

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และทบทวนวรรณกรรม

ในการศึกษาเรื่อง การประเมินผลการจัดทำงานงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของโรงเรียนในสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษามัธยมศึกษา เขต 1 นั้นมีทฤษฎีและแนวคิดที่จะมาประกอบการศึกษาหลายส่วนคือ

- 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับการประเมินผล
- 2.2 ความเป็นมาของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (PBB)
- 2.3 การจัดทำงานงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (PBB)
- 2.4 การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (PBB)
- 2.5 การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงานงบประมาณ

2.1 แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวกับการประเมินผล

2.1.1 ความหมายของการประเมินผล

การประเมินผล⁶ คือ กระบวนการที่ใช้ดุลยพินิจ (Judgement) และหรือค่านิยม (Value) ในการพิจารณาตัดสินคุณค่า ความเหมาะสม ความคุ้มค่า หรือสัมฤทธิ์ผลของเหตุการณ์ โครงการ หรือสิ่งอื่นใด หลังจากการเปรียบเทียบผลที่วัดได้โดยวิธีการใดๆ ก็ตาม กับเป้าหมาย วัตถุประสงค์ หรือเกณฑ์ที่กำหนดไว้

2.1.2 รูปแบบการประเมิน

รูปแบบการประเมิน⁷ คือ กรอบความคิดหรือแบบแผนในการประเมิน ที่แสดงให้เห็นถึงรายการที่ควรประเมิน หรือกระบวนการของการประเมิน ในการประเมินโครงการใดโครงการหนึ่งนั้นเราควรพิจารณาถึงเรื่องใดบ้าง (What) ในขณะเดียวกัน บางรูปแบบอาจจะมีการเสนอแนะด้วยว่า ในการประเมินแต่ละรายการ แต่ละเรื่อง ควรพิจารณาหรือตรวจสอบอย่างไร ซึ่งเป็นลักษณะการเสนอแนะวิธีการ (How) รูปแบบการประเมิน เกิดขึ้นเนื่องจากความพยายามของ

⁶ชาญ สวัสดิ์สาลี, คู่มือการประเมินผลและติดตามผลการฝึกอบรมสำหรับผู้รับผิดชอบโครงการฝึกอบรม/สัมมนา, กรุงเทพฯ: หจก.นำทางการพิมพ์, 2540. หน้า 3.

⁷สมคิด พรหมชัย, การวางแผนและบริหารโครงการ, กรุงเทพฯ: รุ่งแสงการพิมพ์, 2546. หน้า 22.

นักประเมินที่มุ่งนำเสนอแนวทางในการประเมินโครงการ ส่วนใหญ่ เริ่มต้นหรือเกิดขึ้นในชั้นเรียน และต่อมา มีการประยุกต์ใช้กรอบแนวความคิดเหล่านั้น เพื่อการประเมินงาน/โครงการในวงกว้างมากขึ้น โดยมีรูปแบบการประเมิน มีหลายประเภท

รูปแบบการประเมินของ อัลคิน (Alkin) โดย มาร์วิน ซี อัลคิน (Marvin C Alkin; 1969) ได้เสนอรูปแบบการประเมินเรียกว่า CSE (Center for the study of Evaluation Approach) จุดเน้นของการประเมินตามแนวความคิดของอัลคิน คือการประเมินเพื่อตัดสินใจ การเลือกข้อมูล ข่าวสารที่เหมาะสม การเก็บรวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อนำไปสู่การจัดทำรายงานสรุป ให้กับผู้มีอำนาจตัดสินใจ ในการเลือกแนวทางที่เหมาะสมกับการดำเนินงานของโครงการ โดยมี ขอบข่ายของการประเมินในเรื่องต่างๆ 5 ด้าน ดังนี้

1. การประเมินระบบ (System Assessment) เป็นการอธิบายหรือพรรณาสภาพของระบบเพื่อเปรียบเทียบสภาพที่แท้จริงและความคาดหวังที่จะให้เกิดขึ้น การประเมินระบบจะช่วยให้สามารถ กำหนดขอบเขต และวัตถุประสงค์ที่เหมาะสม

2. การประเมินการวางแผนโครงการ (Program Planning) เป็นการประเมินก่อนที่จะมีการดำเนินโครงการ เพื่อหาข้อมูลข่าวสารมาใช้ในการตัดสินใจ พิจารณาทางเลือกที่เหมาะสมของโครงการ ต้องหาข้อมูลที่แสดงความคาดหวังที่จะบรรลุเป้าหมาย พร้อมกับประเมินผลที่จะได้รับจากการใช้วิธีดำเนินการต่างๆ เพื่อให้สามารถเห็นข้อเปรียบเทียบในการหาทางเลือกที่เหมาะสม โดยใช้วิธีที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะของปัญหา

3. การประเมินการนำไปใช้หรือดำเนินโครงการ (Program Implementation) เป็นการประเมินขณะที่โครงการกำลังดำเนินงาน เพื่อตรวจสอบว่า การดำเนินของโครงการนั้นเป็นไปตามขั้นตอนที่วางไว้หรือไม่ ผลที่เกิดมีความสอดคล้องกับสิ่งที่วางแผนไว้ หรือคาดหวังไว้เพียงใด

4. การประเมินเพื่อการปรับปรุงโครงการ (Program Improvement) เป็นการประเมินเพื่อหาข้อมูลที่น่ามาใช้ในการดำเนินการให้บรรลุจุดมุ่งหมายและมีผลที่ไม่คาดคิดเกิดขึ้น บ้างหรือไม่ และหาข้อมูลเกี่ยวกับความสำเร็จ หรือความล้มเหลว เพื่อนำมาใช้ในการปรับปรุงต่อไป

5. การประเมินเพื่อยอมรับโครงการ (Program Certification) ต้องการหาข้อมูล ข่าวสาร รายงานต่อผู้มีอำนาจตัดสินใจ เพื่อ ใช้ข้อมูลในการพิจารณาตัดสินคุณค่าของโครงการ และศักยภาพในการสรุปอ้างอิงไปสู่สถานการณ์อื่นๆ หรือนำไปใช้ในสถานการณ์อื่น ข้อมูลที่ได้จะทำให้ผู้บริหารได้ตัดสินใจว่าควรจะดำเนินการ กับโครงการในลักษณะใด อาจจะยกเลิก หรือปรับปรุง เป็นต้น

ซึ่งทางด้านการประเมิน รูปแบบโดยทั่วไป แบ่งออกได้เป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

1) รูปแบบการประเมินที่เน้นจุดมุ่งหมาย (Objective Based Model) เป็นรูปแบบที่เน้นการตรวจสอบผลที่คาดหวังได้เกิดขึ้นหรือไม่ หรือประเมินโดยตรวจสอบผลที่ระบุไว้ในจุดมุ่งหมายเป็นหลักผลที่เกิดจากการปฏิบัติงานโครงการว่าบรรลุจุดมุ่งหมายที่กำหนดไว้หรือไม่ ได้แก่ รูปแบบการประเมินของไทเลอร์ (Ralph W. Tyler: 1943 และเคริกแพตทริก (Kirkpatrick)

2) รูปแบบการประเมินที่เน้นการตัดสินคุณค่า (Judgemental Evaluation Model) เป็นรูปแบบการประเมินที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลสารสนเทศ สำหรับกำหนดและวินิจฉัยคุณค่าและโครงการนั้น ได้แก่รูปแบบการประเมินของสเทค (Stake: 1967) สคริฟเวน (Scriven: 1967) และโพรวิส (Provis: 1971)

3) รูปแบบการประเมินที่เน้นการตัดสินใจ (Decision - Oriented Evaluation Model) เป็นรูปแบบการประเมินที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูล และข่าวสารต่างๆ เพื่อช่วยผู้บริหารในการตัดสินใจเลือกทางเลือกต่างๆ ได้อย่างถูกต้อง ได้แก่รูปแบบการประเมินของสตฟเฟิลบีม (Stufflebeam: CIPP: 1968) อัลคิน (Alkin: 1969)

จากการศึกษารูปแบบการประเมิน ผู้ศึกษาได้เลือกรูปแบบการประเมินที่เน้นการตัดสินใจ (Decision - Oriented Evaluation Model) ของอัลคิน Alkin เพราะเป็นรูปแบบการประเมินที่มีจุด มุ่งหมายเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูล และข่าวสารต่างๆ เพื่อช่วยผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจเลือกทางเลือกต่างๆ ได้อย่างถูกต้อง

