

- **หมวดที่ 9 การระงับการอนุมัติฎีกา** เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดการปฏิบัติตามระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง กระทรวงการคลังจะสั่งระงับการอนุมัติฎีกาของส่วนราชการไว้ก่อนจนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้องก็ได้

การควบคุมการรับจ่ายเงินในระดับหน่วยงานย่อย

1. กระทรวงการคลังได้กำหนด ระเบียบการเก็บรักษาเงินและการนำเงินส่งคลังในหน้าที่ของอำเภอและกิ่งอำเภอ พ.ศ. 2520 และที่แก้ไขเพิ่มเติม (ภาคผนวก 3.3) เว้นสั่งการให้หน่วยงานย่อยถือปฏิบัติ สำคัญของระเบียบนี้ ไม่แตกต่างจากระเบียบ การเก็บรักษาเงิน และการนำเงินส่งคลังของส่วนราชการ พ.ศ. 2520
2. หน่วยงานย่อยไม่ต้องถือปฏิบัติตามระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง เนื่องจากไม่มีฐานะเป็นผู้เบิก อย่างไรก็ตาม เอกสารใดที่จัดทำเพื่อขอเบิกจ่ายเงินจะมีลักษณะเดียวกัน

การบริหารและควบคุมเงินนอกงบประมาณ

1. ระบบบริหารและควบคุมเงินนอกงบประมาณ ผู้มีอำนาจตามกฎหมายจะกำหนดระเบียบการเงินของเงินนอกงบประมาณแต่ละประเภทขึ้นเพื่อถือปฏิบัติตามลักษณะและวัตถุประสงค์ของเงินนอกงบประมาณ ซึ่งไม่เหมือนกัน ดังนั้น จึงไม่มีระเบียบกลางที่กำหนดขึ้นใช้ในการบริหารและควบคุมเงินนอกงบประมาณทุกประเภทเช่นเดียวกับเงินในงบประมาณ ปัจจุบันยังไม่มี การประมวลกฎหมายและระเบียบเงินนอกงบประมาณที่สมบูรณ์ เนื่องจากกระจัดกระจายอยู่ตามหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีอำนาจหน้าที่ดูแลเงินนอกงบประมาณ
- 2 เงินนอกงบประมาณเป็นเงินของแผ่นดินประเภทหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจในการบริหารและควบคุม โดยที่ปัจจุบันมีเงินนอกงบประมาณหลากหลาย บางประเภทมีกฎหมายจัดตั้งองค์กรขึ้นบริหารและควบคุมโดยอิสระ อย่างไรก็ตาม สามารถจะจำแนกนโยบายการบริหารและควบคุมเงินนอกงบประมาณโดยรวม ดังนี้

- **ควบคุมทั้งหมดเช่นเดียวกับเงินในงบประมาณ** เช่น การควบคุมเงินทุนหมุนเวียนประเภทต่าง ๆ
- **ควบคุมบางส่วน** เช่น การควบคุมกองทุนประกันสังคม กองทุนสิ่งแวดล้อม กองทุนปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม เป็นต้น

- **ไม่ควบคุม** เช่น เงินรายได้มหาวิทยาลัย เงินบริจาคที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะเป็นต้น

