระหว่างกันว่า หน่วยงานภาครัฐจะดำเนินการผลิตสิ่งของหรือบริการจำนวนเท่าไร และจะก่อให้เกิดผลลัพธ์เป็นอย่างไรภายใต้วงเงินงบประมาณที่ได้รับในแต่ละปี นั้นแสดงให้เห็นว่าการจัดสรรงบประมาณจำเป็นต้องอาศัยต้นทุนต่อหน่วยการผลิตเป็นปัจจัยที่สำคัญในการพิจารณาจัดสรรงบประมาณให้แก่หน่วยงานต่าง ๆ นอกจากนี้ในการติดตามและประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงาน ตัวชี้วัดประสิทธิภาพการดำเนินงานที่สำคัญอย่างหนึ่งคือ ต้นทุนต่อหน่วยการผลิต

นอกจากนี้ปัจจัยที่สำคัญที่สุดในการดำเนินการคำนวณต้นทุนการผลิตคือต้องคำนวณให้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุดโดยหน่วยงานจะต้องปรับเปลี่ยนระบบบัญชีจากบัญชีเงินสดที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไปเป็นระบบบัญชีแบบพึ่งรับพึ่งจ่าย (Accrual accounting system)

ในการคำนวณต้นทุนนั้น วิธีที่เป็นที่นิยมโดยทั่วไปคือ การคิดต้นทุนกิจกรรม (Activity-based costing) ดังนั้นหากต้องการทราบต้นทุนการผลิตจะต้องนำแนวคิดดังกล่าวมาประยุกต์อีกทอดหนึ่ง ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

### 2.1 การคิดต้นทุนกิจกรรม (Activity — Based Costing : ABC)

ระบบการคิดต้นทุนกิจกรรม หรือ ABC เป็นระบบการบริหารต้นทุนที่จะช่วยให้ผู้บริหารสามารถเข้าใจถึงการดำเนินการของต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในโรงเรียน

2.1.1 ความจำเป็นในการพัฒนาระบบ ABC เกิดขึ้นเนื่องจากสาเหตุต่างๆ ดังนี้

2.1.1.1 ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมมักใช้ข้อมูลต้นทุนการผลิตที่บิดเบือนไปจากความเป็นจริง

2.1.1.2 ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมเน้นการจำแนกค่าใช้จ่ายของโรงเรียนโดยแสดงบัญชีค่าใช้จ่ายที่ใช้ชื่อหน้าทำงาน (Functions) หรือประเภทการจ่ายเงิน (Cost element) มากกว่าที่จะแสดงบัญชีค่าใช้จ่ายที่ใช้ชื่อกิจกรรม (Activity) ซึ่งการจำแนกลักษณะดังกล่าวไม่ได้ให้ข้อมูลที่แสดงถึงสาเหตุที่แท้จริงของการเกิดต้นทุน

2.1.1.3 ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมเน้นการควบคุมการปฏิบัติงานโดยการวิเคราะห์ผลต่าง การดำเนินงาน (variance analysis) ตลอดจนให้ข้อมูลข่าวสารที่ไม่สอดคล้องและไม่ทันการณ์ที่ผู้บริหารจะสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจ ในขณะที่ระบบ ABC เน้นการกำหนดและการวิเคราะห์กิจกรรมที่จะช่วยให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นที่ผู้บริหารจะ

## ใช้ในการบริหารงาน

2.1.1.4 ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมเน้นตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงิน เช่น อัตราผลตอบแทนจากการใช้สินทรัพย์แต่ไม่แสดงให้เห็นถึงผลการปฏิบัติงานที่สะท้อนถึงต้นทุนเวลาที่ใช้ในการประกอบกิจกรรม และความยืดหยุ่นของกิจกรรมต่อการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ

2.1.1.5 ระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิมไม่ช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในโรงเรียนซึ่งการเชื่อมโยงกิจกรรมต่าง ๆ เข้าด้วยกันจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถเข้าใจถึงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมหนึ่ง ๆ กับกิจกรรมอื่น ๆ ที่ก่อให้เกิดผลผลิตนั้น ๆ ได้ดียิ่งขึ้น

2.1.2 ปัจจัยที่จะช่วยให้การพัฒนาระบบ ABC ประสบความสำเร็จมีดังนี้

2.1.2.1 ความเข้าใจอย่างถ่องแท้ในตัวผลผลิตและบริการ และกิจกรรมที่ก่อให้เกิดตัวผลผลิตหรือบริการนั้น ๆ

2.1.2.2 การออกแบบและพัฒนาระบบการบริหารต้นทุนจะต้องเกิดจากการรอบการตัดสินใจที่เชื่อมโยงตัวผลผลิตและบริการกับต้นทุนที่เกี่ยวข้อง

2.1.2.3 กิจกรรมที่กำหนดขึ้นในแต่ละหน่วยงานควรเป็นกิจกรรมในระดับสูงสุดเท่าที่จะเป็นไปได้เพื่อสนองต่อความต้องการในการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจของบุคลากรทุก ๆ ฝ่ายในโรงเรียน โดยพยายามหลีกเลี่ยงกิจกรรมที่ไม่มีสาระสำคัญ หรือการกำหนดกิจกรรมที่สลัดในรายละเอียดมากเกินไป

2.1.2.4 การกำหนดตัวผลักดันกิจกรรม (Activity driver) ควรมีความชัดเจนเพียงพอที่จะช่วยให้สามารถบ่งชี้ส่วนค่าใช้จ่ายทางอ้อมเข้าสู่ผลผลิตหรือบริการได้อย่างถูกต้องเหมาะสม

2.1.2.5 สำหรับโรงเรียนขนาดใหญ่ควรจะทำโครงการนำร่อง (Pilot project) ก่อนเพื่อที่จะปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น จนกว่าจะเป็นที่น่าพอใจแล้วจึงจะนำมาใช้ทั่วทั้งโรงเรียน

2.1.2.6 การได้รับแรงสนับสนุนจากฝ่ายบริหารระดับสูงอย่างต่อเนื่องที่คล่องตัวเปิดโอกาสให้บุคลากรในระดับต่าง ๆ เข้ามามีส่วนร่วมในการกำหนดกิจกรรมอื่นจะช่วยให้เกิดการยอมรับในตัวระบบอันจะส่งผลต่อความสำเร็จของระบบที่จะติดตามมา

2.1.2.7 ในแต่ละขั้นตอนของการดำเนินงานวางระบบ ABC จะต้องมีการเปลี่ยนแปลงวัฒนธรรมโรงเรียนควบคู่ไปด้วย

2.2 ขั้นตอนในการจัดทำข้อมูลและออกแบบระบบ ABC

2.2.1 ขั้นตอนในการนำระบบ ABC มาใช้และกระบวนการของ ABC การวางระบบ ABC อาจทำได้หลายรูปแบบขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการนำระบบนั้นมาใช้ เพื่อให้การคำนวณต้นทุนผลผลิตมีความถูกต้องมากขึ้น เพื่อลดต้นทุนของบางหน่วยงาน ดังนี้

ขั้นตอนการนำระบบ ABC มาใช้ควรดำเนินการดังนี้

2.2.1.1 กำหนดความต้องการข้อมูลให้ชัดเจน

2.2.1.2 ประเมินขีดความสามารถในการใช้งานของระบบการ

บริหารต้นทุนที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

2.2.1.3 ศึกษาประเมินผลประโยชน์และค่าใช้จ่ายในการนำระบบ

ABC ไปใช้

2.2.1.4 สร้างความยอมรับในแนวคิด ABC ให้เกิดขึ้นในฝ่ายบริหาร

ระดับสูง

2.2.1.5 พัฒนาการออกแบบระบบ ABC ในเชิงแนวคิดขึ้น

(Conceptual design)

2.2.1.6 จัดทำแผนงานสำหรับจัดการโครงการและแผนกำลัง

คน กำหนดระยะเวลาของโครงการรวมทั้งจัดให้มีการฝึกอบรมและสร้างความเข้าใจร่วมกับบุคลากรทั้งระดับบนและระดับล่าง

2.2.1.7 วิเคราะห์กิจกรรมเพื่อที่จะกำหนดกิจกรรมและความ

สัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่างๆ

2.2.1.8 ออกแบบ จัดทำ และทดสอบระบบ

2.2.1.9 ติดตามตรวจสอบการนำระบบ ABC มาใช้และผลกระทบ

ของระบบดังกล่าว และดำเนินการแก้ไข

กระบวนการของ ABC มี 7 ขั้นตอน ดังนี้คือ

(1) กำหนดตัวผลผลิตและบริการของโรงเรียน

(2) วิเคราะห์กิจกรรมเพื่อที่จะกำหนดชนิดของกิจกรรมที่จำเป็นต้องใช้ เพื่อให้เกิดตัว ผลผลิตหรือบริการ

(3) กำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost driver) ซึ่งเป็นตัวกำหนดต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการประกอบกิจกรรมในระดับนั้นๆ

(4) ระบุต้นทุนทางตรงและปันส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ โดยพิจารณาจากปริมาณการเซตผลกตนกิจกรรม (Activity driver) ของแต่ละผลผลิตหรือบริการ นั้น ๆ

(5) เชื่อมโยงกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นกับตัวผลผลิตหรือ

บริการที่เกี่ยวข้อง และปันส่วนต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมต่างๆ เข้าสู่ตัวผลผลิตหรือบริการนั้นๆ

(6) กำหนดเป้าหมายทั้งระยะสั้นและระยะยาวตลอดจนปัจจัยสำคัญที่ทำให้โรงเรียนประสบความสำเร็จ

(7) บริหารและควบคุมกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นในกระบวนการทำงานที่เป็นตัวก่อให้เกิดตัวผลผลิตหรือบริการนั้นๆ ตลอดจนประเมินความมีประสิทธิภาพและความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมทั้งหมดที่เกิด

2.2.2 ทางเลือกในการวิเคราะห์กิจกรรม ในทางปฏิบัติการกำหนดและวิเคราะห์กิจกรรมสามารถทำได้หลายวิธีแต่โดยทั่วไปแล้ว จะดำเนินการใน 3 วิธีคือ

2.2.2.1 พิจารณาจากโครงสร้างสายการบังคับบัญชาของโรงเรียน (The Organizational approach) เป็นการพิจารณารายละเอียดกิจกรรมตามศูนย์ความรับผิดชอบ (Responsibility center) หรือตามหน่วยงาน การระบุกิจกรรมลักษณะนี้จะเป็นจุดเริ่มต้นที่ค่อนข้างง่ายและสามารถเข้าใจได้ง่าย แต่วิธีนี้มีข้อเสียคือไม่ช่วยให้มองเห็นถึงความเกี่ยวเนื่องระหว่างกิจกรรมของหน่วยงานต่าง ๆ ในโรงเรียน

2.2.2.2 พิจารณาจากหน้าที่งาน (The Function approach) เป็นการกำหนดจากการวิเคราะห์หน่วยกิจกรรม (Activity unit) โดยพิจารณาจากหน้าที่งานนั้นคือจะ ร้อยเรียงกิจกรรมต่างๆ ที่มีวัตถุประสงค์เดียวกัน (Common purpose)

2.2.2.3 พิจารณาจากลูกโซ่คุณค่าของโรงเรียน (The Business value chain approach) หรือพิจารณาจากกระบวนการของโรงเรียน (The Business process approach) เป็นการวิเคราะห์กิจกรรมโดยพิจารณาจากลำดับหรือทางเดินของกิจกรรมซึ่งเกี่ยวข้องกับวิธีนี้เป็นต้องอาศัยการเข้าไปสังเกตการประกอบจึงมีข้อดีคือช่วยให้ได้มาซึ่งข้อมูลกิจกรรมที่สามารถเชื่อมโยงได้กับวัตถุประสงค์ด้านต่าง ๆ ของโรงเรียนตลอดจนทราบเวลาที่ใช้ไปในขั้นตอนต่าง ๆ ของกระบวนการนั้น ๆ ได้อีกด้วย

2.2.3 การจำแนกต้นทุนในระบบ ABC (ABC Hierarchy) ภายใต้ระบบ ABC สามารถจำแนกต้นทุนได้ 4 ระดับ คือ

2.2.3.1 ต้นทุนในระดับหน่วยผลผลิตหรือหน่วยบริการ (Unit-level activity) ต้นทุนในระดับหน่วยผลผลิตหรือหน่วยบริการ (Unit-level activity) เป็นต้นทุนดำเนินงานที่ผันแปรโดยตรงตามจำนวนของผลผลิต (Cost object)

2.2.3.2 ต้นทุนในระดับกลุ่มของหน่วยผลิตหรือกลุ่มของบริการ (Batch-level activity) เป็นต้นทุนการดำเนินงานที่ผันแปรตามกลุ่มของผลผลิต

2.2.3.3 ต้นทุนในระดับผลผลิตหรือบริการ (Product-

sustaining level activity) เป็นต้นทุนของการดำเนินงานที่ผันแปรตามความหลากหลายของผลผลิตหรือบริการ

2.2.3.4 ต้นทุนส่วนของทรัพยากรสนับสนุน (Facility-level cost) เป็นต้นทุนการดำเนินงานที่มีการผันแปรตามผลผลิต และไม่สัมพันธ์กับปริมาณได้อย่างชัดเจน

### 2.3 ตัวผลักดันทรัพยากรและตัวผลักดันกิจกรรม

2.3.1 ตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ตัวผลักดันที่นำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนตามผังบัญชีเข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรมต่าง ๆ จะเรียกว่าตัวผลักดันทรัพยากร (Resource Driver) ในทางปฏิบัติการปันส่วนต้นทุนตามผังบัญชีเข้าสู่กลุ่มต้นทุนกิจกรรมอาจ 3 วิธีคือ

2.3.1.1 การปันส่วนทางตรง (Direct charging allocation) มักจะนำมาใช้ในกรณีที่สามารถทราบปริมาณทรัพยากรที่ใช้ไปจริงในแต่ละกิจกรรมได้เด่นชัด

2.3.1.2 การปันส่วนโดยอาศัยการประมาณ (Estimation allocation) มักนำมาใช้ในกรณีที่ไม่สามารถวัดปริมาณการใช้ทรัพยากรไปในกิจกรรมต่าง ๆ ได้โดยตรง โดยส่วนใหญ่ตัวผลักดันทรัพยากรมักจะอยู่ในรูปชั่วโมงทำงานหรือสัดส่วนเวลาที่ใช้ไปในกิจกรรมต่าง ๆ

2.3.1.3 การปันส่วนโดยอาศัยดุลพินิจเข้าช่วย (Arbitrary allocation) จะนำมาใช้ในกรณีที่ไม่สามารถประมาณสัดส่วนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมนั้น ๆ ได้อย่างมีหลักเกณฑ์

2.3.2 ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) คือเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตหรือบริการ สำหรับการปันส่วนต้นทุนกิจกรรมที่อยู่ในแต่ละกลุ่มต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่ผลผลิตหรือบริการอาจทำได้ 3 วิธีเช่นเดียวกับตัวผลักดันทรัพยากร

ความสำคัญของตัวผลักดันกิจกรรม การวิเคราะห์ การระบุและการเลือกตัวผลักดันกิจกรรม ผู้วางระบบควรคำนึงว่าจะใช้ตัวผลักดันกิจกรรมมาน้อยเพียงใดและชนิดใดบ้าง ทั้งนี้เพราะชนิดของตัวผลักดันกิจกรรมที่เลือกมาใช้จะส่งผลกระทบต่อ