2.2 ความเป็นมาของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (PBB)

2.2.1 ระบบงบประมาณไทย

ระบบงบประมาณไทย⁸ กล่าวว่า ในช่วงก่อนปี พ.ศ. 2525 เป็นระบบงบประมาณแบบแสดงรายการ (Line - Item Budgeting) คือระบบงบประมาณที่แสดงการใช้จ่ายเงินเป็นรายการ เป็นระบบที่เน้นการควบคุมปัจจัยนำเข้า (Input) แต่ละรายการ เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าสาธารณูปโภค ค่าครุภัณฑ์ ฯลฯ ว่าเป็นอย่างไรและเท่าใด ซึ่งการจัดทำงบประมาณในระบบดังกล่าวไม่สามารถแสดงถึงผลสำเร็จของงานได้ อีกทั้ง ไม่มีความเชื่อมโยงกับแผนงาน โครงการต่างๆ ของรัฐบาล นอกจากนี้โครงสร้างของงบประมาณแบบแสดงรายการ

⁸สถาบันพัฒนาข้าราชการพลเรือน สำนักงาน ก.พ., การปฏิรูประบบราชการ, กรุงเทพฯ: บริษัทอาทิตย์โปรดักส์ กรุ๊ป จำกัด, 2546. หน้า 11 - 14.

ซึ่งเน้นประเภทรายจ่ายเป็นสำคัญ และมีการควบคุมรายละเอียดของการใช้จ่ายส่งผล ให้ผู้บริหารทุกระดับไม่มีความคล่องตัวในการบริหารงาน ด้วยเหตุนี้รัฐบาลจึงไม่สามารถใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือ ในการบริหาร ควบคุมการปฏิบัติงานตามนโยบายที่กำหนดไว้ได้

เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าวข้างต้น ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2525 สำนักงานงบประมาณ จึงได้ปรับปรุงระบบงบประมาณเป็นระบบงบประมาณแบบแผนงาน (Program Budgeting) โดยนำมาใช้ผสมผสานกับระบบงบประมาณแบบแสดงรายการ (Line-Item Budgeting) ทั้งนี้สำนักงานงบประมาณได้ปรับปรุงระบบและกระบวนการงบประมาณให้สอดคล้องกับแนวคิดของระบบงบประมาณแบบแผนงาน และมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติกล่าวคือ ในด้านการจัดทำของวงเงินงบประมาณรายจ่าย แต่ละด้านและแต่ละกระทรวง ในลักษณะของการวางแผนมหภาคผสมผสานกับการวิเคราะห์ รายละเอียดค่าของตั้งงบประมาณขององค์กรภาครัฐ (Bottom-Up Process) โดยให้สอดคล้องกับแนวนโยบายของรัฐบาลและ แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (Top-down Process) ในด้านการบริหารงบประมาณ ได้เปลี่ยนแปลงระบบการอนุมัติเงินประจำงวด ให้มีความคล่องตัวมากยิ่งขึ้น โดยได้จัดสรรเงินงบประมาณไปตั้งจ่ายในส่วนภูมิภาค ตั้งแต่การอนุมัติเงินประจำงวด และให้หัวหน้าองค์กรภาครัฐ เจ้าของงบประมาณได้รับมอบอำนาจในการบริหารงบประมาณมากขึ้น รวมทั้งการมอบอำนาจการจัดซื้อจัดจ้างตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ ให้แก่ผู้ว่าราชการจังหวัดดำเนินการแทน แม้ว่าระบบงบประมาณแบบแผนงานจะเป็นระบบที่ส่งเสริมการพัฒนาประเทศอย่างมีแผนและมีการวิเคราะห์การใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และประหยัด อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติก็มีข้อจำกัดซึ่งเป็นอุปสรรคอยู่หลายประการ อาทิเช่น ในกระบวนการจัดทำงบประมาณ ซึ่งต้องเกี่ยวข้องกับกระบวนการทางการเมือง (นโยบายของพรรคการเมือง และนโยบายรัฐบาลแต่ละชุด) บ่อยครั้ง มักจะใช้วิธีการประนีประนอม และประสานผลประโยชน์กัน ระหว่างกลุ่มผลประโยชน์ต่างๆ นอกจากนี้ ทักษะของเจ้าหน้าที่สำนักงานงบประมาณและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีส่วนสำคัญอย่างมาก ต่อการนำระบบงบประมาณมาใช้ได้อย่างได้ผล หากไม่เข้าใจแนวคิดและกระบวนการวิเคราะห์เชิงระบบ (System Analysis) แล้วก็จะเป็นอุปสรรคที่สำคัญในการจัดสรรงบประมาณ นอกจากนี้ การปฏิบัติงานภายใต้ระบบงบประมาณแบบแผนงานที่ผ่านมา มีปัญหาที่สำคัญคือ

- 1) เน้นรายการ การใช้จ่ายมากกว่ามุ่งความสำเร็จของงาน(ผลผลิต ผลลัพธ์)
- 2) ขาดความเชื่อมโยงในการวางแผนทุกระดับ
- 3) ขาดความเชื่อมโยงระหว่างแผนปฏิบัติงานกับการจัดสรรงบประมาณ
- 4) ขาดการวางแผนการเงินล่วงหน้า

- 5) ขาดความครอบคลุมครบถ้วนทุกแหล่งเงิน
- 6) ขาดความคล่องตัวในการบริหารจัดการด้านงบประมาณ
- 7) ไม่คำนึงถึงประสิทธิภาพในการบริหารสินทรัพย์

2.2.2 การปฏิรูประบบงบประมาณไทย

จากแรงผลักดันให้มีการปฏิรูประบบงบประมาณของประเทศอย่างจริงจัง รัฐบาลได้เลือกใช้ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (Performance Based Budgeting: PBB) เพื่อให้งบประมาณเป็นเครื่องมือสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจ สังคม การเมือง การบริหาร เทคโนโลยีสิ่งแวดล้อม ระบบนิเวศน์ ฯลฯ โดยสอดคล้องกับนโยบายรัฐบาล และแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ด้วยเหตุนี้ คณะรัฐมนตรี จึงได้มีมติเมื่อวันที่ 11 พฤษภาคม 2542 เห็นชอบแผนปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อมุ่งเน้นการปรับเปลี่ยนบทบาทของภาครัฐไปสู่รูปแบบการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ ที่เน้นการทำงานโดยยึดผลผลิตและผลลัพธ์เป็นหลัก ซึ่งตามแผนปฏิรูประบบการจัดการภาครัฐดังกล่าว ต้องปรับปรุงระบบการจัดการงบประมาณเป็นระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (Performance Based Budgeting: PBB) เพื่อให้สามารถ จัดสรรงบประมาณได้อย่างมีประสิทธิภาพ มีความโปร่งใส และมีความเป็นธรรม

2.3 การจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (PBB)

2.3.1 ความหมายของงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (PBB)

ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน⁹ (Performance Based Budgeting: PBB) หมายถึง ระบบงบประมาณที่ให้ความสำคัญกับการกำหนดพันธกิจ (Mission) ขององค์กร จุดมุ่งหมาย วัตถุประสงค์ กลยุทธ์ แผนงาน งาน/โครงการ อย่างเป็นระบบ มีการติดตามและประเมินสม่าเสมอ เพื่อวัดผลสำเร็จของงานหรือพันธกิจต่างๆ ขององค์กร หรือของรัฐภายใต้ระบบการบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี (Good Governance) เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชนและทำให้ประเทศชาติมั่นคง มั่นคง และพึ่งตนเองได้

แผนการปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณ การเงิน และการพัสดุ ถือเป็นความจำเป็นอย่างยิ่ง สำหรับการปฏิรูประบบราชการของไทย สำนักงานงบประมาณและบริษัท KPMG Barents ได้ร่วมกัน

⁹ ซัสสิทธิ์ เกลิมมีประเสริฐ, มาตรฐานการ จัดการทางการเงิน 7 HURDLES การจัดการงบประมาณแบบใหม่, กรุงเทพฯ: บริษัทธีระมิลล์ และ ไชเท็กซ์ จำกัด, 2544. หน้า 10 – 24.

ศึกษาวิจัยโดยการรับฟังข้อคิดเห็นจากผู้บริหารระดับสูงทั้งใน ภาคนิติบัญญัติ ภาครัฐบาล และ ภาคราชการ ฯลฯ ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับการดำเนินงานศึกษาและปรับปรุง การจัดระบบงบประมาณ โดยมีผู้อำนวยการสำนักงานงบประมาณเป็นประธาน ผลการศึกษาในเรื่อง ดังกล่าวได้นำไปสู่กระบวนการปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณ ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

1) พัฒนาระบบงบประมาณที่มุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์สำหรับหน่วยงานนำร่อง โดยการ จัดทำแผนการปรับเปลี่ยนขั้นต้น เพื่อไปสู่ระบบงบประมาณที่มุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์ ซึ่งจะ เชื่อมโยงกับกระบวนการวางแผนกลยุทธ์ของภาครัฐ

2) พัฒนาระบบรายงานผลทั้งทางด้านการเงิน และผลการดำเนินงานที่โปร่งใส สำหรับ หน่วยงานนำร่องเพื่อส่งเสริมให้เกิดระบบความรับผิดชอบในการตัดสินใจ และสนับสนุนให้ ประชาชนมีโอกาสตรวจสอบการทำงานของภาครัฐ

3) พัฒนาระบบกระจายอำนาจการจัดการงบประมาณ สำหรับหน่วยงานนำร่องโดยจะ ครอบคลุมถึงการเสริมสร้างความสามารถในการจัดสรรงบประมาณของหน่วยงานนำร่องระบบ รายงานผลที่เปรียบเทียบกับแผนงานและการที่สำนักงานงบประมาณและกรมบัญชีกลางจะให้ความ ยึดหยุ่นในการจัดการงบประมาณแก่หน่วยงานมากน้อยเพียงใดนั้น จะขึ้นอยู่กับลักษณะและ ความเข้มของมาตรฐานการควบคุมทางการเงิน และระบบการรายงานผลการปฏิบัติงานของ หน่วยงานนั้นๆ ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวจะถูกระบุไว้ในข้อตกลงการใช้ทรัพยากร ระหว่างหน่วยงาน และ สำนักงานงบประมาณ

4) เพิ่มขอบเขตความครอบคลุมของงบประมาณ โดยจัดระบบ รายงานค่าใช้จ่ายในการ ดำเนินงานของภาครัฐใหม่ให้แสดงถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั้งสิ้นของรัฐบาล ทั้งเงินนอก งบประมาณ เงินกู้ และเงินช่วยเหลือทุกประเภทจะต้องรายงานไว้ในแผนการเงินของภาครัฐด้วย

5) พัฒนาระบบบัญชีการเงินภาครัฐที่เทียบเท่ากับมาตรฐานนานาชาติที่กำหนด โดย International Federation of Accountants (IFAC) ทั้งนี้ระบบดังกล่าวจะรวมค่าใช้จ่ายซึ่งจะเป็นภาระ ของรัฐที่จะเกิดขึ้นในอนาคตไว้ในเอกสารงบประมาณด้วย

6) พัฒนาระบบการจัดทำงบประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าสำหรับหน่วยงานนำร่องซึ่งเป็นการ พัฒนาประมาณการงบประมาณรายจ่ายล่วงหน้าที่สามารถแสดงให้เห็นถึงค่าใช้จ่ายในอนาคต ภายใต้แผนงานหรือโครงการต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการตัดสินใจในปัจจุบัน การพัฒนาประมาณการ รายจ่ายล่วงหน้านี้จะเชื่อมโยงเข้ากับแผนการคลังระยะปานกลางที่จัดทำโดยสำนักงานงบประมาณ กระทรวงการคลัง สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และธนาคาร แห่งประเทศไทย

7) กระจายอำนาจงบประมาณ และการบริหารงบประมาณสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจะเป็นการออกแบบวิธีการจัดสรรเงินอุดหนุนในรูปแบบใหม่ รวมทั้งการกำหนดมาตรการที่จะเสริมสร้างขีดความสามารถในการจัดการทางการเงินให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมากยิ่งขึ้น

8) พัฒนาระบบเทคโนโลยีและสารสนเทศสำหรับการจัดการทางการเงินในระดับมหภาค ตลอดจนพัฒนาระบบบริหารการเงินในระดับหน่วยงานเพื่อสร้างความโปร่งใสให้แก่การจัดสรรงบประมาณ โดยพัฒนาระบบฐานข้อมูลที่เชื่อมโยงข้อมูลทางการจัดการและทางการเงินเข้าด้วยกัน เพื่อให้การตัดสินใจของหน่วยงานอยู่บนฐานข้อมูลที่ทันสมัยสมบูรณ์ครบถ้วนและเชื่อถือได้

9) ทบทวน ปรับปรุง แก้ไข เพิ่มเติมกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับระบบงบประมาณ รายงานทางการเงินและการคลัง

10) ปรับปรุงระบบการบริหารงานพัสดุ โดยพัฒนาระบบข้อมูลสารสนเทศด้านพัสดุและเน้นให้หน่วยงานภาครัฐมีระบบการจัดซื้อจัดจ้างในราคาที่เหมาะสมและทันเวลาที่จะใช้ รวมทั้งให้มีการดูแลบำรุงรักษาให้อยู่ในสภาพที่ดีและใช้งานได้อย่างคุ้มค่า

11) ขยายผลการปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณ การเงินและการพัสดุต่อจากโครงการนำร่องให้ครอบคลุมทั่วทั้งภาครัฐ

การปรับเปลี่ยนการจัดทำงบประมาณจากระบบเดิมเป็นระบบใหม่ เป็นการเปลี่ยนแนวคิดจากการจัดทำงบประมาณที่ให้ความสำคัญกับทรัพยากรที่ใช้ไป (Input) ควบคุมการจัดสรรอย่างเข้มงวด และมีความเคร่งครัดในการเบิกจ่ายงบประมาณ มาเป็นระบบการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (Performance Based Budgeting) ซึ่งเป็นแนวทางที่ครบวงจรตั้งแต่การวางแผน การจัดสรรงบประมาณ การจัดการที่เน้นผลผลิต (Outputs) และผลลัพธ์ (Outcomes) ที่เกิดขึ้น โดยที่ผลผลิตคือ สิ่งของหรือบริการที่เป็นรูปธรรม หรือรับรู้ได้จากการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ ในขณะที่ผลลัพธ์หมายถึง ผลประโยชน์ที่ได้จากผลผลิตและผลกระทบ (ทั้งเชิงบวกและ/หรือเชิงลบ) ที่มีต่อชุมชนและสิ่งแวดล้อม สิ่งสำคัญในการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน คือ การวัดผลการดำเนินงาน (Performance Measures) โดยการกำหนดหน่วยวัดและประเมินผลการดำเนินงานที่ชัดเจน สมบูรณ์ สามารถนำมาใช้ได้จริงและเหมาะสมกับเวลา โดยทั่วไปหน่วยในการวัดจะต้องครอบคลุมทั้งปริมาณ คุณภาพ ประหยัดค่าใช้จ่าย มีประสิทธิผลและทันเวลาที่ต้องการ

การจัดทำระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ซึ่งเป็นแนวทางที่ครบวงจรตั้งแต่การวางแผน การจัดสรรงบประมาณ การจัดการที่เน้นผลผลิต (Outputs) และผลลัพธ์ (Outcomes) ที่เกิดขึ้นเป็นระบบที่จะทำให้รัฐบาลมั่นใจ ดังนี้

1) ผลผลิตที่เกิดขึ้นมีความเชื่อมโยงกับผลลัพธ์ และผลลัพธ์สอดคล้องกับเป้าหมาย และนโยบายรัฐบาล

- 2) ผลผลิตที่ต้องการมีปริมาณ ราคา และคุณภาพเหมาะสมสอดคล้องกัน
- 3) ประชาชนจะได้รับผลประโยชน์ภายในเวลาที่กำหนด

2.3.2 ขั้นตอนของการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (PBB)

จัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน¹⁰ หน่วยงานในสังกัดกระทรวงศึกษาธิการจะต้องดำเนินการพัฒนาขีดความสามารถตามมาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles ที่หน่วยงานจะต้องดำเนินการเพื่อเตรียมความพร้อมในการเข้าสู่การจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน มีขั้นตอน ดังนี้

1) การวางแผนงบประมาณ (Budget Planing) หน่วยงานจะต้องจัดทำแผนกลยุทธ์ของหน่วยงาน ประกอบด้วย วิสัยทัศน์ พันธกิจ เป้าประสงค์ กลยุทธ์ โครงสร้างแผนงาน ผลงาน และตัวชี้วัดความสำเร็จของผลงาน ข้อมูลที่ได้จากแผนกลยุทธ์จะนำมาใช้ในการจัดทำแผนงบประมาณล่วงหน้าระยะปานกลาง 3 ปี (Medium-Term Expenditure Framework หรือ MTEF ซึ่งจะเชื่อมโยงระหว่างงบประมาณที่จะใช้ และผลงานที่จะได้รับ

2) การคำนวณต้นทุนผลผลิต (Output Costing) ต้องคิดคำนวณต้นทุนในแต่ละกิจกรรมที่ได้วางแผนไว้ว่าจะใช้ต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตเท่าไร ซึ่งมีการคิดต้นทุนทางตรงและทางอ้อม

3) การจัดระบบการจัดซื้อจัดจ้าง (Procurement Management) จะต้องพัฒนาระบบการจัดซื้อจัดจ้างให้มีประสิทธิภาพ โปร่งใส ตรวจสอบได้ การพิจารณาถึงความจำเป็นการจัดซื้อจัดจ้าง การอนุมัติ การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ วิธีการคัดเลือก และขั้นตอนการผลิต การจัดทำสัญญา ขั้นตอนการจ่ายเงิน เป็นต้น มีขั้นตอนที่รัดกุม กำหนดมาตรฐานการซื้อสินค้า หน่วยงานจะต้องรับผิดชอบในขั้นตอน และกระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง

4) การบริหารทางการเงินและควบคุมงบประมาณ (Financial Management and Fund Control) หน่วยงานจำเป็นต้องกำหนดรายการ และโครงสร้างทางบัญชีเอกสารหลักฐานที่จำเป็น มีระบบการควบคุมการเบิกจ่าย และบริหารจัดการงบประมาณที่มีประสิทธิภาพ มีการกำหนดความรับผิดชอบในการลงบันทึกรายการทางบัญชี แยกความรับผิดชอบในการอนุมัติสั่งจ่าย เบิกจ่าย และการรายงานทางการเงิน แยกหน้าที่รับผิดชอบในการดูแลด้านการบัญชี การคลังและการตรวจสอบด้านบัญชีจะต้องแยกประเภททั่วไป และบัญชีย่อยแยกประเภท มีระบบการอนุมัติ

¹⁰ กรมสามัญศึกษา, การปรับปรุงระบบงบประมาณเพื่อการศึกษา (Budget Modernization in the Education Sector), มปป. (อึดตำนาน) หน้า 2 – 4.

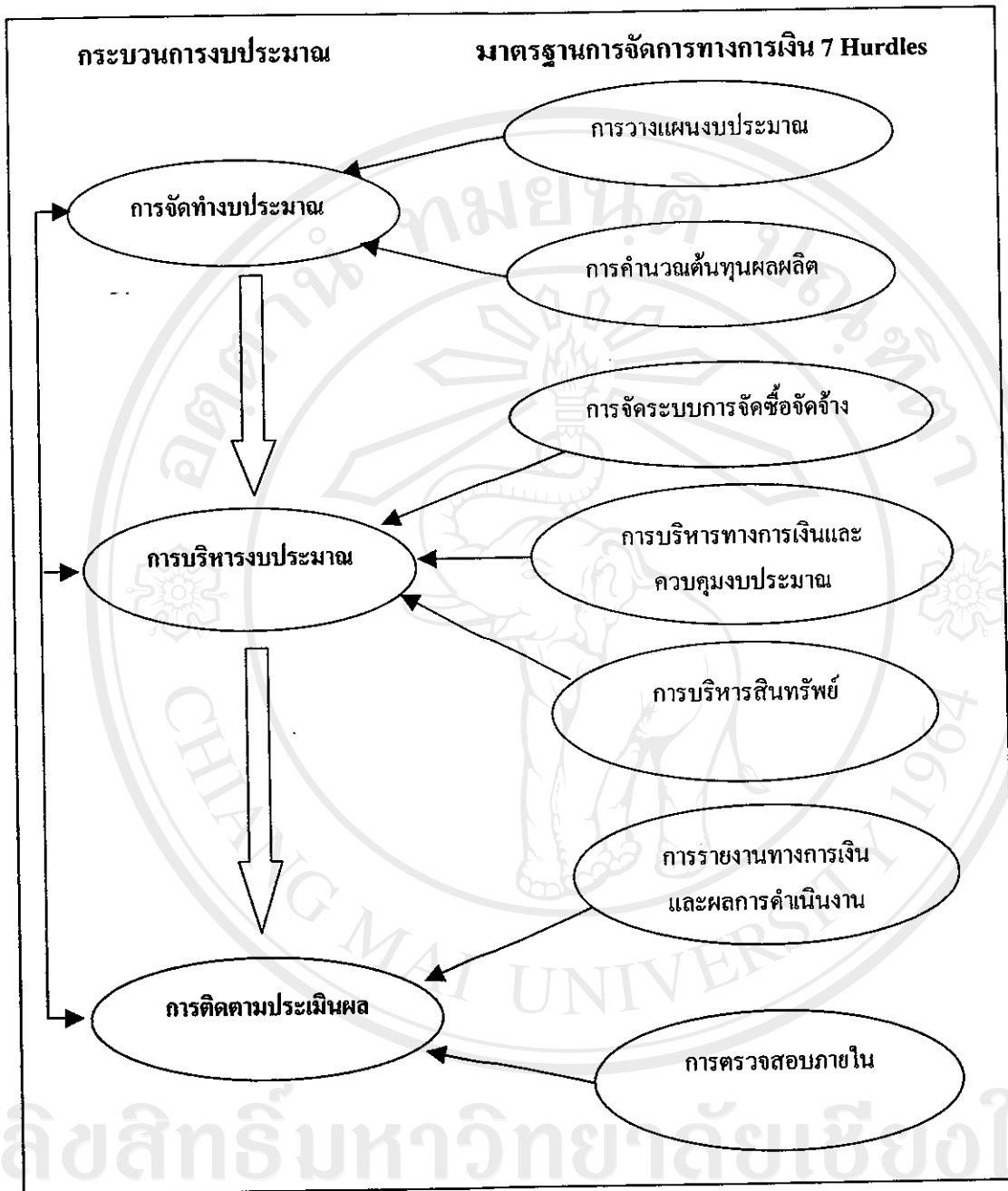
ตรวจสอบ กระทบยอด และบันทึกเพื่อควบคุมการเบิกจ่ายงบประมาณ มีการแบ่งระดับชั้นการเข้าถึงข้อมูลทางการเงินและบัญชี

5) การบริหารสินทรัพย์ (Asset Management) หน่วยงานจะต้องมีระบบการบริหารสินทรัพย์ที่มีประสิทธิภาพ มีคู่มือการดำเนินงานบริหารสินทรัพย์ มีการลงทะเบียนสินทรัพย์ที่เป็นปัจจุบัน มีการคิดค่าบริการการใช้สินทรัพย์ มีการวางแผนการใช้สินทรัพย์ที่คุ้มค่า สิ่ง que เปลี่ยนแปลงไปจากระบบการรายงานปัจจุบัน คือ มีการรายงานทั้งปัจจัยและผลผลิตควบคู่กัน ผลกระทบที่ได้จากการเปลี่ยนแปลง ระบบการรายงานจะทำให้ผู้บริหารเกิดความตื่นตัวที่จะบริหารงบประมาณให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

6) การรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน (Financial and Performance Reporting) ในกระบวนการรายงาน จะต้องมีการกำหนดดัชนีชี้วัดกรอบและโครงสร้างการประเมินและรายงานผลที่ชัดเจน มีระยะเวลาในการตรวจสอบที่แน่นอน และที่สำคัญ คือ ข้อมูลที่รายงานจะต้องแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างงบประมาณ หรือทรัพยากรที่จัดสรรให้กับผลงานที่เกิดขึ้น ตลอดจนการวิเคราะห์ความคุ้มค่าของการดำเนินงาน ซึ่งจะเป็นข้อมูลในการวางแผนในขั้นต่อไป