จำนวนตัวผลักดันทรัพยากรซึ่งจะเชื่อมโยงและเป็นผลกับต้นทุนผลผลิตที่มีความถูกต้องในระดับที่ต้องการส่วนจำนวนตัวผลักดันกิจกรรมที่จะนำมาใช้จะขึ้นอยู่กับระดับของความถูกต้องของข้อมูลต้นทุนผลผลิตที่ผู้วางระบบต้องการและความซับซ้อนของส่วนผสมของผลผลิต

ดังนั้น การตัดสินใจจะเลือกตัวผลักดันกิจกรรมให้เป็นที่ยอมรับนั้น ควรพิจารณาจากปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้



- ความหลากหลายของผลผลิต (Output diversity)
- ต้นทุนสัมพัทธ์ของกิจกรรมต่างๆ ที่ยุบมารวมกัน(Relative costs)
- ความแตกต่างด้านปริมาณการผลิต (Production volume diversity)

2.3.3 ปัจจัยสำคัญในการเลือกตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม ควรจะพิจารณาจากปัจจัยต่อไปนี้

2.3.3.1 ค่าใช้จ่ายในการวัดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรม (Measurement costs) นั่นคือ การได้มาซึ่งข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการกำหนดตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมมีความยุ่งยากเพียงใด

2.3.3.2 สหสัมพันธ์ (Correlation) นั่นคือ พิจารณาว่าปริมาณการใช้ กิจกรรมที่แท้จริงมีสหสัมพันธ์กับปริมาณการใช้กิจกรรมที่แบ่งอยู่ในตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เลือกมานั้นเพียงใด เพราะหากตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมไม่ได้มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับต้นทุนของกิจกรรมนั้น ๆ ย่อมเป็นการเสี่ยงต่อการที่ข้อมูลต้นทุนผลผลิตจะบิดเบือนไปจากความเป็นจริง

2.3.3.3 ผลกระทบเชิงพฤติกรรม (Behavioral effects) นั่นคือตัวผลิตภัณฑ์กิจกรรมที่เลือกมาทำให้พฤติกรรมของบุคลากรเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร

### 3.3.4 ระบบ ABC ช่วยให้โรงเรียนเป็นเลิศได้อย่างไร

ระบบ ABC มีบทบาทสำคัญยิ่งในการเสริมสร้างความเป็นเลิศของโรงเรียนโดยการให้ข้อมูลผลผลิตที่ใกล้เคียงความเป็นจริงซึ่งจะเป็นประโยชน์กับผู้บริหาร ดังนี้

- (1) การปรับปรุงโครงสร้างต้นทุนและพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ
- (2) การเข้าใจความสัมพันธ์กันในระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ ที่ถูกต้องในการผลิต สินค้าและบริการ จะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการทำกำไรในระยะยาวของโรงเรียน
- (3) การลดความสูญเปล่าของกิจกรรมที่ไม่ก่อให้เกิดผลผลิตจะช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงศักยภาพของโรงเรียนในการลดต้นทุนได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

จะเห็นได้ว่า ระบบ ABC จะเป็นเครื่องมือสำคัญที่นำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารงาน ตลอดจนเพิ่มผลกำไรให้แก่กิจกรรมอย่างต่อเนื่อง นั่นคือ ระบบ ABC มีส่วนเสริมสร้างความเป็นเลิศให้กับโรงเรียนโดย

- (1) ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์กับผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการยกเลิกการดำเนินการ ตลอดจนคำนวณผลลัพธ์ที่ได้รวมทั้งการออกแบบรูปแบบการดำเนินการที่ใช้ต้นทุนต่ำสุด

- (2) ลดความสูญเปล่าของกิจกรรมต่าง ๆ ให้เหลือน้อยที่สุด
- (3) ระบุสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนในรูปของตัวผลักต้นทุน
- (4) เชื่อมโยงกลยุทธ์ในการดำเนินงานของโรงเรียนเข้ากับการ

ตัดสินใจ

(5) ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์กับผู้บริหารในการประเมินผลกระทบจากการใช้กลยุทธ์ต่าง ๆ

(6) สร้างความมั่นใจให้กับผู้บริหารได้ว่าการปฏิบัติงานของโรงเรียนสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ทั้งในด้านเวลา คุณภาพ ความยืดหยุ่นในการประกอบการลดจจนการส่งมอบสินค้าหรือการให้บริการที่ตรงต่อเวลาด้วยการเชื่อมโยงผลการปฏิบัติงานเข้ากับกลยุทธ์ของโรงเรียน

(7) กระตุ้นให้มีการพัฒนาประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง และการควบคุมคุณภาพโดยรวม (Total quality control)

(8) เพิ่มประสิทธิภาพในการจัดท้วงงบประมาณโดยการระบุความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกับผลการปฏิบัติงาน ณ ระดับต่าง ๆ ของการให้บริการ

(9) ให้ข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายจรวมผลิตที่เพิ่มสูงขึ้นอย่างรวดเร็วขาดเดิมที่ผู้บริหารไม่สามารถทราบได้จากระบบบัญชีต้นทุนแบบเดิม

(10) สร้างมั่นใจให้กับผู้บริหารได้ว่าโรงเรียนสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ในแผนการดำเนินกิจกรรม

(11) ประเมินความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง

(12) กำหนดผลการปฏิบัติงานเป้าหมาย (Target performance goal) เป้าหมายทางด้านต้นทุน (Cost goal) ลดจจนเป้าหมายของกิจกรรม (Activity goal)

ก่อนที่จะนำเอาระบบ ABC มาใช้ในโรงเรียนผู้บริหารควรศึกษาในสิ่งต่อไปนี้

(1) จะต้องตระหนักถึงคุณค่าของการนำเอาระบบ ABC มาใช้ลดจจนมีความมุ่งมั่นต่อการปฏิบัติตลอดเวลาการนำระบบ ABC มาใช้ย่อมส่งผลกระทบต่อหน่วยงานทุกระดับในโรงเรียน

(2) บุคลากรมีความพร้อมหรือไม่สำหรับการเปลี่ยนแปลง

(3) ระบบ ABC จำเป็นต้องมีการเชื่อมโยงกับกระบวนการวัดผลการปฏิบัติงาน จึงจะสามารถนำไปใช้งานอย่างได้ผล

(4) เป้าหมายสำคัญของการวัดผลการปฏิบัติงานก็คือ ความมีประสิทธิภาพของโรงเรียนโดยรวมไม่ใช่ของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง

(5) คณะผู้บริหารจะต้องวางแผนเตรียมพร้อมสำหรับการพัฒนาบุคลากรใหม่

(6) วัตถุประสงค์ของระบบ ABC คือ การจัดทำระบบข่าวสารที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานมากยิ่งขึ้น

#### 2.4 แนวทางการนำระบบ ABC ไปประยุกต์ใช้ในโรงเรียน

2.4.1 ศึกษาจัดทำแผนกลยุทธ์ของหน่วยงาน

2.4.2 ศึกษาโครงสร้างของโรงเรียน

2.4.3 ประชุมตกลงกันภายในหน่วยงานถึงสิ่งที่ต้องการคิดต้นทุน (Cost

Objects)

2.4.4 ต้องเชื่อมโยง Cost Objects แต่ละรายการที่เข้าสู่หน่วยงานย่อยที่ระบบไว้ใน Organization Chart โดยพิจารณาจากการไปชงกิจกรรมของแต่ละหน่วยงานย่อยเป็นหลัก

2.4.5 นำกิจกรรมที่ระบุไว้มาเรียงลำดับและระบุกิจกรรมเท่าที่ Cost Objects เป็นตัวไปใช้บริการ

2.4.6 สำหรับหน่วยงานที่ Cost Objects ไม่ได้เข้าไปเกี่ยวข้องโดยตรงจะไม่ทำการระบุกิจกรรมเนื่องจากไม่คุ้มค่าในการเจาะลงลึก ให้ถือว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นในหน่วยงานเหล่านี้เป็นต้นทุนในระดับ Facility-level cost ไม่มีการปันส่วน (allocate) แต่จะต้องนำค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ไปรวมกับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

2.4.7 จากกิจกรรมในข้อ 2.4.5 และค่าใช้จ่ายในข้อ 2.4.6 จะต้องมาตกลงร่วมกันถึง

ก. Activity Driver ให้กับกิจกรรมในระดับ Unit Batch Product เท่านั้น

ข. Arbitrary Driver ในการปันส่วนต้นทุนในระดับ Facility จะขึ้นอยู่กับดุลพินิจร่วมกันของฝ่ายวางระบบว่าเห็นสมควรจะใช้เกณฑ์ใดบ้าง บางเรื่องจะต้องคิดถึงการใช้เวลา (duration) มาประกอบการพิจารณาด้วย

2.4.8 ควรจัดให้มีการฝึกอบรมให้บุคลากรทุกฝ่ายในโรงเรียนได้เข้าใจร่วมกันในการนำระบบ ABC มาประยุกต์ใช้โดยทำการอบรมภายในโรงเรียน (In-house training)

การคำนวณต้นทุนผลผลิตเป็นการคิดคำนวณต้นทุนในการดำเนินการดำเนินงานประมาณของโรงเรียนที่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาในการดำเนินการของแต่ละกิจกรรมงบประมาณในการลงทุนแต่ละกิจกรรม ผู้รับบริการ ประโยชน์ที่ได้รับ ชีตความสามารถของบุคลากรในโรงเรียน กระบวนการในการปฏิบัติกิจกรรม ปริมาณและคุณภาพของงาน ทั้งนี้

เพื่อให้งบประมาณที่ได้รับและนำไปใช้นั้นจะเกิดผลสูงสุดต่อผู้รับบริการหรือนักเรียน อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือในการตัดสินใจของผู้บริหารโรงเรียนในการจัดกิจกรรมต่าง ๆ ที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้เรียนและชุมชนเป็นสำคัญ

### 3. การจักระบบการจัดซื้อจัดจ้าง (PROCUREMENT MANAGEMENT)

จากการประเมินผลในด้านที่ 2 ที่ผ่านมาซึ่งกล่าวถึงการประเมินการใช้งบประมาณเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและในด้านที่ 3 นี้จะกล่าวถึงการพัฒนากระบวนการจัดซื้อจัดจ้างให้มีประสิทธิภาพตามระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานกระบวนการเชิงกลยุทธ์ที่มากขึ้น คือความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงินโดยมีหลักปฏิบัติดังนี้

- มีพันธกิจและหน้าที่ชัดเจน
- เน้นการผูกพันและการให้คำมั่นร่วมกันเพื่อมุ่งสู่พันธกิจ
- ผู้ซื้อ มีอำนาจมากขึ้น
- บุคลากรมีคุณภาพสูง
- การดำเนินงานเป็นทีมเพื่อแก้ปัญหา
- มีวิธีการที่ได้รับการวางแผนอย่างดีเพื่อเข้าสู่ตลาด
- การทำสัญญาที่ปลอดภัย
- มีผลการดำเนินงานที่สามารถวัดได้

#### 3.1 วัตถุประสงค์ของการจัดซื้อจัดจ้าง

3.1.1 เพื่อสนับสนุนการดำเนินงานของสถานศึกษา ด้วยการจัดหาพัสดุและบริการให้ต่อเนื่อง เพื่อมิให้การดำเนินงานต้องหยุดชะงักเนื่องจากการขาดพัสดุ

3.1.2 เพื่อจัดซื้อจัดจ้างโดยมีต้นทุนต่ำสุดหรือราคาสมเหตุสมผลและแสวงหาสิ่งที่มีคุณค่าสูงสุดในราคาที่ต้องจ่ายไป

3.1.3 เพื่อรักษาคุณภาพของพัสดุที่ทำการซื้อแล้วให้อยู่ในมาตรฐานที่ดีสำหรับการใช้งาน

3.1.4 เพื่อลดความสูญเสียอันเกิดจากการลงทุนในพัสดุให้น้อยที่สุด โดยจัดการซื้อพัสดุที่มีความชำรุดและล้าสมัยเร็ว

3.1.5 เพื่อสร้างแหล่งซื้อสินค้าที่เชื่อถือได้ไว้เป็นแหล่งสำรองในการซื้อหาพัสดุ

3.1.6 เพื่อสร้างความสัมพันธ์ที่ดีกับผู้ขายสินค้าและจะทำให้การจัดซื้อสิ่งของได้ในราคาที่ต่ำกว่าผู้ซื้อรายอื่น

3.1.7 เพื่อแสวงหาความร่วมมือกับฝ่ายอื่นๆ ในสถานศึกษา ทำให้ทราบ วัตถุประสงค์ที่แท้จริงในการใช้งานพัสดุแต่ละประเภท และสามารถสนับสนุนพัสดุได้ตรงตาม วัตถุประสงค์อีกทั้งการจัดทำแผนกลยุทธ์ในการพัฒนาระบบบริหารการจัดซื้อ จัดจ้างอย่างเป็น ระบบ

3.1.8 เพื่อจัดทำนโยบายการจัดซื้อจัดจ้างและวิธีการปฏิบัติงานให้บรรลุ วัตถุประสงค์ของสถานศึกษาในต้นทุนที่เหมาะสมโดยมีจุดเน้นตามหลักบริหารจัดการที่ดี ( Good Governance )

3.1.9 เพื่อพัฒนาบุคลากรฝ่ายจัดซื้อจัดจ้างให้เกิดขวัญและกำลังใจในการ ทำงานเพื่อให้องค์กรประสบความสำเร็จและเป็นการสร้างสมรรถนะในการแข่งขันให้กับ สถานศึกษา

### 3.2 กระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง

สำหรับกระบวนการจัดซื้อจัดจ้างของหน่วยงานภาครัฐมีหน่วยงานที่ เกี่ยวข้อง คือ กระทรวงการคลัง (ได้แก่ กรมบัญชีกลางซึ่งมีหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายงบประมาณ) สำนักงบประมาณ (ทำหน้าที่จัดสรรงบประมาณ กงรับบริหารสินทรัพย์ การติดตาม ประเมินผล) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (ทำหน้าที่ตรวจสอบ รายงาน) สำนักงานปลัด สำนักนายกรัฐมนตรี (ซึ่งมีระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. 2535 การให้คำ บริक्षा วินิจฉัยปัญหาพัสดุ ฯลฯ) ตลอดจนหน่วยงานเอกชน (ซึ่งเป็นผู้ผลิตสินค้า ขายสินค้า ให้บริการกับหน่วยงานภาครัฐ) โดยทั่วไปฝ่ายจัดซื้อจะมีกระบวนการจัดซื้อจัดจ้างพอสรุปได้ ดังนี้

3.2.1 การวางแผนการจัดซื้อจัดจ้าง (Procurement Plan) ในการจัดซื้อ พัสดุควรวางแผนถึงปัจจัยอย่างน้อย 3 ปัจจัย คือ

- ปริมาณที่ต้องการ
- ราคที่ต้องการ
- คุณลักษณะการใช้งาน

ต่อมา คือ การพิจารณาวิธีการจัดซื้อว่าจะเป็นการตกลงราคา สอบราคา ประกวดราคา วิธีพิเศษ ฯลฯ โดยต้องอิงระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย

3.2.2 การเลือกแหล่งขาย (Selection of Source) สำหรับในหน่วย ราชการภาครัฐ ส่วนใหญ่กระบวนการจัดซื้อหรือจัดจ้างจะดำเนินการประกวดราคาหรือสืบราคา ผู้ที่เสนอราคาค่าต่ำสุดอาจไม่ใช่แหล่งขายที่ดีที่สุดเสมอไป อาจกล่าวได้ว่าราคาเป็นปัจจัยสำคัญต่อ การเลือกซื้อสินค้าวิธีการสืบราคาอาจทำได้โดยการพิจารณาจากฐานข้อมูลการจัดซื้อที่เคย สั่งซื้อมาในอดีต นอกจากนั้นหากเป็นการจัดซื้อพัสดุที่มีการกำหนดคุณลักษณะเฉพาะและการ