7) การตรวจสอบภายใน (Internal Audit) หน่วยงานจะต้องมีหน่วยงานที่รับผิดชอบในการตรวจสอบภายใน มีอิสระในการดำเนินงาน มีการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจน และมีตัวชี้วัดความสำคัญของการดำเนินงานที่ชัดเจนเป็น ไปได้

มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles เป็นมาตรการที่กำหนดขึ้นเพื่อประกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการที่หน่วยงานภาครัฐจะนำงบประมาณ ไปใช้อย่างไม่มีประสิทธิภาพ และไม่มีประสิทธิผล ทั้งนี้เนื่องจากระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานเป็นระบบที่ต้องกระจายอำนาจในการจัดการระบบงบประมาณ ไปสู่หน่วยงานผู้ปฏิบัติ เพื่อให้หน่วยงานผู้ปฏิบัติมีความคล่องตัวในการดำเนินงานซึ่งหากจะนำมาเชื่อมโยงกับกระบวนการงบประมาณแล้ว สามารถแสดงให้เห็น ได้ดังรูปที่ 1



แผนภูมิที่ 1 ความเชื่อมโยงกระบวนการงบประมาณกับมาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 Hurdles

2.4 การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (PBB)

การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน¹¹ อันดับแรกหน่วยงานจำเป็นต้องมีการวางแผนงบประมาณหรือแผนกลยุทธ์ เพื่อเป็นข้อมูลหลักในการกำหนดแผนงบประมาณ ซึ่งแผนกลยุทธ์จะบ่งบอกเป้าหมาย พันธกิจของหน่วยงาน และผลลัพธ์ที่คาดว่าจะได้รับ ซึ่งแสดงถึงความเชื่อมโยงระหว่างทรัพยากรที่ใช้กับผลงานที่เกิดขึ้นว่า มีความเชื่อมโยงกันอย่างไร คู่มีค่ามากน้อยเพียงใด ทั้งนี้เพื่อนำไปสู่การจัดสรรงบประมาณที่เน้น ต้นทุนผลผลิตและต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิต การวางแผนงบประมาณ (Budgeting Planning) และการคำนวณต้นทุนผลผลิต (Output Costing) มีดังนี้

2.4.1 การวางแผนงบประมาณ (Budgeting Planning)

การวางแผนงบประมาณ¹² เป็นการปรับเปลี่ยนกระบวนการบริหารจัดการภาครัฐให้มีความทันสมัยเช่นเดียวกับการบริหารจัดการภาคเอกชน รัฐบาลและคณะรัฐมนตรีจะต้องให้พันธะสัญญาต่อสาธารณชน และกำหนดเป้าหมายปลายทางที่ชัดเจน สามารถตรวจสอบและวัดผลสัมฤทธิ์ได้ในทำนองเดียวกันผู้บริหารสูงสุดของแต่ละหน่วยงานภาครัฐต้องวางแผนกลยุทธ์ (Strategic Plan) และแผนดำเนินงาน โดยจะต้องระบุตัวชี้วัดผลงานที่ชัดเจนและวัดผลได้เป็นรูปธรรม เพื่อรองรับนโยบายของรัฐบาล ยุทธศาสตร์หลักด้านต่างๆ และผลงานหลักหรือผลลัพธ์ ที่ต้องการของรัฐบาล และของคณะรัฐมนตรี

การเชื่อมโยงระหว่างนโยบายของรัฐบาล ยุทธศาสตร์หลัก ผลงานหลักหรือผลลัพธ์ ที่ต้องการของรัฐบาลและคณะรัฐมนตรีให้เข้ากับแผนกลยุทธ์และแผนดำเนินงานของหน่วยงานดังกล่าวนี้ จะช่วยทำให้เกิดบูรณาการของกระบวนการบริหารราชการแผ่นดิน สามารถถ่ายทอดนโยบายสู่ภาคปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง การจัดสรรงบประมาณ และการใช้ทรัพยากรด้านต่างๆ เป็นไปอย่างสอดคล้องกับลำดับความสำคัญ และเจตนารมณ์ เกิดพันธะเงื่อนไขผูกพันและความพร้อมที่จะต้องรับผิดชอบและถูกตรวจสอบผลงาน กล่าวคือ แผนกลยุทธ์และแผนดำเนินงานของแต่ละหน่วยงานยังสามารถนำมาใช้เป็นองค์ประกอบหลักของสัญญาว่าจ้างผู้บริหารระดับสูง และเงื่อนไขข้อตกลงว่าด้วยการใช้ทรัพยากรระหว่างรัฐมนตรีและหัวหน้าหน่วยงานได้อีกด้วย

¹¹ สำนักงบประมาณ, การปรับปรุงระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ (Road Map to Performance Based Budgeting System), มปป. (อัครตำนาน) หน้า 4.

¹² ชัยสิทธิ์ เกลิมมีประเสริฐ, มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 HURDLES การจัดการงบประมาณแบบใหม่, กรุงเทพฯ: บริษัทธีระมิลล์ และไซเท็กซ์ จำกัด, 2544. หน้า 10 – 24.

การวางแผนงบประมาณจึงเป็นการสร้างระบบซึ่งให้ความมั่นใจในความครอบคลุมของกระบวนการจัดสรรทรัพยากรให้กับกิจกรรมสำคัญอย่างครบถ้วน มีการวางแผนงบประมาณล่วงหน้าตามกรอบการประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลาง มีเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับใช้ในการจัดสรรงบประมาณ มีรายละเอียดค่าของงบประมาณที่มีเหตุผล มีระบบจัดลำดับความสำคัญ มีการจัดสรรงบประมาณลงถึงหน่วยปฏิบัติอย่างมีหลักเกณฑ์และสอดคล้องกับแผนการดำเนินงาน มีรายละเอียดเพียงพอสำหรับการควบคุม มีการจัดทำข้อมูลงบประมาณภายในที่สอดคล้องกับระบบบัญชี มีเกณฑ์การเปลี่ยนแปลงแผนงบประมาณเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งจะเห็นได้ว่าพื้นฐานของการจัดทำงบประมาณในระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตั้งอยู่บนระบบการวางแผนที่ดี ระบบการวางแผนที่ดี หมายความว่าถึง กระบวนการบริหารเชิงกลยุทธ์ ซึ่งจะต้องมีการกำหนดพันธกิจ ภารกิจหลักของหน่วยงาน และผลลัพธ์ที่คาดหวังว่าจะให้เกิดขึ้นจากผลผลิตที่ได้วางแผนไว้ทั้งในแง่ปริมาณงาน เวลา คุณภาพ และต้นทุน พร้อมทั้งกำหนดวัตถุประสงค์และวิธีการในการบรรลุถึงวัตถุประสงค์อย่างชัดเจนในขั้นตอนการวางแผนกลยุทธ์ เพื่อจะเป็นกรอบในการกำหนดพันธสัญญา ระหว่างหน่วยปฏิบัติ (ผู้ใช้จ่ายเงินเพื่อให้ได้มาซึ่งผลงาน) และหน่วยงานผู้ดูแลทรัพยากรของชาติ (แทนประชาชน) นอกจากนี้ในระบบการวางแผนที่ดีจะต้องมีกระบวนการจัดลำดับความสำคัญในแต่ละระดับ ตั้งแต่ กลยุทธ์ แผนงาน งาน/โครงการ กิจกรรม ผลผลิตและผลลัพธ์ เพราะข้อมูลเหล่านี้จะช่วยในการตัดสินใจในการบริหารงานและการจัดสรรทรัพยากร