จัดซื้อจำนวนมาก วิธีการต่อรองกับผู้ขายก็จะทำให้ได้ราคาที่เหมาะสมมากยิ่งขึ้นสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ในการจัดซื้อพัสดุจะดำเนินการประกวดราคา ผลของการประกวดราคาจะถือเป็นข้อยุติในการกำหนดราคา แต่วิธีนี้มีจุดอ่อนตรงที่สิ้นเปลืองเวลามาก ตั้งแต่การประกาศประกวดราคา การเสนอราคา และการต่อรองราคา

3.2.3 การออกคำสั่งซื้อ (Placing the Order) คำสั่งซื้อทุกครั้งควรเป็นลายลักษณ์อักษรและโดยปกติผู้มีอำนาจลงนามออกใบสั่งซื้อจะเป็นบุคคลที่ได้รับการมอบอำนาจจากหัวหน้าองค์กร การติดตามการสั่งซื้อ (Follow-up of the order) โดยปกติเป็นหน้าที่ของผู้ออกคำสั่งซื้อ โดยทั่วไปแล้วจะใช้วิธีการติดตามผลก็ต่อเมื่อ มีต้นทุนหรือความเสี่ยงอันเกิดจากการส่งของล่าช้า

3.2.4 การตรวจสอบใบส่งของและตรวจรับพัสดุ (Checking Invoice and Supplies) ฝ่ายจัดซื้อควรตั้งคณะกรรมการตรวจรับพัสดุเพื่อทำการตรวจสอบใบส่งของในขั้นต้น เนื่องจากหากเกิดข้อผิดพลาดจะเป็นหน้าที่ของฝ่ายจัดซื้อที่จะต้องติดต่อกับผู้เกี่ยวข้องเพื่อปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้องและที่หลีกเลี่ยงไม่ได้คือการบันทึกและเก็บเอกสารการเก็บเอกสารจะต้องมีการจัดเก็บที่เป็นระบบ

3.2.5 การแจกจ่ายพัสดุ (Distribution of Supplies) เมื่อตรวจรับพัสดุแล้ว ฝ่ายจัดซื้อก็จะคัดแยกประเภทพัสดุ จัดเก็บ รักษาพัสดุ บรรจุหีบห่อ เพื่อแจกจ่ายส่งไปให้หน่วยงานผู้ใช้พัสดุดต่อไป

3.2.6 การติดตามและประเมินผล (monitoring and Evaluation) การติดตามและประเมินผลการจัดซื้อจัดจ้าง จะครอบคลุมทั้งด้านผู้ขาย คือ ประเมินผลด้านการขนส่ง ปริมาณ คุณภาพ การบริการหลังการขาย ฯลฯ ประเมินผลด้านผู้ซื้อ คือ กรณีการเบิกจ่าย ความพอใจของผู้ใช้งาน การบำรุงรักษา ตลอดจนความถูกต้องตามระเบียบรวมทั้งการรักษารความสัมพันธ์กับผู้ขายเป็นความจำเป็นอย่างยิ่งที่ฝ่ายจัดซื้อจะต้องทำให้เกิดขึ้น อนึ่งการติดตามและประเมินผลการจัดซื้อจัดจ้างควรจะต้องจัดทำรายงานผลการดำเนินงานตามระยะเวลาด้วย

3.3 ระดับความรับผิดชอบในการจัดซื้อจัดจ้าง จำแนกเป็น 3 ระดับ คือ

3.3.1 ระดับการบริหารทั่วไป

3.3.2 ระดับปฏิบัติการ

3.3.3 ระดับกระบวนการหรือขั้นตอนในการจัดซื้อ

3.4 วิธีการจัดซื้อจัดจ้าง (Methods of Procurement) ซึ่งมีหลายวิธี เช่น

3.4.1 วิธีประกวดราคา วิธีนี้ทำให้เกิดการแข่งขันกันอย่างกว้างขวาง เป็นการให้ความยุติธรรมแก่ผู้ขายพัสดุทั่วไป สอดคล้องกับระบบการค้าเสรีแต่วิธีนี้ใช้เวลาใน

การเตรียมการมากซึ่งประเด็นที่ควรพิจารณาในการจัดซื้อโดยวิธีประกวดราคา คือ

3.4.1.1 ต้องกำหนดคุณลักษณะเฉพาะของพัสดุที่ต้องการให้  
แน่นอน

3.4.1.2 ต้องมีผู้สนใจหลายรายในการประกวดราคา

3.4.1.3 สภาพตลาดในขณะนั้นควรเป็นโอกาสของผู้ซื้อ

3.4.1.4 ต้องมีเวลามากเพียงพอ

3.4.2 วิธีการเจรจาตกลงราคา (Procurement by Negotiation) เป็น  
การจัดหาโดยไม่เป็นทางการ เป็นการเจรจาทกลงกันระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขาย

3.4.3 วิธีทำคำสั่งซื้อแบบถาวร (Blanket Orders) วิธีนี้จะดำเนินการใน  
กรณีที่ทำการซื้อพัสดุหลาย ๆ อย่างที่มักจะจัดส่งจากแหล่งขายแหล่งเดียว และเหมาะสม  
สำหรับการจัดซื้อพัสดุที่มีราคาต่อหน่วยต่ำแต่มีปริมาณการใช้ประจำปีสูง

3.4.4 วิธีไม่เก็บรักษาพัสดुकงคลัง (Stockless Purchasing) วิธีนี้ผู้ซื้อ  
จะไม่มีภาระความรับผิดชอบทางการเงินสำหรับพัสดुकงคลังของสินค้าที่ทำการซื้อ เนื่องจากตัว  
พัสดुकงคลังอาจอยู่ที่โรงงานของผู้ขาย การซื้อขายวิธีนี้ ราคาที่ตกลงกันอาจจะมีราคาสูงกว่า  
การจัดซื้อ

3.4.5 วิธีอื่น ๆ เช่น วิธีสอบราคา วิธีพิเศษ วิธีกรณีพิเศษ ฯลฯ

### 3.5 กลยุทธ์ในการจัดซื้อจัดจ้าง (Purchasing Strategy)

เป็นเรื่องเกี่ยวกับการวางแผนเพื่อให้กิจกรรมการจัดซื้อจัดจ้างมีส่วนในการ  
สร้างความเติบโตให้สถานศึกษาและมีความได้เปรียบแข่งขันสิ่งสำคัญคือ การมีส่วนร่วม  
ในการกำหนดภารกิจ หน้าที่ขอบเขตของงาน โครงสร้างหน่วยงานและตัวบุคคลที่จะมาเป็น  
เจ้าหน้าที่ฝ่ายการจัดซื้อจัดจ้าง

3.5.1 การสร้างกลยุทธ์การจัดซื้อจัดจ้าง ประกอบด้วย

(อ) การมีส่วนร่วมภายใน

(ข) การจัดซื้อจัดจ้างและขอบเขตของการตรวจสอบ

(ค) การจัดหน่วยงานภายในฝ่ายจัดซื้อจัดจ้าง

(ง) การบรรจุบุคลากรและฝึกอบรม

3.5.2 แผนปฏิบัติการเชิงกลยุทธ์ (Strategic – Action Plans) เพื่อให้  
เป็นคู่มือในการจัดซื้อ จัดจ้างสำหรับบุคลากรดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีผลดีต่อสถาน  
ศึกษามากยิ่งขึ้น

3.6 ระบบข้อมูลข่าวสารสำหรับการจัดซื้อจัดจ้าง ประกอบด้วย

3.6.1 แผนการดำเนินงานของสถานศึกษา

3.6.2 การพยากรณ์การให้บริการ

3.6.3 ฝ่ายงบประมาณและการควบคุมทางการเงิน

3.6.4 ฝ่ายบัญชี

3.6.5 ฝ่ายกฎหมาย

3.6.6 ฝ่ายวิศวกรรม

3.6.7 ฝ่ายการผลิตและควบคุมการผลิต

3.6.8 ฝ่ายคลังเก็บวัสดุ

3.6.9 การควบคุมคุณภาพและการตรวจรับ

### 3.7 การจัดหน่วยงานจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารงานบุคคล

การจัดหน่วยงานที่เกี่ยวกับการจัดซื้อจัดจ้าง มีสิ่งที่จะต้องคำนึงถึง คือ บทบาทของฝ่ายจัดซื้อในโครงสร้างรวมของสถานศึกษาและลักษณะของกรมอบอำนาจการจัดซื้อ ได้แก่ การรวมอำนาจ หรือกระจายอำนาจ รวมถึงการกำหนดจําหนายงานการจัดซื้อจะขึ้นตรงต่อผู้บริหารท่านใด โดยทั่วไปแล้ว หน่วยงานทางด้านการจัดซื้อจะรวมอยู่ในฝ่ายพัสดุ ทั้งนี้เนื่องจากภาระงานของทั้งสองส่วนมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงสัมพันธ์กัน

สรุปได้ว่าระบบการจัดซื้อ จัดจ้างนั้นโรงเรียนต้องมีการจัดทำแผนในการจัดซื้อจัดจ้างอย่างเป็นระบบ โดยโรงเรียนต้องพิจารณาจากความต้องการของโรงเรียนและคุณภาพของสินค้าหรือบริการพร้อมทั้งดำเนินการจัดซื้อ จัดจ้างให้เป็นไปตามระเบียบว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ.2545 ของส่วนราชการ ประการสำคัญก็คือโรงเรียนต้องมีระบบการตรวจสอบและการรายงานอย่างถูกต้องสม่ำเสมอและเป็นปัจจุบัน ยึดหลักความโปร่งใส เป็นธรรมและการมีส่วนร่วมของสมาชิกในโรงเรียนทุกฝ่าย

## 4. การบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณ (FINANCIAL MANAGEMENT AND BUDGET CONTROL)

เมื่อมีการจัดระเบียบการจัดซื้อจัดจ้างเพื่อให้มีระบบที่สามารถตรวจสอบและมีความโปร่งใสแล้วจึงมีการจ่ายเงิน ดังนั้นก่อนการจ่ายเงินในสินค้าแต่ละประเภทจําต้องมีการจัดระบบการควบคุมการเบิกจ่ายและบริหารจัดการงบประมาณ กำหนดความรับผิดชอบในการลงบันทึกการเบิกจ่ายทางบัญชี แยกความรับผิดชอบในการอนุมัติ สั่งจ่าย เบิกจ่าย และการรายงานทางการเงิน การแยกหน้าที่ด้านการบัญชี การคลังและการตรวจสอบแยกความรับผิดชอบในการดูแลการลงบัญชี แยกประเภททั่วไปและบัญชีย่อยแยกประเภทมีระบบการอนุมัติตรวจสอบ กระทบยอดและบันทึกเพื่อควบคุม การเบิกจ่ายงบประมาณ มีการแบ่งระดับชั้น การเข้าถึงข้อมูลทางการเงินและบัญชีสำหรับสิ่งที่ปรับเปลี่ยนไปอย่างเด่นชัดของการบริหารการเงินคือ



การปรับระบบบัญชีจากระบบบัญชีเกณฑ์เงินสดไปสู่ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างทำให้รัฐบาลทราบประสิทธิภาพการบริการจัดการงบประมาณ ดัดสนใจและสะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิภาพจัดสรรทรัพยากรที่เป็นธรรม การบริหารจัดการภายในองค์กรมีกลไกในการควบคุมภายในที่ดีในการบริหารการเงิน

ในส่วนของระบบบัญชีมีการปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน คือ ระบบบัญชีในดักซ์พียงรับ – พียงจ่าย (Accrual Basis) วิธีนี้จะทำให้ทราบถึงรายได้และค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของสถานศึกษาหรือหน่วยงาน ดังนั้นในส่วนราชการแต่ละระดับต้องมีมาตรฐานในการควบคุมงบประมาณรวมถึงการกำหนดความรับผิดชอบในเรื่องการบัญชีและการเงิน

#### 4.1 ความสำคัญของการบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณ

การบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณ หมายถึง การจัดการระบบการเงินขององค์กรให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด เนื่องจากในปัจจุบันการบริหารทางการเงินมีความซับซ้อนและมีปัจจัยที่มีผลกระทบมากขึ้นทั้งภายในและภายนอกสถานศึกษา ดังนั้น ผู้บริหารทางการเงินต้องมีหน้าที่ที่สำคัญ 3 ประการ คือ

4.1.1 การตัดสินใจหาแหล่งของเงินทุน (Financing decisions)

4.1.2 การตัดสินใจจัดสรรเงินทุน (Allocation decisions)

4.1.3 การตัดสินใจในนโยบายการเงิน (Policy decisions)

#### 4.2 ระบบบัญชีและกรควบคุมทางบัญชี

##### 4.2.1 ระบบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

การบัญชี หมายถึง การบันทึกการทางการเงินทั้งในด้านรายรับ รายจ่าย ตลอดจนงบกำไรขาดทุน การแยกประเภท การสรุปผลและการแปลความหมายจากข้อมูลดังกล่าว ซึ่งถือได้ว่าเป็นส่วนสำคัญยิ่งส่วนหนึ่งในการบริหารทางการเงินของสถานศึกษา กระบวนการดังกล่าวข้างต้นจะต้องดำเนินการภายในขอบเขตของหลักการบัญชีที่รับรองเป็นหลักสากล ซึ่งได้กำหนดข้อมูลใดควรบันทึกไว้ในบัญชีอะไร ควรบันทึกเมื่อใด การกำหนดนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลต้องครบถ้วนและถูกต้องทั้งนี้กรมบัญชีกลางกระทรวงการคลังได้กำหนดนโยบายและหลักเกณฑ์บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐไว้ในเบื้องต้น

##### 4.2.2 การจัดทำบัญชีของหน่วยงานภาครัฐตามเกณฑ์คงค้าง

การจัดทำบัญชีของหน่วยงานภาครัฐนั้น แต่เดิมได้บันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสด (Cash basrs) และจะทำการบันทึกบัญชีเมื่อมีการรับและจ่ายเงินจริง ไม่มีการคำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่ถือครอง นอกจากนั้นจึงจำเป็นต้องบันทึกบัญชีตามเกณฑ์พียงรับพียงจ่ายหรือเกณฑ์สิทธิ์หรือเกณฑ์คงค้าง (Accrual basrs)

ระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual basis) เป็นการบันทึกการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายของหน่วยงานที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงเข้าเป็นรายได้และรายจ่ายของหน่วยงานเสมอ รวมทั้งมีการปรับปรุงค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า รายได้รับล่วงหน้า การตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายรอดัดและการบันทึกตัดค่าเสื่อมราคาในมูลค่าสินทรัพย์ถาวรให้ถูกต้องตามรอบระยะเวลาบัญชีที่เสนอในงบการเงินนั้นๆ วิธีนี้จะทำให้หน่วยงานภาครัฐทราบถึงรายได้และค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของโรงเรียน หน่วยงานที่เสนองานรายงานต้องจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้าง ยกเว้นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสด

เกณฑ์คงค้าง หมายถึง หลักเกณฑ์ทางบัญชีที่รับรู้รายการและ เหตุการณ์เมื่อเกิดขึ้น มิใช่รับรู้เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดออกไป หรือรายการเทียบเท่าเงินสด ซึ่งทำให้รายการและเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้รับการบันทึกบัญชีและแสดงในงบการเงินภายในงวดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเกิดรายการและเหตุการณ์นั้น

4.2.3 การใช้ประโยชน์การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง มีจุดเด่นและชี้ให้เห็นในประเด็นต่อไปนี้

4.2.3.1 ความรับผิดชอบของรัฐบาล/หน่วยงานที่มีต่อสาธารณะในการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ทั้งหมดว่ามีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและประหยัดมากน้อยเพียงใด

4.2.3.2 ความรับผิดชอบต่อรัฐบาล/หน่วยงานที่มีต่อสาธารณะ ในฐานะที่เป็นผู้บริหารสินทรัพย์ และหนี้สินทั้งหมดที่มีการรับรู้ในงบการเงิน

4.2.3.3 แสดงให้เห็นว่ารัฐบาล/หน่วยงาน จัดหาเงินมาดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ตามความต้องการใช้เงินสดอย่างไร

4.2.3.4 แสดงถึงความสามารถของรัฐบาล/หน่วยงานในการจัดหาเงินมาดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ และความสามารถในการชำระหนี้สินและพันธะผูกพัน

4.2.3.5 แสดงฐานะการเงินของรัฐบาล/หน่วยงานและการเปลี่ยนแปลงในฐานการเงินดังกล่าว

4.2.3.6 แสดงถึงผลการดำเนินงานของรัฐบาล/หน่วยงานในด้านต้นทุนของการให้บริการประสิทธิภาพและความสัมฤทธิ์ผล

4.2.3.7 ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปใช้ประโยชน์เพิ่มขึ้นในการประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของหน่วยงานและช่วยในการตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรโดยเฉพาะเงินงบประมาณให้หน่วยงานนั้น ๆ

เพื่อให้สามารถมองเห็นถึงความแตกต่างของระบบบัญชีเกณฑ์เงินสดและระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง อีกทั้งได้ทราบในประโยชน์ที่ต่างกันจึงได้แสดงไว้ในตาราง 2 ในหน้าถัดไป

ตาราง 2 ความแตกต่างระหว่างระบบบัญชีเกณฑ์เงินสดและระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง

ระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด	ระบบบัญชีเกณฑ์คงค้าง
<p>1. ตามระบบเกณฑ์เงินสด ถือว่ารายรับในบิลงบประมาณใด ก็ถือเป็นรายรับของบิลงบประมาณนั้น เช่นเดียวกับรายจ่ายที่เมื่อมีการจ่ายเงินเกิดขึ้นในบิลงบประมาณใดให้ถือว่าเป็นรายจ่ายเงินเกิดขึ้นในบิลงบประมาณนั้น</p> <p>นอกจากนั้นไม่มีการลงรายการ บัญชีเกี่ยวกับรายรับ ค้างรับ รายจ่าย ค้างจ่าย รายรับรับล่วงหน้า รายจ่ายจ่ายล่วงหน้า</p> <p>2. ไม่บันทึกรายการบัญชีสินทรัพย์ ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ไม่มีการเปิดบัญชีแสดงส่วนเจ้าของ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- รายจ่ายของหน่วยงานภาครัฐในการซื้อสินทรัพย์หรือจ้างทำของเกิดขึ้นในแต่ละปีงบประมาณให้ถือเป็นรายจ่ายทั้งสิ้น</li> <li>- การควบคุมสินทรัพย์ทำโดยการมีบัญชีคุมพัสดุหรือทะเบียนพัสดุ</li> </ul> <p>จากการที่ไม่บันทึกบัญชีสินทรัพย์และคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ทำให้ไม่สามารถ ทราบถึงประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์และความรับผิดชอบในการบริหารจัดการสินทรัพย์ของหน่วยงานนั้น ดังนั้นจึงไม่ทราบ ต้นทุนที่แท้จริงของการให้บริการ</p> <p>3. ไม่มีการแสดงภาวะผูกพันหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งอาจนำไปสู่ปัญหาทางการเงินในอนาคตได้</p> <p>4. ไม่จัดทำบัญชีกำไร ขาดทุน เนื่องจากส่วนราชการดำเนินการโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร</p>	<p>1. เพื่อให้แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานถูกต้องตามงวดบัญชี ดังนั้นจึงต้องมีการบันทึก รายการ รายรับค้างรับ รายจ่ายค้างจ่าย รายรับรับล่วงหน้า รายจ่ายจ่ายล่วงหน้า</p> <p>2. บันทึกบัญชีสินทรัพย์ และคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ และคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ในแต่ละปี และต้องแสดงรายการสินทรัพย์ในงบดุลด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสงเคราะห์และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ และมีใครควบคุมสินทรัพย์โดยการจัดหัดทะเบียนคุมสินทรัพย์ ทำให้ทราบถึงปริมาณมูลค่าของสินทรัพย์ที่หน่วยงานนั้นถือครองประสิทธิภาพ ความคุ้มค่าในการใช้สินทรัพย์และความรับผิดชอบในการบริหารสินทรัพย์</p> <p>3. ภาวะผูกพันหรือหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นจะแสดงอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อเป็นข้อมูลเปิดเผยให้ผู้ที่จะใช้ประโยชน์จากงบการเงินในการวางแผนและตัดสินใจได้ถูกต้องมากยิ่งขึ้น</p> <p>4. เมื่อสิ้นงวดบัญชี หน่วยงานต้องจัดทำรายงานทางการเงินในรูปแบบของ งบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงาน งบกระแสเงินสด และหมายเหตุประกอบงบการเงิน</p>

ที่มา: ชัยสิทธิ์ เฉลิมมีประเสริฐ, มาตรฐานทางการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับการจัดทำงบ

ประมาณระบบใหม่, 2544 : 5

สำหรับการบันทึกบัญชีแบบเกณฑ์เงินสดและเกณฑ์คงค้างในรายการคง ๆ มีข้อเปรียบเทียบแสดงได้ดังตาราง 3

ตาราง 3 ชื่อเปรียบเทียบระหว่างการบันทึกบัญชีแบบเกณฑ์เงินสดและเกณฑ์คงค้าง

รายการ	เกณฑ์เงินสด	เกณฑ์คงค้าง
		Dr. คือ เดบิต Cr. คือ เครดิต
1. ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ	- จะไม่มีการบันทึกบัญชี	Dr. บัญชีลูกหนี้ Cr. บัญชีขาย
2. ซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ	- จะไม่มีการบันทึกบัญชี	Cr. ภาษีขาย Dr. บัญชีซื้อ Dr. ภาษีซื้อ Cr. บัญชีเจ้าหนี้การค้า
3. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายเป็นเงินสด	Dr. บัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ Dr. ภาษีซื้อ Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร	Dr. บัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ Dr. ภาษีซื้อ Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร
4. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย	- จะไม่มีการบันทึกบัญชี	Dr. บัญชีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ Dr. ภาษีซื้อ Cr. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ตอนชำระเงิน Dr. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร
5. รายได้อื่นที่ยังไม่ได้เก็บเงิน	- จะไม่มีการบันทึกบัญชี	Dr. บัญชีรายได้ค้างรับ Cr. รายได้อื่น Cr. ภาษีขาย ตอนชำระเงิน Dr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร Cr. รายได้ค้างรับ
6. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	- จะไม่มีการบันทึกบัญชี	Dr. บัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า Dr. ภาษีซื้อ Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร ตอนสิ้นปีจะปรับปรุงบัญชี Dr. บัญชีค่าใช้จ่าย Cr. บัญชีค่าใช้จ่ายล่วงหน้า

ทิมา . ชัยสิทธิ์ เฉลิมมีประเสริฐ, มาตรฐานทางการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับการจัดทำงบประมาณระบบใหม่. 2544 : 6

4.2.4 การกำหนดความรับผิดชอบในการบันทึกบัญชีฝ่ายบริหารของหน่วยงาน ภาครัฐ มีหน้าที่รับผิดชอบขั้นพื้นฐานในความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รับผิดชอบในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินและหน่วยงานย่อยภายในองค์กร จำเป็นต้องมีการมอบหมายงานที่ชัดเจนเพื่อกำหนดความรับผิดชอบในการจัดทำ

4.2.5 เอกสารทางบัญชีในการบันทึกบัญชีนั้นจะต้องมีกระบวนการ ดังนี้

(1) การจัดทำใบสำคัญจ่าย

(2) การบันทึกบัญชี

- การบันทึกในสมุดรายวันขั้นต้น
- การบันทึกรายการคอนสแตนต์
- การปรับปรุงรายการคอนสแตนต์
- การปิดบัญชีรายได้ค่าใช้จ่ายเข้าบัญชีแสดงผล การดำเนินงาน
- การปรับปรุง “กระดาษทูลการรับทดลอง”
- การนำเสนองบการเงิน

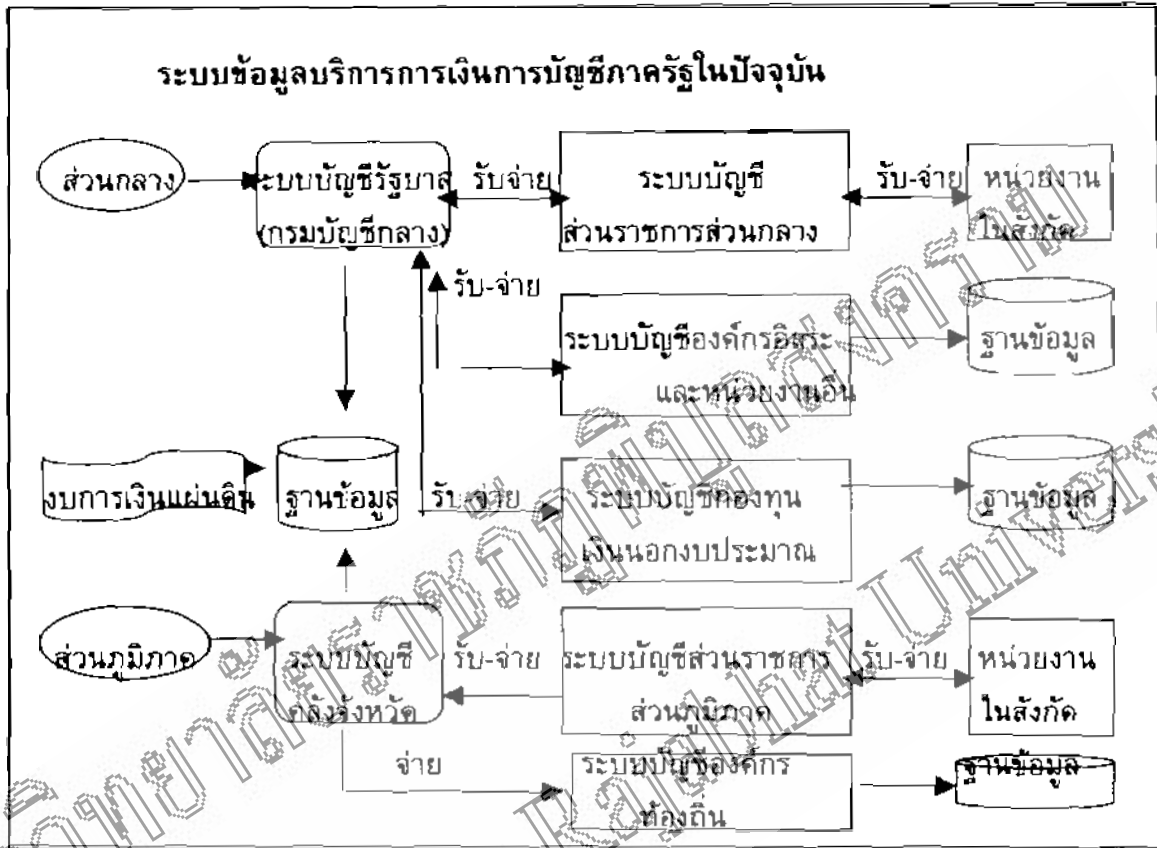
(3) การเก็บรักษาเอกสารทางบัญชี

4.2.6 การจัดวางระบบบัญชี โดยทั่วไปหน่วยงานภาครัฐจะต้องสร้างระบบการบันทึกและกระบวนการทางบัญชีที่สอดคล้องกับหลักการโครงสร้างการดำเนินงาน โดยเป็นระบบทางการเงินที่โปร่งใส และตรวจสอบได้ง่ายแก่การบันทึกข้อมูล พร้อมจัดทำคู่มือ การดำเนินงาน เพื่อให้หน่วยงานภายในสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเป็นระบบและเป็นรูปแบบ เดียวกัน ข้อสำคัญคือ จะต้องมีการเชื่อมโยงกิจกรรมการผลิตที่ครบถ้วนและสามารถคำนวณ ต้นทุนผลผลิตได้โดยง่าย ทั้งนี้เนื่องจากต้นทุนผลผลิตเป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติ งานขององค์กร และเป็นข้อมูลอย่างหนึ่งที่จะต้องรายงานให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบในระยะเวลาที่กำหนด

4.3 นโยบายและหลักเกณฑ์บัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

4.3.1 กรอบแนวคิด การปรับโครงสร้างระบบบัญชีภาครัฐของรัฐบาลจาก เดิม ซึ่งเป็นระบบรวมศูนย์ข้อมูลทางบัญชีทุกรายการที่กรมบัญชีกลางไปเป็นระบบกระจายให้ หน่วยงานภาครัฐรับผิดชอบจัดให้มีระบบข้อมูลทางบัญชีที่สมบูรณ์ที่หน่วยงานและจัดส่งรายงาน การเงิน (งบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงาน งบกระแสเงินสด ฯลฯ) พร้อม รายละเอียดข้อมูลเฉพาะเท่าที่กระทรวงการคลังจำเป็นต้องใช้ประโยชน์ เพื่อการวิเคราะห์ ติดตามผล และกำหนดนโยบายให้กรมบัญชีกลาง โดยกรมบัญชีกลางจะรวบรวมข้อมูลของ หน่วยงานภาครัฐต่าง ๆ ทั่วประเทศไปจัดทำงบการเงินรวมของแผ่นดิน เพื่อรายงานเสนอต่อ

รัฐภาคต่อไปจะเป็นได้ว่าระบบใหม่จะมีข้อมูลเพียงพอต่อการประเมินและเปรียบเทียบประสิทธิภาพในการบริหารจัดการทางการเงินและการวิเคราะห์ต้นทุนค่าใช้จ่ายระหว่างหน่วยงาน ซึ่งได้สรุปให้เห็นเป็นรูปธรรมที่สามารถมองเห็นได้ชัดเจนในเรื่องของการบริการทางการเงินภาครัฐในปัจจุบันจากแผนภูมิ 3



แผนภูมิ 3 ระบบข้อมูลบริการทางการเงินและการบัญชีภาครัฐในปัจจุบัน

ที่มา : ชัยสิทธิ์ เฉลินมีประเสริฐ. มาตรฐานทางการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับการจัดทำงบประมาณระบบใหม่, 2544 : 11

#### 4.3.2 หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

4.3.2.1 ที่มีของหลักการและนโยบายบัญชี หลักการและนโยบายบัญชีที่จัดทำโดยกรมบัญชีกลาง กำหนดขึ้นโดยหลักเกณฑ์พื้นฐานต่อไปนี้

- 1) มาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ (International

Public Sector Accounting Standards : IPSAS)

2) มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards : IAS)

3) มาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

4) มาตรฐานขององค์กร อื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการบัญชีของประเทศออสเตรเลีย อังกฤษ ฯลฯ โดยกรมบัญชีกลางจะทำการปรับปรุงเป็นระยะ ๆ อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้เหมาะสมสอดคล้องกับสภาพการณ์ของประเทศไทย

#### 4.3.2.2 วัตถุประสงค์ของหลักการและนโยบายบัญชี

1) เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐใช้เป็นแนวทางการกำหนดระบบบัญชี และจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual basis) ได้อย่างถูกต้องเหมาะสมและเป็นไปในกรอบมาตรฐานเดียวกันเพื่อประโยชน์ในการจัดทำ งบการเงินรวมของแผ่นดิน