เนื่องจากการจัดสรรงบประมาณในระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน จะจัดสรรไปยังหน่วยปฏิบัติที่รับผิดชอบต่อผลงาน โดยเป็นการจัดสรรงบประมาณแบบวงเงินรวม (Block grant) ตามพันธสัญญาว่าจะดำเนินงานตามภารกิจต่างๆ ในความรับผิดชอบให้เกิดผลผลิตและผลลัพธ์ตามที่ได้ตกลงกันไว้ ดังนั้นหน่วยงานภาครัฐผู้รับงบประมาณจะต้องแสดงให้เห็นถึงศักยภาพของแผนกลยุทธ์และแผนปฏิบัติการเพื่อให้ได้มาซึ่งผลผลิตและผลลัพธ์ และจะต้องได้รับความเห็นชอบในหลักเกณฑ์การกระจายงบประมาณ ไปสู่หน่วยงานปฏิบัติในความรับผิดชอบอย่างเหมาะสม โดยหลักเกณฑ์การกระจายงบประมาณนี้ ควรเป็นไปตามหลักการของความเป็นธรรม การเพิ่มประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและความคุ้มค่าของการลงทุน กล่าวได้ว่า ในกระบวนการวางแผนงบประมาณนั้น หน่วยงานภาครัฐมีประเด็นที่จะต้องดำเนินการ คือ

1. จัดทำแผนกลยุทธ์ และแปลงแผนกลยุทธ์เป็นแผนดำเนินงาน ซึ่งในกระบวนการดังกล่าวจำเป็นต้องกำหนดวิสัยทัศน์ของหน่วยงาน พันธกิจ ผลลัพธ์ และตัวชี้วัดให้ชัดเจน
2. จัดทำประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลาง

3. มีเกณฑ์จัดสรรงบประมาณให้แก่หน่วยงานปฏิบัติอย่างไร เป็นธรรม และตรวจสอบได้โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- 3.1 การบริหารเชิงกลยุทธ์
- 3.2 การวัดผลการดำเนินงาน
- 3.3 การวัดความสำเร็จของหน่วยงานภาครัฐ
- 3.4 การจัดเตรียมงบประมาณ
- 3.5 การเพิ่มขอบเขตความครอบคลุมงบประมาณ
- 3.6 การจัดทำประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลาง
- 3.7 การขอตั้งและนำเสนองบประมาณ
- 3.8 การกำหนดหลักเกณฑ์การสรรทรัพยากรภายใน
- 3.9 การทำข้อตกลงการใช้ทรัพยากร

ขั้นตอนการวางแผนงบประมาณ (Budgeting Planning)

การวางแผนงบประมาณ¹³ เริ่มต้นจากการทำแผนกลยุทธ์ของหน่วยงาน ประกอบด้วย วิสัยทัศน์ พันธกิจ เป้าประสงค์ ผลผลิต กลยุทธ์ โครงสร้าง แผนงานและ ตัวบ่งชี้ความสำเร็จของผลงาน ข้อมูลที่ได้จากแผนกลยุทธ์ นำมาจัดทำกรอบงบประมาณ ล่วงหน้าระยะปานกลาง 3 ปี (Medium Term Expenditure Framework) ซึ่งจะเป็นการบ่งบอกถึงงบประมาณ ที่ใช้ในอนาคต การวางแผนงบประมาณมีประสิทธิภาพได้ตามมาตรฐานหรือไม่นั้นพิจารณาได้จากมาตรฐานการวางแผนงบประมาณ 9 ด้าน

- 1) ข้อมูลงบประมาณที่ครอบคลุม
- 2) แผนงบประมาณระยะปานกลาง
- 3) การจัดสรรงบประมาณมีความเหมาะสม
- 4) มีการจัดทำงบประมาณมุ่งเน้นผลงาน
- 5) การจัดสรรงบประมาณอย่างเป็นธรรม
- 6) ข้อมูลที่ใช้ในการควบคุมมีความเพียงพอ

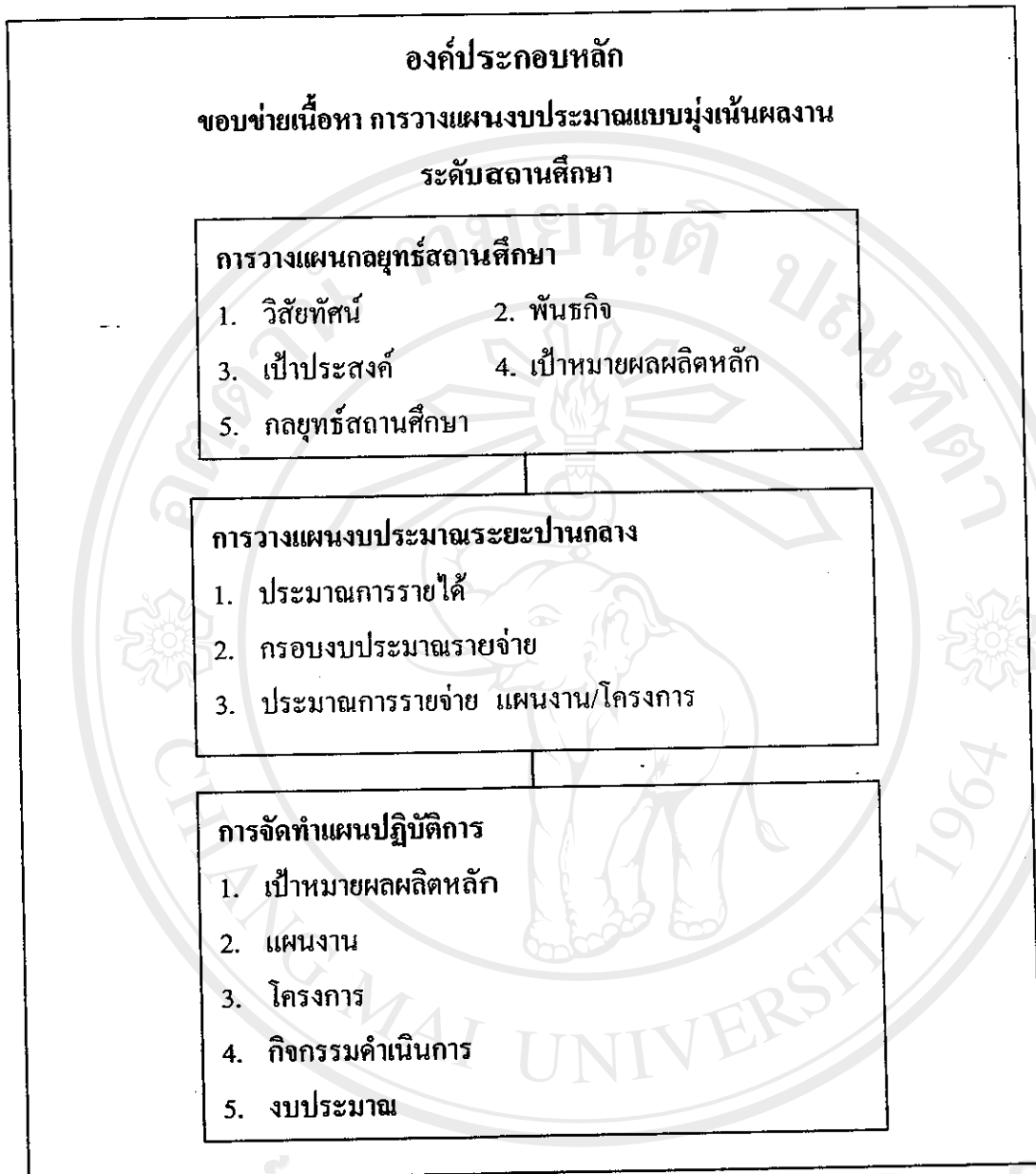
¹³ ศูนย์ปฏิบัติการปรับปรุงระบบการจัดการงบประมาณ สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา แห่งชาติ, การวางแผนงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน Hurdle 1, กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์การศาสนา, 2545.
หน้า 13 – 29.