2) เป็นแนวทางสำหรับผู้ตรวจสอบบัญชี

3) ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินซึ่งจัดตามระบบบัญชี

#### 4.3.3 หลักการและนโยบายบัญชีทั่วไป

4.3.3.1 หน่วยงานที่เสนอรายงาน (Reporting Entities) ได้แก่ หน่วยงานทั้งหมดที่อยู่ในควบคุมของรัฐบาลหรือ หน่วยงานที่ดำเนินงานโดยใช้เงินทั้งหมด (หรือเงินส่วนใหญ่จากเงินงบประมาณ )

4.3.3.2. วัตถุประสงค์และรอบระยะเวลาบัญชีของงบการเงิน วัตถุประสงค์ของงบการเงิน คือ การให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของหน่วยงานอันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกประเภทในการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจและเพื่อนำไปประเมินความสามารถของหน่วยงานในรูปแบบต่าง ๆ

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีของงบการเงินหนึ่งปีของหน่วยงานภาครัฐจะใช้งบประมาณเป็นเกณฑ์ คือ เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม ถึง วันที่ 30 กันยายนของปีถัดไป

4.3.3.3 ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งประกอบด้วย ความเข้าใจ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้และการเปรียบเทียบกันได้

4.3.3.4 การดำเนินงานต่อเนื่อง การดำเนินงานต่อเนื่องของ

หน่วยงานขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของแต่ละกรณีแต่เมื่อนำปัจจัยอื่นมาพิจารณาแล้วหน่วยงานยังสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่องและเป็นความเหมาะสมที่จะนำมาใช้กับหน่วยงานภาครัฐมากกว่าเนื่องจากหน่วยงานภาครัฐเป็นไปตามข้อสมมุติฐานของการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องหรือไม่

4.3.3.5 รายการพิเศษ หมายถึง รายได้หรือค่าเช่าที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์หรือรายการที่เห็นได้ชัดเจนว่าแตกต่างจากกิจกรรมที่เกิดขึ้นตามปกติของหน่วยงาน และเป็นรายการที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของหน่วยงาน เป็นรายการที่ไม่ได้เกิดตามปกติและมี นัยสำคัญที่แสดงลักษณะและจำนวนเงินของรายการพิเศษเป็นรายการแยกต่างหากในงบการเงินและเปิดเผยรายละเอียดของรายการพิเศษในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

#### 4.3.4 หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์

4.3.4.1 การรับรู้สินทรัพย์ เกณฑ์มูลค่าขั้นต่ำในการรับรู้ สินทรัพย์ ให้กำหนดอยู่ภายในช่วง 10,000 ถึง 30,000 บาทและควรมีนัยสำคัญของรายการ สินทรัพย์ โดยมีมูลค่า ณ วันที่ได้มาต่ำกว่าเกณฑ์ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายภายในงวดที่ได้สินทรัพย์นั้น

การรับรู้รายการสินทรัพย์โดยพิจารณาจากเกณฑ์มูลค่าขั้นต่ำนั้นให้พิจารณาด้วยว่าสินทรัพย์แต่ละรายการอาจมีมูลค่าตั้งชื่อว่าเกณฑ์มูลค่าขั้นต่ำที่ผู้กำหนดสินทรัพย์เหล่านั้นให้นำมารวมกันและรับรู้เป็นประเภทของสินทรัพย์นั้น ๑ นอกจากนี้ให้พิจารณาสินทรัพย์ที่มีลักษณะเป็นกลุ่ม ซึ่งหมายถึงระบบหรือชุดของสินทรัพย์ที่ประกอบด้วยสินทรัพย์มากกว่าหนึ่งรายการที่ต้องใช้งานร่วมกัน และจัดหามาพร้อมกันในคราวเดียวหรือในเวลาใกล้เคียงกัน ให้นำสินทรัพย์เหล่านั้นมารวมกันและรับรู้เป็นกลุ่มสินทรัพย์

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ ซึ่งวัดได้จากต้นทุนซึ่งรวมทั้งค่าแรงงานวัสดุดิบและวัสดุที่ใช้ไปในการสร้างสินทรัพย์โดยตรง

#### 4.3.5 หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและส่วนทุน

4.3.5.1 การรับรู้หนี้สิน ลักษณะสำคัญของหนี้สิน คือ ต้องเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของหน่วยงาน ภาระผูกพันในปัจจุบันอาจเกิดจากสัญญาข้อผูกมัดทางกฎหมาย หรือเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน ภาระผูกพันในปัจจุบันจะเกิดขึ้นเมื่อมีเหตุการณ์หรือรายการในอดีตที่ทำให้หน่วยงานไม่สามารถใช้ดุลยพินิจหรือใช้ดุลยพินิจได้น้อยมากที่จะหลีกเลี่ยงการสูญเสียทรัพยากรในอนาคต

หน่วยงานจะรับรู้หนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากหน่วยงานเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันและเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ หน่วยงานไม่ต้องรับรู้ภาระผูกพันเป็นหนี้สินหากคู่สัญญายังมีได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา



#### 4.3.6 หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับรายได้

4.3.6.1 การรับรู้รายได้ รายได้ตามคำอธิบายศัพท์เป็นการไหลเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจระยะเวลาบัญชี ซึ่งเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของหน่วยงาน หน่วยงานจะรับรู้รายได้ในงบแสดงผลการดำเนินงาน เมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน

4.3.6.2 การวัดมูลค่ารายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ โดยทั่วไปหน่วยงานจะกำหนดจำนวนรายได้ตามที่หน่วยงานตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์

#### 4.3.6.3 ประเภทของรายได้ที่จะแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงาน

- 1) รายได้จากเงินงบประมาณ
- 2) รายได้จากขายสินค้า/บริการ
- 3) รายได้จากเงินช่วยเหลือ
- 4) รายได้จากการรับบริจาค
- 4) รายได้จากเงินกู้ของรัฐบาล
- 6) รายได้จากดอกเบี้ย
- 7) กำไร/ขาดทุนจากการขายสินทรัพย์
- 8) รายได้อื่น

#### 4.3.7 หลักการและนโยบายบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย

4.3.7.1 การรับรู้ค่าใช้จ่ายจะไม่รวมถึงการจ่ายสำหรับการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหรือรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

4.3.7.2 ประเภทของค่าใช้จ่ายที่จะแสดงในงบแสดงผลการดำเนินงาน

- 1) ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร
- 2) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน
- 3) หนี้สงสัยจะสูญ
- 4) ค่าเสื่อมราคา
- 5) ค่าตัดจำหน่าย
- 6) ดอกเบี้ยจ่าย

#### 4.4 การควบคุมงบประมาณ ประกอบด้วย

4.4.1 การควบคุมการเบิกจ่าย

4.4.2 การจัดสายงานทางด้านบัญชีและการเงิน

#### 4.4.3 ระเบียบว่าด้วยการบริหารงบประมาณสำหรับหน่วยงานนำร่อง

การบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับระบบบัญชีที่เปลี่ยนจากเกณฑ์เงินสด (Cash basis) มาเป็นบัญชีเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายหรือ เกณฑ์คงค้าง (Accrual basis) ซึ่งเป็นระบบบัญชีที่บันทึกรายรับและรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงและรายการที่ยังไม่เกิดขึ้น อีกทั้งยังเป็นระบบบัญชีที่แจ้งค่าใช้จ่าย – รายได้และอื่น ๆ ตามรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งทำให้หน่วยงานภาครัฐหรือโรงเรียนได้ทราบรายได้และค่าใช้จ่ายที่แท้จริง นอกจากนี้โรงเรียนต้องมีระบบข้อมูลทางบัญชีที่สมบูรณ์รายงานให้กรมบัญชีกลางทราบเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการประเมินและเปรียบเทียบประสิทธิภาพในการบริหารจัดการทางการเงินและการวิเคราะห์ต้นทุนค่าใช้จ่ายของโรงเรียน รวมถึงการควบคุมงบประมาณทั้งในการการบัญชี การรายงานทางการเงิน การควบคุมสินทรัพย์ การตรวจสอบภายในและการบัญชีพัสดุ

### 5. การบริหารสินทรัพย์ (ASSET MANAGEMENT)

เมื่อได้กำหนดหลักการ วิธีการและระเบียบของการบริหารการเงินและการควบคุมงบประมาณซึ่งเป็นส่วนที่สำคัญของการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานแล้ว ปัจจัยที่ควรพิจารณาอีกส่วนหนึ่งก็คือการดำเนินงานของสถานศึกษาในส่วนของบริหารพัสดุ ซึ่งรวมถึงการบริหารวัสดุ ครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง เพื่อให้เกิดการใช้งานอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์สูงสุดต่อสถานศึกษา

#### 5.1 ความหมายของสินทรัพย์ (Assets)

ตามหลักการบัญชี (Accounting principles) สินทรัพย์ของสถานศึกษา หมายถึง เงินสดและสินทรัพย์อื่นที่สถานศึกษามีไว้เพื่อเปลี่ยนเป็นเงินสด เพื่อขายหรือเพื่อใช้ประกอบการของสถานศึกษา สินทรัพย์ของสถานศึกษาอาจจำแนกเป็นประเภทใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

5.1.1 สินทรัพย์หมุนเวียน (current assets) หมายถึง เงินสดและสินทรัพย์อื่นซึ่งโดยปกติแล้วอาจคาดหมายได้ว่าจะเปลี่ยนเป็นเงินสด หรือขาย หรือใช้หมดไปในระหว่างวัฏจักรดำเนินงานปกติของสถานศึกษา ซึ่งคำว่า “วัฏจักรดำเนินงานปกติ” จะหมายถึง ภาระหมุนเวียนของสินทรัพย์กลุ่มหนึ่งเป็นอีกกลุ่มหนึ่ง

5.1.2 สินทรัพย์ถาวร (Fixed assets) อาจจากแนกได้เป็น 2 ประเภท

(1) สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่แลเห็นและจับต้องได้และในการแสดงรายการในงบดุล สินทรัพย์ประเภทนี้ได้แก่ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ฯลฯ

(2) สินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่อาจ  
แลเห็นได้ มีลักษณะเป็นสิทธิต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนด

### 5.1.3 สินทรัพย์อื่น ๆ (Other assets)

## 5.2 วงจรการบริหารสินทรัพย์

ในกระบวนการบริหารสินทรัพย์ จะประกอบไปด้วยขั้นตอนต่าง ๆ ที่  
เกี่ยวเนื่องกันคือ การวางแผน กำหนดความต้องการใช้สินทรัพย์ การจัดการเพื่อให้ได้มา  
ซึ่งสินทรัพย์ การใช้งานและดูแลรักษาสินทรัพย์ รวมถึงการกำจัดสินทรัพย์เมื่อหมดความจำ  
เป็นดังสรุปเป็นวงจรการบริหารสินทรัพย์ในแผนภูมิ 4 ในหน้าถัดไป

### 5.3 การวางแผนกำหนดความต้องการสินทรัพย์

การวางแผนเป็นรากฐานที่สำคัญของการสร้างความสำเร็จในการ  
บริหาร ในการจัดทำแผนงาน งานโครงการ จะต้องแสดงให้เห็นถึงความต้องการ “สิน  
ทรัพย์” ที่จำเป็นต้องใช้ในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ กระบวนการ  
วางแผนการปฏิบัติงานเริ่มต้นจาก

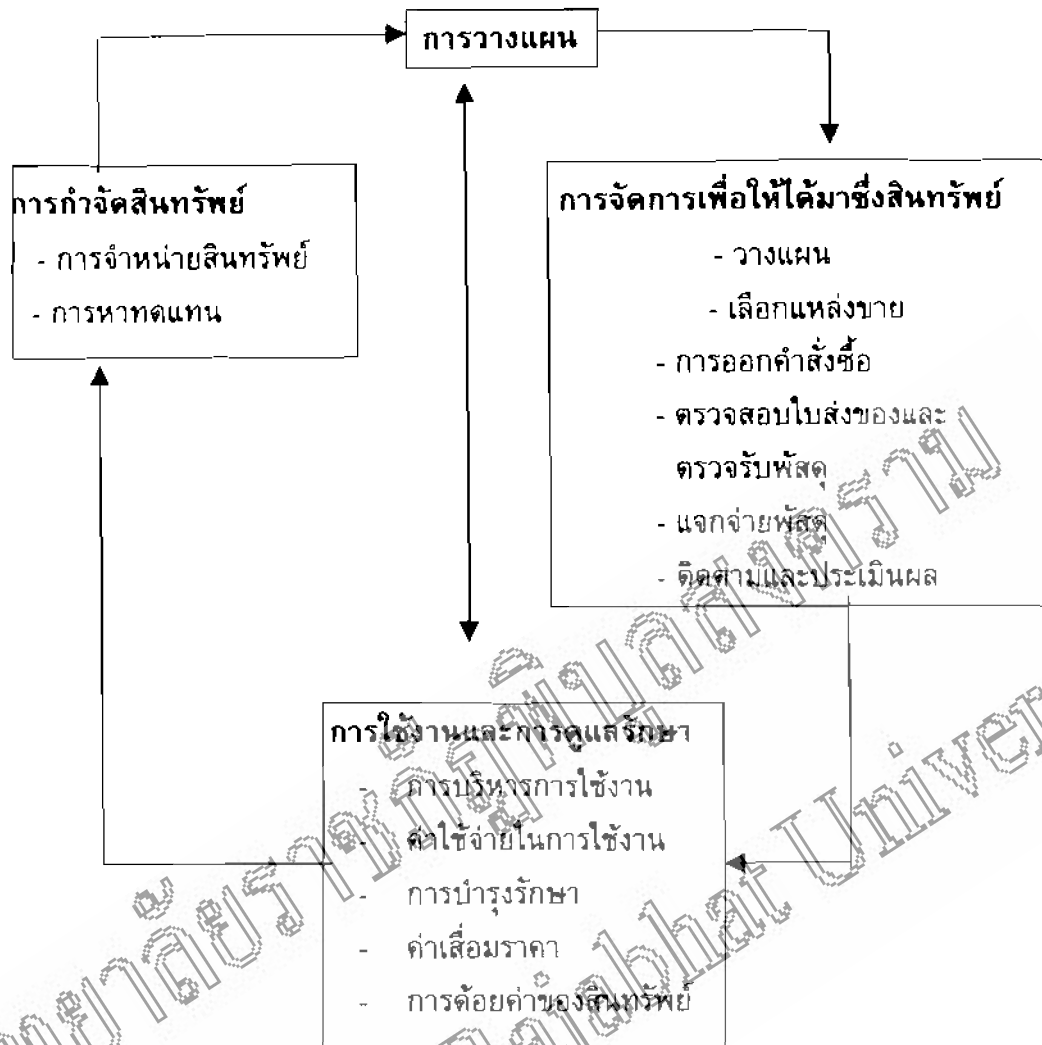
- (1) การกำหนดผลลัพธ์หรือจุดมุ่งหมาย
- (2) การกำหนดผลงานหรือวัตถุประสงค์
- (3) การกำหนดกระบวนการหรือวิธีการ
- (4) การกำหนดทรัพยากร

ส่วนการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ (Efficiency) จะเป็นการ  
ทำงานให้ได้ผลงานที่ดีโดยการใช้ทรัพยากรที่ประหยัด นอกจากนี้ต้องคำนึงถึงการจำแนก  
ประเภทของวัสดุที่จะจัดซื้อเพื่อให้คุ้มค่าและเกิดประสิทธิผลในสถานศึกษา