- 7) มีการเปรียบเทียบแผนและผลการดำเนินงาน
- 8) ความรับผิดชอบในการจัดสรรงบประมาณ
- 9) การบริหารจัดการเชิงรุก

ในการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน สถานศึกษาจะต้องดำเนินการวางแผนงบประมาณเองเป็นอันดับแรก ซึ่งสามารถแสดงขอบข่ายเนื้อหาองค์ประกอบหลัก ของการวางแผนงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานเป็นแผนภูมิได้ ดังแผนภูมิที่ 2



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved



แผนภูมิที่ 2 องค์ประกอบหลักและขอบข่ายเนื้อหาของการวางแผนงบประมาณแบบ

มุ่งเน้นผลงานระดับสถานศึกษา

2.4.2 การคำนวณต้นทุนผลผลิต (Output Costing)

การคำนวณต้นทุนผลผลิต¹⁴ (Output Costing) เป็นการคิดคำนวณต้นทุนในแต่ละกิจกรรมที่ได้วางแผนไว้ว่าจะใช้ต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตเท่าไร ซึ่งมีการคิดต้นทุนทางตรงและทางอ้อมในระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน เป็นระบบที่ให้ความสำคัญกับผลผลิตจากการดำเนินงานของหน่วยงานต่างๆ และการคำนวณต้นทุนผลผลิตได้ประยุกต์ใช้แบบการคิดต้นทุนกิจกรรม (Activity Based Costing: ABC) โดยเชื่อมโยงกับงบประมาณที่ได้รับการจัดสรร ซึ่งความผูกพันดังกล่าวจะแสดงให้เห็นข้อตกลงการใช้ทรัพยากรระหว่างหน่วยงานภาครัฐกับสำนักงานงบประมาณ เป็นข้อตกลงระหว่างกันว่า หน่วยงานภาครัฐจะดำเนินการผลิตสิ่งของหรือบริการจำนวนเท่าไร และจะก่อให้เกิดผลลัพธ์เป็นอย่างไรภายใต้วงเงินงบประมาณที่ได้รับในแต่ละปี นั้นแสดงให้เห็นว่าการจัดสรรงบประมาณจำเป็นต้องอาศัยต้นทุน ต่อหน่วยผลผลิตเป็นปัจจัยที่สำคัญ ในการพิจารณาจัดสรรงบประมาณให้แก่หน่วยงานต่างๆ นอกจากนี้ในการติดตามและประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงาน ตัวชี้วัด ประสิทธิภาพการดำเนินงานที่สำคัญอย่างหนึ่งคือ ต้นทุนต่อหน่วยผลิต

ดังนั้นการคำนวณต้นทุนผลผลิตจึงเป็นเงื่อนไขสำคัญอย่างหนึ่งที่หน่วยงานจะต้องดำเนินการก่อนเข้าสู่ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ซึ่งรายละเอียดในการดำเนินงานประกอบด้วยกิจกรรมที่สำคัญ ดังนี้

- 1) กำหนดกิจกรรม และผลผลิตที่ชัดเจน
- 2) กำหนดเกณฑ์จำแนกต้นทุนและค่าใช้จ่าย
- 3) เชื่อมโยงต้นทุนสู่ผลผลิต
- 4) มีระบบติดตามตรวจสอบ
- 5) มีการบริหารต้นทุน

ในการคำนวณต้นทุนผลผลิตต้องคำนวณให้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุดโดยหน่วยงานจะต้องปรับเปลี่ยนระบบบัญชีจากบัญชีเงินสดที่ใช้อยู่เป็นระบบบัญชีแบบพึงรับพึงจ่าย (Accrual Accounting System)

¹⁴ ชัยสิทธิ์ เถลิงมีประเสริฐ, มาตรฐานการจัดการทางการเงิน 7 HURDLES การจัดการงบประมาณแบบใหม่, กรุงเทพฯ: บริษัทธีระมิลล์ และ ไชเท็กซ์ จำกัด, 2544. หน้า 2-1 ถึง 2-24.

ระบบต้นทุนกิจกรรม¹⁵ คือ ระบบการคำนวณต้นทุนที่พัฒนาขึ้นมาเพื่อให้การคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์มีความถูกต้องมากขึ้นเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่กำลังเปลี่ยนไปโดยระบบต้นทุนตามกิจกรรม เป็นระบบของการจัดสรรต้นทุนโดยใน ขั้นแรกจะจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม (Activity Cost Pools) หลังจากนั้นแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมจัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตในกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมของตน คำนวณเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้นใช้ โดยเรียกจำนวนกิจกรรมที่นำมาเป็นฐานในการคำนวณต้นทุนภายในแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมนั้นว่า ตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver)

ในระบบต้นทุนกิจกรรมสิ่งที่เข้ามาเกี่ยวข้องคือ คำว่ากิจกรรม (Activity) และตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) โดยคำว่ากิจกรรมหมายถึงเหตุการณ์ การกระทำรายการค้า หรือผลงานที่เป็นสาเหตุก่อให้เกิดต้นทุนในการผลิตผลิตภัณฑ์ หรือบริการ สำหรับ ตัวผลักดันต้นทุนหมายถึง ปัจจัยหรือกิจกรรมซึ่งมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการใช้ทรัพยากรในแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม สรุปได้ว่าระบบต้นทุนกิจกรรมเป็นระบบการจัดสรรค่าใช้จ่ายในการผลิต มีขั้นตอนที่สำคัญ 2 ขั้นตอนคือ

1) จัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมซึ่งอาจเรียกว่า Activity Cost Pools ซึ่งประกอบด้วยกิจกรรมย่อยๆ หลายกิจกรรม

2) คำนวณค่าใช้จ่ายการผลิตเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ตามจำนวนกิจกรรมที่ผลิตภัณฑ์นั้นใช้ โดยใช้ตัวผลักดันต้นทุน

ขั้นตอนการดำเนินงานตามระบบต้นทุนกิจกรรม ประกอบด้วยขั้นตอนดังนี้

1) จัดทำรายละเอียดแสดงขั้นตอนการผลิตตั้งแต่เริ่มแรกจนถึงขั้นสุดท้ายของการผลิต

2) แบ่งกิจกรรมหลักๆ ที่เกี่ยวกับการผลิตของผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด

3) จัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตให้กับแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม (Activity Cost Pools)

4) หาตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) เพื่อใช้คำนวณอัตราค่าใช้จ่ายการผลิตของแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรม โดยตัวผลักดันต้นทุนนี้กิจการต้องมั่นใจว่าเป็นสิ่งที่มีความสัมพันธ์อย่างมากกับกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมนั้นๆ รวมทั้งต้องสามารถหาข้อมูลเกี่ยวกับตัวผลักดันต้นทุนได้ และสามารถวัดกิจกรรมนั้นๆ ได้จริงโดยไม่เสียต้นทุนสูงมากกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

5) คำนวณอัตราต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลักดันต้นทุน (Cost per Driver)

¹⁵ ศศิวิมล มีอำพล, การบัญชีเพื่อการจัดการ, กรุงเทพฯ: บริษัท อินโฟไมนิ่ง จำกัด, 2543. หน้า 81-93.

6) จัดสรรค่าใช้จ่ายการผลิตสำหรับแต่ละกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมให้กับผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด โดยใช้อัตราต้นทุนต่อหน่วยของตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนที่คำนวณได้ในข้อ 4

โดยก่อนที่จะทำการแบ่งกิจกรรมย่อยๆ ในขบวนการผลิต บางกิจกรรมฝ่ายบริหารจะนำหลักการของการจัดการตามกิจกรรม (Activity Based Management) หรือ ABM มาใช้ คือการพยายามที่จะลดต้นทุนในการผลิต โดยพยายามปรับปรุงขบวนการผลิตเพื่อนำมาใช้ในการตัดสินใจต่อไป โดยนำกิจกรรมต่างๆ มาพิจารณาว่า กิจกรรมใดเป็นกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า (Value - Added Activity) หรือกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า (Nonvalue - Added Activity) และพยายามดำเนินนโยบายที่จะลดหรือยกเลิกกิจกรรมที่ไม่เพิ่มมูลค่า

การแบ่งกิจกรรมหลักเป็นกลุ่มหรือศูนย์กิจกรรมที่เกี่ยวกับการผลิตภายใต้ระบบต้นทุนกิจกรรม สามารถจัดประเภทกิจกรรมออกเป็น 5 ระดับ ดังนี้