### 5.4 การวางแผนกำหนดความต้องการสินทรัพย์

การวางแผนเป็นรากฐานที่สำคัญของการสร้างความสำเร็จในการ  
บริหาร ในการจัดทำแผนงาน งานโครงการจะต้องแสดงให้เห็นถึงความต้องการ “สินทรัพย์”  
ที่จำเป็นต้องใช้ในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ กระบวนการวางแผน  
การปฏิบัติงานเริ่มต้นจาก

- (1) การกำหนดผลลัพธ์หรือจุดมุ่งหมาย
- (2) การกำหนดผลงานหรือวัตถุประสงค์
- (3) การกำหนดกระบวนการหรือวิธีการ
- (4) การกำหนดทรัพยากร



แผนภูมิ 4 วงจรการบริหารสินทรัพย์

ที่มา : ชัยสิทธิ์ (เฉลิม) ประเสริฐ, มาตรฐานทางการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับการจัดทำงบประมาณระบบใหม่. 2544 : 3

ส่วนการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ (Efficiency) จะเป็นการทำงานให้ได้ผลงานที่ดีโดยการใช้ทรัพยากรที่ประหยัด นอกจากนี้ต้องคำนึงถึงการจำแนกประเภทของพัสดุที่จะจัดซื้อเพื่อให้คุ้มค่าและเกิดประสิทธิผลในสถานศึกษา

## 5.5 การจัดการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์

การจัดการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ คือ กระบวนการ (Process) ในการดำเนินการที่จะให้ได้มาซึ่ง พืช ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างที่ต้องการเพื่อให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ของสถานศึกษาตามกำหนดเวลาและมีต้นทุนที่มีประสิทธิภาพ

### 5.6 การบริหารสินทรัพย์ประเภทพืชและประเภทที่ดิน / สิ่งปลูกสร้าง

5.6.1 การบริหารสินทรัพย์ประเภทพืช ซึ่งจะมีกิจกรรมต่าง ๆ ประกอบด้วย 4 งานหลัก คือ การควบคุมพืช การบริหารงานคลังพืชและการเก็บรักษา

5.6.2 การบริหารสินทรัพย์ประเภทที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งมีแนวทางพอจะสรุปได้ คือ

#### 5.6.2.1 การวางแผนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์

#### 5.6.2.2 การควบคุมสินทรัพย์

#### 5.6.2.3 การบำรุงรักษาอาคารสถานที่

### 5.7 แนวทางในการดำเนินงานการบริหารสินทรัพย์ในโรงเรียน

5.7.1 แต่งตั้งคณะทำงานจัดทำแผน / โครงสร้างกระบวนการพัฒนาระบบบริหารสินทรัพย์

#### 5.7.2 จัดทำแผนกลยุทธ์ (Strategic Planing)

5.7.3 ส่งเสริมให้บุคลากรทุกฝ่ายได้มีส่วนร่วมในการวางแผนการดำเนินงาน รวมไปถึงการตรวจสอบระบบบริหารสินทรัพย์

5.7.4 จัดทำข้อมูลระบบสารสนเทศด้านการบริหารสินทรัพย์อย่างเป็นระบบโดยเน้นความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) และประหยัด (Economy) และการใช้สินทรัพย์ในครอบครองอย่างคุ้มค่า

5.7.5 จัดทำระบบบัญชีเพื่อควบคุมสินทรัพย์ (Accounting Assets Control) ทุกประเภทที่อยู่ในความครอบครองของโรงเรียนเพื่อความสะดวกในการบริหารจัดการสินทรัพย์ของโรงเรียน

ระบบการบริหารสินทรัพย์นั้นเป็นเรื่องของการบริหารสินทรัพย์ที่ได้เป็นเงินสดและมีไว้เพื่อการประกอบการของโรงเรียนในการบริหารสินทรัพย์ของโรงเรียน สิ่งขาดไม่ได้คือ การจัดทำแผนกลยุทธ์ในการบริหารสินทรัพย์โดยแผนนั้นต้องมีระบบการจัดหา การใช้ การดูแลรักษาและการจำหน่ายสินทรัพย์โดยให้เป็นไปตามระเบียบว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. 2545 ทั้งนี้เพื่อให้การบริหารสินทรัพย์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลต่อโรงเรียน

## 6. การรายงานทางงบการเงินและผลการดำเนินงาน (FINANCIAL AND PERFORMANCE REPORTION)

เมื่อทราบถึงความสำคัญของการบริหารสินทรัพย์จากด้านที่ผ่านมาแล้ว ดังนั้นทางโรงเรียนจึงจำเป็นต้องมีการทำหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารสินทรัพย์ ทั้งนี้เพื่อให้การบริหารการงบประมาณมีความโปร่งใส ตรวจสอบได้ การรายงานผลทางงบการเงินและผลการดำเนินงานก็นับว่ามีความสำคัญมิใช่น้อย ทั้งนี้การรายงานงบการเงินและผลการดำเนินงานจะเป็นตัวบ่งชี้ได้ว่า โรงเรียนน่างบประมาณที่ได้รับไปพัฒนาหรือบริหารงานในโรงเรียนได้ประสบผลสำเร็จและงานมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด ดังจะกล่าวต่อไป

### 6.1 การรายงานทางการเงิน

ความสำคัญของการรายงานทางการเงินนั้นเป็นการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเพื่อแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานขององค์กรให้แก่บุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องกับองค์กรได้ทราบถึงผลการดำเนินงานขององค์กรมีความสามารถในการบริหารการเงินขององค์กรให้รายงานทางการเงินจะเป็นตัวชี้วัดถึงความสามารถในการบริหารการเงินของ ผู้บริหารองค์กรนั้นๆ กรมบัญชีกลาง ได้กำหนดว่าส่วนประกอบของงบการเงินที่สมบูรณ์ควรต้องประกอบด้วย

6.1.1 งบแสดงฐานะการเงิน

6.1.2 งบแสดงผลการดำเนินงาน

6.1.3 งบกระแสเงินสด

6.1.4 พยายามเหตุประกอบงบการเงิน

6.1.5 การคำนวณอัตราส่วนทางการเงิน

6.1.5.1 งบแสดงฐานะการเงิน (Statement of financial positron)

หรือในภาคเอกชนเรียกว่า งบดุล (Balance Sheet) ขององค์กรเป็นที่แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่าง สินทรัพย์ หนี้สินและส่วนทุนตั้งแต่วันที่เริ่มดำเนินการจนถึงวันที่ระบุในรายงานฐานะการเงินนั้น สามารถแสดงในรูปของสมการทางบัญชีคือ

$$\text{สินทรัพย์ (Asset)} = \text{หนี้สิน (Liability)} + \text{ส่วนทุน (Owner's Equity)}$$

6.1.5.2 งบแสดงผลการดำเนินงาน จัดทำเพื่อดูว่าการดำเนินงานขององค์กรมีรายได้เหนือรายจ่ายหรือรายได้น้อยกว่ารายจ่ายในระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา ผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่าง ๆ จะใช้งบแสดงผลการดำเนินเพื่อวัดค่าการลงทุน วัดสถานะของสินเชื่อและความสำเร็จของการทำกำไรขององค์กร

6.1.5.3 งบกระแสเงินสด (Statement of Cash Flow) เป็นแหล่ง

ข้อมูลสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินใช้เป็นเครื่องมือในการประเมินการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิขององค์กร การเปลี่ยนแปลงในโครงสร้างทางการเงินรวมถึงสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ เป็นรายงานทางการเงินสดรวมทั้งเงินสดสุทธิที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงขององค์กรในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

6.1.5.4 หมายเหตุประกอบงบการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อเปิดเผยข้อมูลที่ไม่อาจแสดงอยู่ภายใต้งบการเงินได้อย่างเพียงพอ โดยต้องไม่ทำให้งบการเงินเสียความกระจ่างชัดไป จึงไม่ควรใช้หมายเหตุประกอบงบการเงินเปิดเผยข้อมูลเพื่อทดแทนการจัดจำแนกหรือการตีราคาและการอธิบายรายการที่ควรจะทำในงบการเงินหรือไม่ควรเปิดเผยข้อมูลที่ขัดแย้งหรือซ้ำซ้อนในงบการเงิน

หมายเหตุประกอบงบการเงินประกอบด้วยคำอธิบาย และการวิเคราะห์รายละเอียดของจำนวนเงินที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงาน และงบกระแสเงินสด รวมทั้งข้อมูลที่จำเป็น ซึ่งหมายเหตุประกอบงบการเงินนี้มีทั้งข้อดี และข้อเสียที่สามารถแสดงได้ดังตาราง 4 ในหน้าถัดไป

6.1.5.5 อัตราส่วนเงินหมุนเวียนเร็ว (Quick ratio) การคำนวณอัตราส่วนทางการเงินเป็นเครื่องมือสำคัญที่ใช้ในการวิเคราะห์ฐานะการเงิน ประสิทธิภาพในการดำเนินงานและความสามารถในการหารายได้ขององค์กร อัตราส่วนทางการเงินสามารถหาได้โดยหาร “จำนวนเงินของรายการหรือกลุ่มของรายการหนึ่งในงบการเงิน” ด้วย “จำนวนเงินของอีกรายการหนึ่งที่ปรากฏในงบการเงินเดียวกันหรือในงบการเงินต่างกันของช่วงเวลาเดียวกัน”

## 6.2 การรายงานผลการดำเนินงาน

6.2.1 การรายงานติดตามผลงบประมาณหน่วยงานภาครัฐและรัฐวิสาหกิจ จะต้องทำแผนการปฏิบัติงานและแผนการใช้จ่ายเงิน งบประมาณตามแบบที่สำนักงบประมาณกำหนดให้แล้วเสร็จ และรวบรวมส่งสำนักงบประมาณภายในเดือนตุลาคม (ของปีงบประมาณนั้น ๆ) เพื่อให้สำนักงบประมาณให้ใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาจัดสรรงบประมาณรายจ่ายต่อไป

6.2.2 การประเมินผลแผนงานโครงการ ในส่วนของการประเมินผลแผนงานโครงการอย่างเป็นระบบ D Stufflebeam ได้เสนอตัวแบบ (Model) ไว้เรียกชื่อย่อว่า ‘CIPP Model’ ซึ่งประกอบด้วย 4 องค์ประกอบ คือ

ตาราง 4 ข้อดีและข้อเสียของหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ข้อดี	ข้อเสีย
- สามารถที่จะแสดงข้อมูลที่ไม่อาจจะวัดเป็นตัวเงินให้อยู่เป็นส่วนหนึ่งในงบการเงินได้	- มักจะทำให้ผู้อ่านงบการเงินประสพความยุ่งยากและไม่เข้าใจต้องแท้งจนกว่าจะได้ศึกษาหมายเหตุต่างๆ โดยละเอียดและในบางครั้งผู้อ่านงบอาจจะมองข้ามหมายเหตุไปได้
- สามารถที่จะเปิดเผยเงื่อนไขและข้อจำกัดของรายงานต่าง ๆ ในงบการเงิน	ข้อความอธิบายมักจะยากสำหรับใช้เพื่อการตัดสินใจ (มากกว่าข้อมูลในลักษณะสรุปในงบการเงิน)
- เป็นวิธีการเปิดเผยที่เป็นประโยชน์มากที่จะแสดงรายละเอียดได้มากกว่าที่จะแสดงในงบการเงิน	เนื่องจากความยุ่งยากของการประกอบกิจการมีเพิ่มมากขึ้น ย่อมมีอันตรายในการใช้หมายเหตุประกอบงบการเงินถ้าใช้พร่ำเพรื่อจนมิได้พัฒนาหลักการที่จะแสดงเหตุการณ์ในงบการเงิน
- เป็นวิธีแสดงข้อมูลทั้งที่เป็นตัวเลขหรือเป็นคำบรรยายที่มีความสำคัญเป็นรอง	

ที่มา : ซัชสิทธิ์ เฉลิมมีประเสริฐ. มาตรฐานทางการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับการจัดทำงบประมาณระบบใหม่. 2544 : 6 - 13

1) การประเมินผลบริบทหรือสภาพแวดล้อม (Context evaluation)

2) การประเมินผลปัจจัยเบื้องต้น (Input evaluation)

3) การประเมินผลกระบวนการ (Process evaluation)

4) การประเมินผลผลิต (Product evaluation)

จะเห็นได้ว่าการประเมินผลแผนงาน งานโครงการมีความสำคัญต่อผู้บริหารที่จะสามารถใช้เป็นข้อมูลย้อนกลับ (Feedback) เพื่อนำไปปรับปรุงแผนงาน งานโครงการตลอดจนกำหนดนโยบายหรือตัดสินใจได้อย่างถูกต้องเหมาะสม รวมทั้งผลการประเมินผลสามารถใช้เป็นข้อมูลให้เจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการภาคสนามได้ใช้ในการแก้ไขปัญหาหรือ



อุปสรรคต่าง ๆ ได้ทันเหตุการณ์รวมถึงการพัฒนาบุคลากรในหน่วยงานให้มีความสามารถในการพัฒนาระบบการรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงานเพื่อเพิ่มทักษะ ความชำนาญให้แก่บุคลากรในหน่วยงานในอันที่จะใช้งบประมาณในการบริหารงานในหน่วยงานอย่างสมประโยชน์

## 7. การตรวจสอบภายใน (INTERNAL AUDIT)

เมื่อดำเนินการรายงานทางการเงินและผลการดำเนินการแล้วโดยรายงานเพื่อให้อุคคลภายนอกได้ทราบถึงสถานะการเงินและการดำเนินการของสถานศึกษาอีกทั้งนำเสนอสำนักงบประมาณให้ทราบถึงความสามารถในการบริหารงบประมาณของสถานศึกษาต่อสำนักงบประมาณ หากมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการดำเนินงานของสถานศึกษาในเรื่องของงบประมาณทางสำนักงบประมาณก็จะให้สถานศึกษาได้ตรวจสอบหลักฐานเอกสารที่สถานศึกษาได้เก็บไว้เพื่อการตรวจสอบและในทางปฏิบัติแล้วสถานศึกษาก็ต้องมีการตรวจสอบผลการใช้จ่ายงบประมาณของตนเองว่าถูกต้องเป็นไปตามระเบียบการรับจ่ายงบประมาณตามที่สำนักงบประมาณได้กำหนดไว้อย่างเป็นทางการที่หัวหน้าทีมโดยเฉพาะเมื่อตรวจสอบก็ต้องดำเนินการให้เป็นไปด้วยความถูกต้องต่อไป

### 7.1 ความสำคัญของการตรวจสอบภายใน (Internal Audit)

ความเสียหายที่กลายเป็นวิกฤตการณ์ของบางหน่วยงานภาครัฐที่เกิดขึ้นอยู่เป็นประจำ มีสาเหตุมาจากความบกพร่อง 5 ประการ คือ

7.1.1 ขาดการจัดแบ่งภาระหน้าที่เพื่อผลด้านการตรวจสอบภายใน

7.1.2 มอบอำนาจจัดการให้กับคนเพียงคนเดียวมากเกินไป

7.1.3 ขาดการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ

7.1.4 การควบคุมตรวจตราไม่เพียงพอ

7.1.5 ขาดการบริหารการลงทุนเพื่อให้เกิดการกระจายความเสี่ยงอย่าง

เหมาะสม

สาเหตุดังกล่าว เรียกในทางวิชาการว่า “จุดอ่อนของการตรวจสอบภายใน (Weaknesses in internal audit)” การบริหารที่ปราศจากการตรวจสอบภายในที่รัดกุมเพียงพอ ย่อมไม่อาจมั่นใจได้ว่าผลการดำเนินงานจะประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ ยิ่งกว่านั้นการขาดการตรวจสอบภายในที่ดีย่อมเปิดโอกาสให้เกิดความเสียหายอย่างใหญ่หลวง

โดยทั่วไปการตรวจสอบภายในแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

1) การตรวจสอบ/ควบคุมด้านการบริหารงาน (Management) เกี่ยวข้องกับการบริหารงานภายในองค์กรว่าสอดคล้องและเป็นไปตามนโยบาย กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ขององค์กร การอำนวยความสะดวก/ประสานงานและระบบการ ติดตามประเมินผล รวมถึงการบริหารสินทรัพย์ขององค์กร

2) การตรวจสอบ/ควบคุมทางการบัญชีและการเงิน (Accounting & financial) เกี่ยวข้องกับการดูแลสินทรัพย์ ข้อมูลทางการบัญชี หรือการ รายงานทางการเงิน โดยต้องเป็นรายงานที่นำเสนอข้อมูลที่มีความถูกต้อง เชื่อถือได้และทันเวลา เพื่อให้เป็นรายงานที่มีคุณภาพสำหรับใช้ประกอบการตัดสินใจและกำหนดนโยบายของคณะผู้บริหาร

## 7.2 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน (Internal Audit)

เพื่อช่วยผู้ปฏิบัติงานในองค์กรให้ทำงานในหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคนได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลส่งเสริมให้มีการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม

### 7.3 บทบาทหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

7.3.1 การตรวจสอบเพื่อการบริหาร (Management — oriented audit) เป็นการตรวจสอบเพื่อเสนอข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในเชิงวิเคราะห์หรือสอบทานงานหรือเรื่องสำคัญ ๆ ที่ผู้บริหารสนใจ

7.3.2 การตรวจสอบโดยใช้แนวความเสี่ยง (Risk — based approach) เพื่อเลือกกิจกรรมการตรวจสอบที่จะลดความเสี่ยงและมีโอกาสจะเกิดความผิดพลาดน้อยที่สุด

7.3.3 การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม (Participate audit) เป็นการตรวจสอบโดยเน้นถึงการประสานงานระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อแก้ไขปัญหาขององค์กรร่วมกัน

7.3.4 การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (Proactive and constructive) โดยทำหน้าที่ในการส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดการดำเนินงานในสิ่งที่ถูกต้อง รวมทั้งการป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาในการดำเนินงาน

7.3.5 การติดตามแนวความคิดทางการบริหารสมัยใหม่ ผู้ตรวจสอบควรมีความรู้เกี่ยวกับการบริหารสมัยใหม่ ทั้งนี้เพื่อเสนอแนะกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร

7.3.6 การใช้เครื่องมือสมัยใหม่ในการปฏิบัติงาน เช่น ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อสืบค้น ติดตามข่าวสารข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต รวมทั้งการจัดทำฐานข้อมูลที่ใช้ในการเปรียบเทียบอ้างอิง

### 7.4 ความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

7.4.1 ช่วยเหลือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรให้ปฏิบัติหน้าที่ของตน

ให้มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ

7.4.2 ช่วยส่งเสริมการปฏิบัติงานในองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรเพื่อให้องค์กรได้รับผลตอบแทนสูงสุดทั้งในระยะสั้นและระยะยาว

ทั้งนี้เนื่องจากการตรวจสอบภายในจะดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับ

1) ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการบริหารจัดการที่ดี (Good corporate governance) และความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (Transparency)

2) ส่งเสริมให้เกิดการบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Accountability and responsibility)

3) ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and effectiveness of performance)

4) เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ (Check and balance)

5) ให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning signals) ของการประพฤตินิชอบในองค์กร

7.5 ประเภทของการตรวจสอบภายใน มี 6 ประเภท คือ

7.5.1 การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) หมายถึง การตรวจสอบความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สินและประเมินความเสี่ยงของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่าง ๆ เพื่อที่จะสร้างความมั่นใจได้ว่าข้อมูลที่บันทึกในบัญชี รายงาน ทะเบียนและเอกสารต่าง ๆ มีความถูกต้อง และสามารถสอบทานได้

7.5.2 การตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operational Auditing) หมายถึง การตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงาน ระบบงาน ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานแต่ละกิจกรรมตามที่กำหนดไว้โดยในการตรวจสอบจะมุ่งเน้น

1) ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

2) ความประหยัด (Economy)

3) ความมีประสิทธิผล (Effectiveness)

7.5.3 การตรวจสอบการบริหาร (Management Auditing) หมายถึง การตรวจสอบระบบการควบคุมด้านการบริหาร (Management control) รวมไปถึงการตรวจสอบประสิทธิภาพของการบริหารงานด้านต่าง ๆ 7 ซึ่งเป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินฝ่ายบริหารมากกว่าเป็นการตรวจสอบเพื่อสนองต่อความต้องการของฝ่ายบริหาร

7.5.4 การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Auditing) หมายถึง การตรวจสอบการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ขององค์กรว่าเป็นไปตามข้อกำหนด ทั้งจาก

ภายในและภายนอกองค์กรได้แก่ กฎหมาย ระเบียบปฏิบัติ มาตรฐาน นโยบาย แผนงาน และวิธีการที่กำหนดไว้

7.5.5 การตรวจสอบระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology System Auditing) หมายถึง การตรวจสอบงานที่ใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีความรู้ในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อให้สามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้ทราบถึงความน่าเชื่อถือของระบบข้อมูล และความปลอดภัยของระบบ

7.5.6 การตรวจสอบพิเศษ (Special Auditing) หมายถึง การตรวจสอบในกรณีที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหารหรือกรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่ส่อไปในทางทุจริตผิดกฎหมายสำนักงานตรวจสอบภายในจะดำเนินการตรวจสอบเพื่อค้นหาสาเหตุข้อเท็จจริง ผลเสียหายและผู้รับผิดชอบ พร้อมทั้งเสนอแนะมาตรการป้องกัน การตรวจสอบกรณีทุจริตมักจะใช้วิธีการสืบสวน (Investigation)

7.6 การจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายใน จะเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับ

7.6.1 กฎบัตรโดยทั่วไป การจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นในองค์กรนั้น เป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างยิ่งในกระบวนการบริหารงานในระบบใหม่ โดยจะต้องกำหนดเป็นลักษณะอักษรเรียกว่า กฎบัตร (Charter) โดยทั่วไปกฎบัตรของหน่วยงานตรวจสอบภายในจะมีสาระสำคัญ 4 ประการ คือ

- 1) วัตถุประสงค์
- 2) ขอบข่ายของงานตรวจสอบภายใน
- 3) ความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่
- 4) ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน

7.6.2 โครงสร้างของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (Organization Structure of Internal Audit Unit) ในทางปฏิบัติหน่วยงานตรวจสอบภายในอาจขึ้นกับผู้บริหารระดับสูง 3 รูปแบบ ได้แก่ คณะกรรมการบริหาร (Board of directors) ประธานองค์กร (Chief Executive Officer : CEO) และคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee) การจัดตั้งแผนภูมิการจัดการแบ่งส่วนงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่นิยมใช้กันโดยทั่วไป มี 3 รูปแบบ คือ

- 1) จัดตามประเภทของการตรวจสอบภายในที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญ
- 2) จัดตามพื้นที่ที่รับผิดชอบในการตรวจสอบภายใน
- 3) จัดตามการปฏิบัติการหรือกิจกรรมที่สำคัญ

7.6.3 การบริหารหน่วยงานตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการตรวจสอบ

ภายในของสถาบันตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors : IIA) ได้กำหนดมาตรฐานเกี่ยวกับการบริหารหน่วยงานตรวจสอบภายใน ในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- 1) วัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่
- 2) การวางแผน
- 3) นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน
- 4) การบริหารและพัฒนาบุคลากร
- 5) ผู้ตรวจสอบอิสระจากภายนอก
- 6) การควบคุมคุณภาพ

#### 7.7 การวางแผนการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Plan)

ควรจัดให้สอดคล้องกับอำนาจหน้าที่ขององค์กรและแผนงานตรวจสอบควรประกอบด้วยประเด็นดังต่อไปนี้

- 1) การกำหนดเป้าหมายและกลยุทธ์การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน
- 2) การจัดทำแผนการตรวจระยะยาวและแผนประจำปี
- 3) ตารางเวลาปฏิบัติงาน
- 4) แผนกำลังคนและงบประมาณ
- 5) กิจกรรมการตรวจสอบและรูปแบบรายงาน

ควรกำหนดวงจรการตรวจสอบ (Audit Cycle) ซึ่งหมายถึงรอบระยะเวลาที่ทุกกิจกรรมสำคัญขององค์กรต้องได้รับการตรวจสอบอย่างน้อย 1 ครั้ง รวมทั้งการออกแบบและกำหนดรูปแบบรายงานการตรวจสอบที่เข้าใจง่ายกะทัดรัด

#### 7.8 การควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบภายใน มี 3 วิธี คือ

7.8.1 การควบคุมดูแล (Supervision) จะเริ่มตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ละงานอย่างต่อเนื่องไปจนถึงการนำเสนอรายงานผลการตรวจสอบและการติดตามผล การสนับสนุนให้การตรวจสอบดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ

7.8.2 การสอบทานจากหน่วยงานภายในองค์กร (Internal Review) เป็นการควบคุมคุณภาพของงานตรวจสอบโดยรวม จากหน่วยงานภายในกันเองซึ่งควรกระทำเป็นระยะ ๆ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า คุณภาพของงานตรวจสอบภายในได้ผลตามมาตรฐานการประกอบวิชาชีพการตรวจสอบภายใน มีการปฏิบัติตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ

การสอบทานจากหน่วยงานภายในองค์กรอาจทำได้หลายรูปแบบ คือ

- 1) การตรวจความถูกต้อง หมายถึง การตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูล เพื่อให้แน่ใจว่า ข้อมูลดังกล่าวมีแหล่งที่มาและสามารถใช้เป็นหลักฐานการตรวจสอบได้
- 2) การสอบทานโดยผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน

3) การประเมินผลการปฏิบัติงานจากผู้รับตรวจ  
ผลการสอบทานจากหน่วยงานภายในองค์กร จะเป็นข้อมูลที่เป็น  
ประโยชน์สำหรับการควบคุมคุณภาพของงานเป็นอย่างดีและสามารถใช้เปรียบเทียบกับผลการ  
สอบทานจากหน่วยงานภายนอกได้ด้วย

7.8.3 การสอบทานจากหน่วยงานภายนอกองค์กร (External Review)  
การสอบทานควรกระทำอย่างน้อยทุก ๆ 3 ปีและเมื่อเสร็จสิ้นการสอบทานจะต้องทำรายงานการ  
สอบทานเป็นทางการแสดงความเห็นว่า หน่วยงานตรวจสอบภายในได้ปฏิบัติงานเป็นไปตาม  
มาตรฐานการประกอบวิชาชีพการตรวจสอบภายในหรือไม่ รวมทั้งเสนอข้อแนะนำเพื่อการแก้ไข  
ปรับปรุงไว้ด้วย

#### 7.9. กระบวนการและเทคนิคการตรวจสอบภายใน

กระบวนการตรวจสอบภายใน เป็นการแสดงขั้นตอนการดำเนินงานที่จะ  
ต้องปฏิบัติในการตรวจสอบภายใน ซึ่งมีขั้นตอนที่ต้องดำเนินการดังนี้

7.9.1 การวางแผนงานตรวจสอบ (Audit Planning) ประโยชน์ของการ  
วางแผนงานตรวจสอบ

- ทำให้ทราบขอบเขต ปริมาณงาน และจำนวนทรัพยากรที่ต้อง  
ใช้ในหน่วยงานตรวจสอบทั้งในปัจจุบันและในอนาคต

- ช่วยให้ทุกกิจกรรมของหน่วยงานได้รับการตรวจสอบอย่าง  
ครบถ้วนและตามลำดับความสำคัญ ซึ่งจะทำให้การใช้ทรัพยากรของหน่วยงานตรวจสอบเกิด  
ประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

- เป็นโอกาสให้ฝ่ายบริหารมีส่วนร่วมโดยการขอความเห็นชอบใน  
การวางแผน ซึ่งจะส่งเสริมให้งานตรวจสอบตรงกับความต้องการของฝ่ายบริหาร

- เป็นเครื่องมือควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบ ทำ  
ให้ มีการดำเนินงานเป็นไปตามแผนและตามมาตรฐานการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบภายนอกสามารถทราบถึงแผนงานของผู้ตรวจสอบ  
ภายในอันเป็นการประสานงานกันและลดความซ้ำซ้อนของการตรวจสอบ

การวางแผนงานตรวจสอบจึงสามารถแบ่งขั้นตอนในการดำเนิน  
งานได้ ดังนี้

- 1) การเตรียมการตรวจสอบและการกำหนดวัตถุประสงค์
- 2) การสำรวจข้อมูล
- 3) การจัดประชุมเปิดงานตรวจสอบ
- 4) การควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยง

#### 5) การจัดทำแนวการตรวจสอบ

7.9.2 การปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม (Field Work] หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ สอบทาน และรวบรวมหลักฐาน เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ พร้อมทั้งเสนอข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบและเสนอแนะต่อคณะผู้บริหารเพื่อประกอบการตัดสินใจ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม อาจประกอบด้วยงาน 3 ส่วน คือ

- 1) การเตรียมการตรวจสอบ
- 2) การปฏิบัติงานตรวจสอบ
- 3) การประชุมปิดงานตรวจสอบและการสรุปผล

7.9.3 การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ (Report) จะเป็นการสรุปผลที่ได้จากการตรวจสอบสรุปข้อบกพร่องทั้งหมดที่พบพร้อมข้อเสนอแนะและนำเสนอผู้บริหารเพื่อสั่งการแก้ไข ปรับปรุงต่อไป

7.9.4 การติดตามผล (Follow — up) แนวทางการติดตามผลอย่างมีประสิทธิภาพ มีดังนี้

1) หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรกำหนดวิธีการและเวลาที่เหมาะสม พร้อมทั้งจัดท่างบประมาณให้เพียงพอ เพื่อให้การติดตามผลทำได้มีประสิทธิภาพ

2) การกำหนดเวลาที่จะใช้ในการติดตามผล ควรหารือกับหน่วยงานที่รับทราบหรือผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อความร่วมมือและอำนวยความสะดวกในการติดตามผล