- 1) กิจกรรมระดับหน่วยผลิต (Unit - Level Activity) เป็นกิจกรรมที่ต้องเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการผลิตผลิตภัณฑ์หนึ่งหน่วย
- 2) กิจกรรมระดับกลุ่มผลิตภัณฑ์ (Batch -Level Activity) เป็นกิจกรรมที่ต้องเกิดขึ้นทุกครั้งกับการผลิตผลิตภัณฑ์กลุ่มหนึ่งๆ มิได้เกิดขึ้นทุกครั้งกับการผลิตผลิตภัณฑ์ทุกหน่วย
- 3) กิจกรรมระดับชนิดผลิตภัณฑ์ (Product - Level Activity) เป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเมื่อจำเป็นเพื่อสนับสนุนขบวนการผลิตจะเกิดขึ้นเฉพาะผลิตภัณฑ์แต่ละชนิด ซึ่งไม่จำเป็นต้องเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการผลิตไม่ว่าจะเป็นการผลิตในระดับหน่วยหรือระดับกลุ่ม
- 4) กิจกรรมระดับลูกค้า (Customer - Level Activity) เป็นกิจกรรมที่จะเกิดขึ้นเฉพาะลูกค้าแต่ละราย ซึ่งไม่จำเป็นต้องเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการผลิต เช่น การโทรศัพท์ตรงถึงลูกค้าแต่ละราย เป็นต้น
- 5) กิจกรรมระดับทั่วไป (Facility or General Operation - Level Activity) เป็นกิจกรรมที่เพียงแต่สนับสนุนหรือช่วยในการผลิตเท่านั้น ไม่เกี่ยวกับการผลิตผลิตภัณฑ์กลุ่มใด หรือชนิดใด โดยเฉพาะ เช่น ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น

ขั้นตอนการคำนวณต้นทุนผลผลิต (Output Costing)

การคำนวณต้นทุนผลผลิต¹⁶ (Output Costing) ต้องคิดคำนวณต้นทุนในแต่ละกิจกรรมที่ได้วางแผนไว้ว่าจะใช้ต้นทุนต่อหน่วยของผลผลิตเท่าไร ซึ่งมีการคิดต้นทุนทางตรงและทางอ้อม การวางระบบต้นทุนกิจกรรม อาจทำได้หลายรูปแบบขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการนำระบบ มาใช้ เช่น เพื่อให้การคำนวณต้นทุนผลผลิตมีความถูกต้องมากขึ้น เพื่อลดต้นทุนของบางหน่วยงาน ขั้นตอนการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ควรดำเนินการดังนี้

- 1) กำหนดความต้องการข้อมูลให้ชัดเจน
- 2) ประเมินขีดความสามารถในการใช้งานของระบบการบริหารต้นทุนที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน
- 3) ศึกษาประเมินผลประโยชน์และค่าใช้จ่ายในการนำระบบต้นทุนกิจกรรมไปใช้
- 4) สร้างความยอมรับในแนวคิดต้นทุนกิจกรรม ให้เกิดขึ้นในฝ่ายบริหารระดับสูง
- 5) พัฒนาการออกแบบระบบต้นทุนกิจกรรมในเชิงแนวคิด
- 6) จัดทำแผนงานสำหรับการบริหาร โครงการ และแผนกำลังคน กำหนดระยะเวลาของโครงการรวมทั้งจัดให้มีการฝึกอบรมและสร้างความเข้าใจร่วมกับบุคลากรทั้งระดับบน และระดับล่าง
- 7) วิเคราะห์กิจกรรมเพื่อที่จะกำหนดกิจกรรมและความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ
- 8) ออกแบบ จัดทำ และทดสอบระบบ
- 9) ติดตามตรวจสอบการนำระบบต้นทุนกิจกรรมมาใช้ และผลกระทบของระบบดังกล่าว และดำเนินการแก้ไข

กระบวนการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมี 7 ขั้นตอน¹⁷ ดังนี้

- 1) กำหนดตัวผลผลิตและบริการขององค์กร
- 2) วิเคราะห์กิจกรรมเพื่อที่จะกำหนดชุดของกิจกรรมที่จำเป็นต้องใช้ เพื่อให้เกิดตัวผลผลิตหรือบริการ
- 3) กำหนดตัวผลักดันต้นทุน (Cost Driver) ซึ่งเป็นตัวกำหนดต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการประกอบกิจกรรมในระดับนั้นๆ
- 4) ระบุต้นทุนทางตรงและป็นส่วนต้นทุนทางอ้อมเข้าสู่กิจกรรมต่างๆ โดยพิจารณาจากปริมาณการใช้ตัวผลักดันกิจกรรม (Activity Driver) ของแต่ละผลผลิตหรือบริการ

¹⁶ สถาบันพัฒนาข้าราชการพลเรือน สำนักงาน ก.พ., การจัดการงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน, กรุงเทพฯ: บริษัทอาทิตย์ โปรดักส์ กรุ๊ป จำกัด, 2546. หน้า 52 – 54.

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2 – 5.

5) เชื่อมโยงกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นกับตัวผลผลิตหรือบริการที่เกี่ยวข้อง และเป็นส่วน ต้นทุนทรัพยากรที่ใช้ในกิจกรรมต่างๆ เข้าสู่ตัวผลผลิตหรือบริการนั้นๆ

6) กำหนดเป้าหมายทั้งระยะสั้นและระยะยาว ตลอดจนปัจจัยสำคัญที่ทำให้องค์กรประสบความสำเร็จ

7) บริหารและควบคุมกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นในกระบวนการทำงานที่เป็นตัวก่อให้เกิดตัว ผลผลิตหรือบริการนั้นๆ ตลอดจนประเมินความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพของ กิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้น

2.5 ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

นิรันดร์ เมืองพระ (2544) ได้ศึกษาเรื่อง กระทรวงกลาโหมกับการจัดทำงบประมาณแบบ มุ่งเน้นผลงาน พบว่า การจัดทำงบประมาณของส่วนราชการที่ขึ้นตรงกับกระทรวงกลาโหมแต่ละ ส่วนราชการ โดยคำนึงถึงแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ นโยบายของรัฐบาล แผนพัฒนา ของกระทรวง และจะแปลงแผนดังกล่าวไปสู่การปฏิบัติ การจัดทำงบประมาณของกระทรวง กลาโหมตั้งแต่ปีงบประมาณ 2546 เป็นต้นไปต้องจัดทำงบประมาณตามระบบ งบประมาณแบบ มุ่งเน้นผลงาน และจะต้องมีการเตรียมการในการจัดทำงบประมาณเพื่อให้เป็นไปตามแนวคิดของ การจัดทำงบประมาณ กระทรวงจะมีบทบาทมากขึ้นมีการกำหนดวิสัยทัศน์ พันธกิจ จุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ กลยุทธ์ ผลผลิต ผลลัพธ์และตัวชี้วัดระดับกระทรวง เพื่อจัดทำแผนกลยุทธ์ระดับ หน่วยงาน

สุทธิจันทร์ สุภไพบูลย์กิจ (2546) ได้ศึกษาเรื่อง แนวทางการจัดสรรงบประมาณที่มี ประสิทธิภาพของโรงเรียนในเครือมูลนิธิคณะเซนต์คาเบรียลแห่งประเทศไทย พบว่า แนวทางการ จัดสรรงบประมาณของโรงเรียนในเครือมูลนิธิคณะเซนต์คาเบรียลแห่งประเทศไทย ต้องให้แต่ละ หน่วยงานส่งตัวแทนเพื่อทำหน้าที่เป็นคณะกรรมการและพิจารณาจัดสรรงบประมาณร่วมกับคณะ ผู้บริหาร และควรนำงบประมาณไปใช้ในการพัฒนา ด้านวิชาการโดยเน้นหนักการสนับสนุนการ วิจัยค้นคว้าด้านเทคโนโลยีสารสนเทศควรจัดสรรเพื่อพัฒนาให้ทันสมัยและให้เพียงพอต่อความ ต้องการ ด้านกิจกรรมควรให้การสนับสนุนกิจกรรมที่เน้นการพัฒนาคุณธรรม จริยธรรม ด้าน อาคารสถานที่ควรมีการปรับปรุงอาคารและบริเวณโดยรอบ เพื่อให้มีความปลอดภัยสะอาดและ สวยงาม ด้านบุคลากรควรมีการส่งเสริมสวัสดิการและขวัญกำลังใจให้แก่บุคลากร ประสิทธิภาพ โดยรวมอยู่ในระดับค่อนข้างสูงมีการทบทวนแผนและสรุปผลการเบิกจ่ายเป็นระบบ มีการรายงาน สรุปผลของแต่ละกิจกรรมที่ได้ดำเนินงานเสร็จสิ้นแล้ว