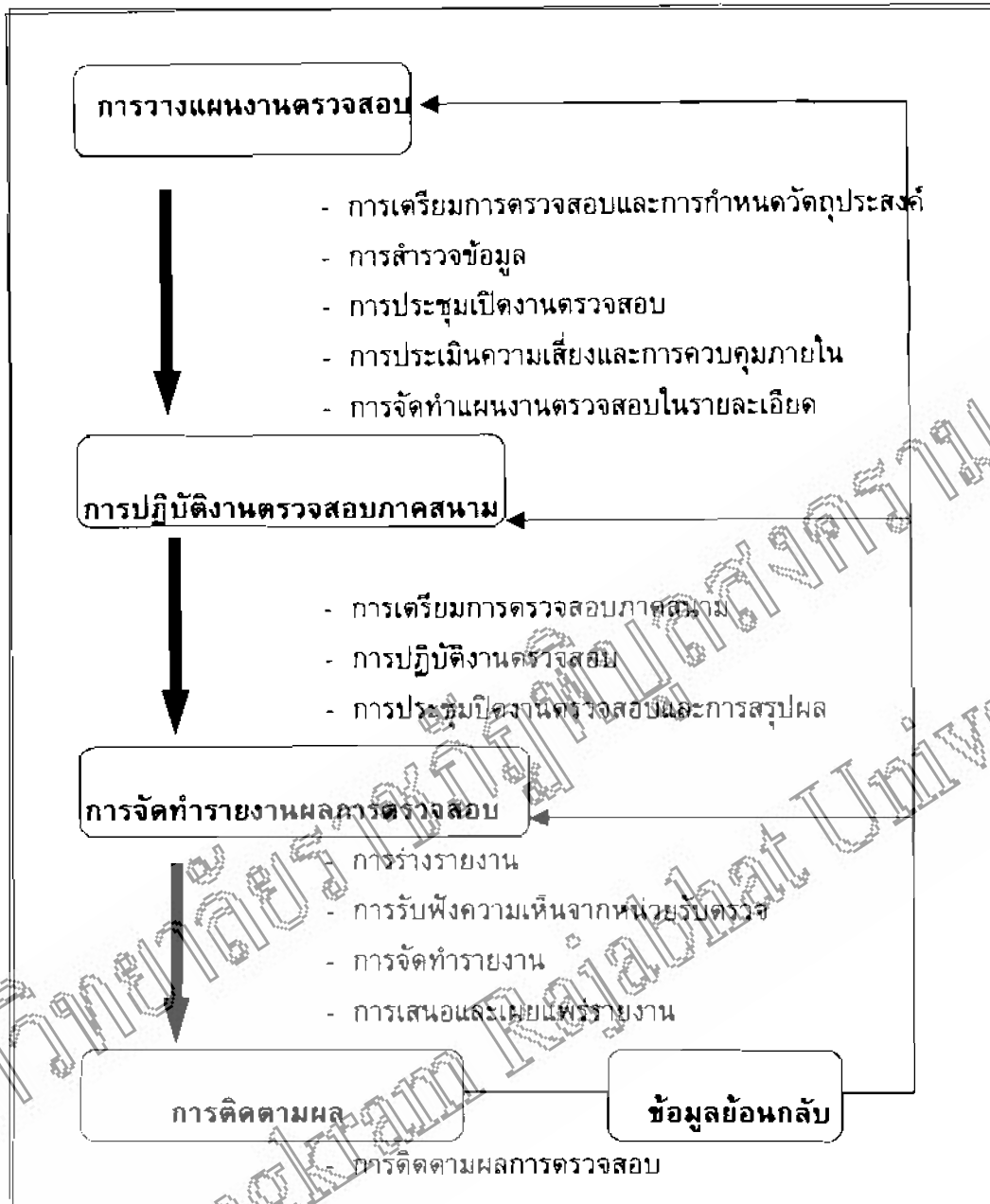
3) ต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการรายงานผลการตรวจสอบนั้น ๆ

4) ควรมีการติดตามความคืบหน้าในการปรับปรุงแก้ไขจุดอ่อน และข้อบกพร่องจากหน่วยงานเป็นระยะ ๆ

5) ผู้ตรวจสอบภายในควรเข้าไปมีส่วนร่วมกับผู้บริหารระดับสูง ในการให้คำแนะนำวิธีการแก้ไขปัญหา จุดอ่อนและข้อบกพร่องต่าง ๆ และกำหนดมาตรการป้องกันความผิดพลาดและข้อบกพร่องที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

6) ควรมีการประเมินผลการดำเนินการของฝ่ายบริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการสั่งการให้มีการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่คณะผู้ตรวจสอบภายในได้ให้คำแนะนำไว้

กระบวนการตรวจสอบภายในสามารถแสดงรายละเอียดการดำเนินงานและความเชื่อมโยงได้ ดังแผนภูมิ 5 ในหน้าถัดไป



แผนภูมิ 5 กระบวนการและขั้นตอนการตรวจสอบภายใน

ที่มา : ชัยสิทธิ์ เจริญมีประเสริฐ. มาตรฐานทางการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles กับ การจัดทำงบประมาณระบบใหม่, 2544 : 13



## 7.10 บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในกับการทุจริตในองค์กร

คำว่า “ทุจริต” โดยทั่วไปแล้วจะหมายถึง การกระทำที่ไม่ซื่อสัตย์ ใจหลอกหลวงเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ที่มีควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น รวมทั้งการบิดเบือนเสนอความจริง นอกจากนี้อาจรวมถึงการใช้ทรัพย์สินขององค์กรไปในทางที่ผิด

ผู้ตรวจสอบภายในมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบและประเมินความเพียงพอของมาตรการ การควบคุมภายในที่กำหนดโดยฝ่ายบริหารในอันที่จะ ป้องกันการทุจริต ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรู้และมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบและประเมินความเพียงพอของมาตรการควบคุมภายในที่กำหนดโดยฝ่ายบริหาร ตลอดจนต้องมีวิจรรย์ญาณในการรับรู้ที่รวดเร็วและแม่นยำถึงสัญญาณเตือนภัย หรือข้อบ่งชี้ที่การทุจริตอาจเกิดขึ้นโดยทั่วไปบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในต่อการทุจริต มีดังนี้

- 1) สอบทานระบบการควบคุมภายใน
- 2) สอบทานกิจกรรมที่ตรวจสอบ
- 3) ผู้ตรวจสอบภายในสามารถเป็นส่วนหนึ่งของทีมงานการตรวจสอบ

สอบทุจริต การวางแผนการตรวจสอบภายในจะต้องกระทำด้วยความรอบคอบและคณะผู้บริหาร ก็ต้องให้ความสำคัญกับการตรวจสอบภายในด้วย

## 7.11 บทบาทและหน้าที่ของสำนักงบประมาณในฐานะหน่วยงานตรวจสอบภายใน

บทบาทและหน้าที่ของสำนักงบประมาณ และใช้หน้าที่วิเคราะห์งบประมาณของสำนักวิเคราะห์ต่าง ๆ ในสำนักงบประมาณ คือ ต้องทบทวน วิเคราะห์ประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่รายงานไว้ในรายงานผลการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ/กฎหมาย การตรวจสอบผลการตรวจสอบดำเนินงาน เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการจัดสรรงบประมาณ โดยควรต้องปฏิบัติดังนี้

7.11.1 ทบทวนแผนการติดตามผลของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

7.11.2 สอบทานความเชื่อถือได้และความถูกต้องของข้อมูลและรายงานผลการตรวจสอบ

7.11.3 รายงานผลการตรวจสอบทางการเงิน

7.11.4 รายงานผลการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ/กฎหมาย

7.11.5 รายงานการตรวจสอบดำเนินการ ควรต้องทบทวน เกณฑ์กำหนด ผลผลิต และผลลัพธ์ที่เกิดขึ้น

7.11.6 สำนักประเมินผลต้องประสานงานกับคณะกรรมการตรวจสอบ

เพื่อให้ประโยชน์ต่อการวางแผนการตรวจสอบในช่วงต่อไป

7.11.7 สำนักนโยบายฯ ควรพิจารณาประเด็นปัญหาข้อสังเกตต่าง ๆ ในรายงานผลการตรวจสอบเพื่อใช้ประกอบในการกำหนดนโยบายงบประมาณในแต่ละปี

7.11.8 สำนักพัฒนาฯ ควรประสานงานกับคณะกรรมการตรวจสอบและกรมบัญชีกลางกระทรวงการคลังเพื่อพัฒนาระบบงานด้านตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

7.11.9 สำนักมาตรฐานงบประมาณ จำเป็นต้องพัฒนาระบบการคำนวณต้นทุนผลผลิต เพื่อเป็นประโยชน์ต่องานด้านการตรวจสอบภายใน ในการตรวจสอบความเหมาะสมของต้นทุนผลผลิต

7.12 การตรวจสอบจากภายนอกโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) เป็นองค์กรตรวจสอบอิสระและเป็นกลาง ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามข้อกำหนดของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วย ผู้ตรวจเงินแผ่นดิน โดยกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

รูปแบบการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแยกได้ 2

ลักษณะ ดังนี้ คือ

1) การตรวจสอบการเงิน (financial & compliance audit) ประกอบด้วย การตรวจสอบการเงินทั่วไป การตรวจงบการเงิน การตรวจการจัดเก็บรายได้ การตรวจสอบพัสดุ การจัดซื้อจัดจ้างและการตรวจสอบสืบสวน

2) การตรวจสอบผลงาน (performance audit) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินผลการดำเนินงานว่าบรรลุผลตามเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพและประหยัดหรือไม่

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้แบ่งหน่วยงานย่อยภายในตามลักษณะของกลุ่มภารกิจหน้าที่ของหน่วยงานรับตรวจ ประกอบด้วย กองตรวจสอบการใช้ทรัพย์สินของรัฐ กองตรวจสอบพิเศษ สำนักตรวจสอบด้านเศรษฐกิจ สำนักตรวจสอบด้านสังคมและความมั่นคง สำนักตรวจสอบรัฐวิสาหกิจและสำนักพัฒนาการตรวจสอบ

การตรวจสอบภายใน เป็นการช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานในโรงเรียนทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งการตรวจสอบภายในนั้นมี 6 ประเภทและในทุกประเภทก็มีการตรวจสอบที่แตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในทั้งนี้การตรวจสอบภายในต้องมีการจัดทำแผนและวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติการตรวจสอบ การรายงานผลการตรวจสอบและการติดตามผลการตรวจสอบ หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการ

ตรวจสอบภายในของหน่วยราชการ ได้แก่ สำนักงานประมาณและสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน  
สิ่งสำคัญในการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน คือ การวัดผลการ  
ดำเนินงาน ( Performance Measures ) โดยการกำหนดหน่วยนับการวัดและประเมินผล  
การดำเนินงานที่ชัดเจนสมบูรณ์สามารถนำไปใช้ได้จริงและเหมาะสมกับเวลาโดยทั่วไปหน่วย  
นับในการวัดจะต้องครอบคลุมทั้งปริมาณ คุณภาพ ค่าใช้จ่าย มีประสิทธิภาพและทันเวลาที่  
ต้องการ

การจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน จึงทำให้รัฐบาลมั่นใจได้ว่า

1. ผลผลิตที่เกิดขึ้นมีความเชื่อมโยงกับผลลัพธ์และผลลัพธ์สอดคล้องกับ  
เป้าหมายและนโยบายของรัฐบาล
2. ผลผลิตที่ต้องการมีปริมาณ ราคาและคุณภาพเหมาะสมสอดคล้องกัน
3. กลุ่มเป้าหมายที่เหมาะสมเป็นผู้ได้ประโยชน์จากผลผลิตนั้นภายใน  
เวลาที่กำหนด

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### งานวิจัยในประเทศ

สมบัติ เทศน้อย (2527 : 56 – 59) ได้ศึกษาปัญหาด้านการเงินและงบ  
ประมาณของกองอำนวยการนิเทศฯ เขตที่สังกัดมหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ พบว่า ขาดการ  
ประสานงานระหว่างหน่วยงาน เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติขาดความรู้ ขาดบุคลากรผู้รับผิดชอบ  
โดยตรง ปริมาณงานหนักกำลังคนไม่ได้สัดส่วนกับ วิธีการปฏิบัติและเอกสารทางการเงินมักมีการ  
เปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ

ชัยยุทธ ศิริสุทธิ์ (2529 : 115 – 119) ได้ศึกษาทัศนะของผู้บริหารมหาวิทยาลัย  
ศรีนครินทรวิโรฒ ต่อสภาพการจัดทำงบประมาณ พบว่า ปัญหาในการจัดทำงบประมาณ  
ของมหาวิทยาลัยได้แก่การขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ ผู้บริหารขาดประสพ  
การณ์และขาดความรู้ความเข้าใจในเรื่องการจัดทำงบประมาณอย่างเพียงพอ การกรอก  
แบบฟอร์มที่ไม่ถูกต้องและลักษณะคำของงบประมาณของมหาวิทยาลัยเป็นเพียงการรวบรวม  
คำขอตั้งงบประมาณเท่านั้น

ศิริพร จันทนพันธ์ (2531 : 70 – 73) ได้ศึกษาทัศนะของผู้บริหารระดับปฏิบัติ  
การของมหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ ต่อกระบวนการงบประมาณ พบว่ามหาวิทยาลัยขาด  
บุคลากรที่มีความรู้ความเข้าใจในการจัดทำงบประมาณ โดยเฉพาะวิทยาเขตในส่วนภูมิภาคจะ  
ประสบกับปัญหา มาก ประกอบกับมีระยะเวลาในการจัดทำงบประมาณอยู่ในช่วงเวลาที่

เหมาะสมและมีเวลาสั้นเกินไปงบประมาณที่ขอตังไม่ได้ยึดเกณฑ์ การจัดสรรงบประมาณยังไม่มี  
ความยุติธรรมเพียงพอ งบประมาณที่ขอตังไม่ได้ยึดแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ  
เป็นหลักผู้ขอตังงบประมาณส่วนใหญ่ขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับข้อมูลในการขอตัง  
งบประมาณ งบประมาณที่ได้รับไม่สอดคล้องกับความต้องการและความจำเป็นของหน่วยงาน  
นอกจากนี้ตำแหน่งหน้าที่การงานและความรู้ความสามารถเฉพาะตัวของผู้บริหาร เป็นปัจจัย  
สำคัญที่ทำให้หน่วยงานได้รับงบประมาณตามวัตถุประสงค์ด้วย

วิเชียร ชุ่มชาย (2533 : 90) ได้ศึกษาปัญหาการปฏิบัติงานด้านการจัดทำ  
งบประมาณของสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการจังหวัด พบว่า ส่วนใหญ่ขาดความพร้อม  
ทั้งในด้านงบประมาณและบุคลากร บุคลากรที่มีอยู่ขาดความรู้ความสามารถและขาดความ  
พร้อมในด้านระบบข้อมูลและคู่มือการปฏิบัติงานที่เป็นปัจจุบัน

เดชา ดีผดุง (2534 : 78 – 91) ได้ศึกษากลไกของรัฐที่เป็นอุปสรรคต่อ  
การบริหารงบประมาณแผ่นดิน : ศึกษาเฉพาะกรณีการบริหารงบประมาณแผ่นดินของกรม  
ชลประทาน ซึ่งสาระการศึกษาพบปัญหาหลายประการ ในส่วนที่เกี่ยวข้อง พบว่าปัญหา  
ประการหนึ่งคือการขาดการเตรียมความพร้อมก่อนการก่อสร้างงานโครงการต่างๆ ซึ่งจำเป็น  
จะต้องมีความพร้อมทั้งทางด้านการศึกษาความเป็นไปได้ของงานโครงการ ความพร้อมในเรื่อง  
การสำรวจออกแบบ และขาดทีมงานที่บริหารโครงการ

จากการศึกษารวมนี้ชี้ให้เห็นว่าลักษณะของปัญหาที่สำคัญที่พบร่วมกัน  
ส่วนใหญ่ได้แก่ การขาดแคลนบุคลากร บุคลากรที่ทำหน้าที่ขาดความรู้ความสามารถ ปริมาณ  
บุคลากรกับปริมาณงานไม่ได้สัดส่วนกัน ระบบฐานข้อมูลยังไม่พัฒนาเท่าที่ควร ขาดการ  
ประสานงานระหว่างหน่วยงาน ระยะเวลาในการจัดทำงบประมาณมีไม่เพียงพอ ในการทำ  
ตั้งงบประมาณยังขาดการกำหนดวัตถุประสงค์ หมายถ้อยและเป้าหมายที่ชัดเจน

## กรอบความคิดในการวิจัย

ผู้วิจัยทำการศึกษาความพร้อมในการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาพิษณุโลก เขต 2 ตามทรรศนะของผู้บริหารและครูผู้สอนโดยมีกรอบความคิด ดังนี้