3. กรณี **ควบคุมทั้งหมด**เช่นเดียวกับเงินในงบประมาณ ส่วนใหญ่จะเป็นการควบคุมเงินทุนหมุนเวียน เนื่องจาก เงินทุนหมุนเวียนมีแหล่งที่มาจากเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี ดังนั้น เมื่อได้มีการจัดตั้งเงินทุนหมุนเวียนขึ้น ส่วนราชการต่างๆ จะยกฐานะระเบียบเงินทุนหมุนเวียนเสนอกระทรวงการคลังเพื่อให้ความเห็นชอบ (หลักการควบคุมการเบิกจ่ายเงิน มักจะกำหนดให้ถือปฏิบัติตามระเบียบของกระทรวงการโดยอนุโลม) เมื่อระเบียบเงินทุนหมุนเวียนได้รับความเห็นชอบแล้ว ส่วนราชการจึงจะดำเนินการใช้จ่ายเงินได้ นโยบายของกระทรวงการคลัง จะควบคุมทั้งวงจร ตั้งแต่การอนุมัติประมาณการรายจ่าย การอนุมัติสายงานและอัตราค่าสิ่งตลอดจนเงินเดือนของลูกจ้างเงินทุนฯ ควบคุมการเบิกจ่ายเงินตามประมาณการในทำนองเดียวกับเงินในงบประมาณ เงินทุนหมุนเวียนเหล่านี้มีความคล่องตัวกว่าเงินในงบประมาณ ตรงที่ส่วนราชการสามารถนำรายรับที่ได้รับมาหมุนเวียนใช้จ่ายต่อไปได้ โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการงบประมาณ จนกว่าจะหมดความจำเป็นจึงยุบทุนและส่งเงินคืนคลัง สำหรับการเบิกจ่ายเงินมีระบบไม่แตกต่างจากเงินในงบประมาณ บทบาทของกรมบัญชีกลางเกี่ยวกับเงินทุนหมุนเวียนจึงเน้นควบคุมมากกว่าเฝ้าติดตามประเมินผลงาน

4. กรณี **ควบคุมบางส่วน** ปัจจุบันมีกองทุนนอกงบประมาณจำนวนมากที่ต้องการความคล่องตัวในการบริหารมาก เนื่องจากเป็นกองทุนขนาดใหญ่เกี่ยวข้องกับการบริการประชาชนและต้องการระบบบริหารที่ทันสมัย เช่น กองทุนเงินให้กู้ยืมเพื่อการศึกษา กองทุนปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม กองทุนประกันสังคม เป็นต้น กฎหมายจะกำหนดให้ตั้งคณะกรรมการบริหารกองทุนขึ้นดูแลด้านนโยบายและแผน และระบบการบริหารทั้งหมดแทนกรมบัญชีกลาง โดยอาจจะยังคงกิจกรรมการตรวจสอบ สั่งจ่ายเงินไว้ที่กรมบัญชีกลาง หรือบางกองทุนอาจจะดำเนินการควบคุมเองทั้งหมด เช่น กองทุนประกันสังคม เป็นต้น การบริหารกองทุนลักษณะนี้จึงมีความคล่องตัวมากกว่าเงินทุนหมุนเวียนมาก บทบาทของกรมบัญชีกลางจึงมุ่งด้านการติดตามประเมินผล ตลอดจนจัดทำภาพรวมรายงานเงินกองทุนนอกงบประมาณ ซึ่งควรจะต้องมีข้อมูลเหล่านี้สมบูรณ์ในฐานะผู้ควบคุมดูแลเงินของแผ่นดิน

5. กรณี **กระทรวงการคลังไม่ควบคุม** เป็นเงินนอกงบประมาณที่กระทรวงการคลังไม่มีบทบาทในการควบคุมหรือกำกับดูแล ที่เห็นได้ชัดเจนนคือ เงินรายได้มหาวิทยาลัย เงินบริจาคโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ ฯลฯ ทั้งนี้ เป็นเพราะกฎหมายได้บัญญัติข้อยกเว้นไว้แต่ต้น การใช้จ่ายเงินเหล่านี้จึงควรจะมี ความคล่องตัวสูงมาก เนื่องจากสามารถกำหนดระบบบริหารขึ้นใช้เองโดยไม่อยู่ในความควบคุมดูแลของกระทรวงการคลัง

6. ระบบบริหารและควบคุมเงินนอกงบประมาณจะสามารถกำหนดขึ้นได้โดยผู้มีอำนาจ ดังนั้น การบริหารและควบคุมเงินนอกงบประมาณประเภทต่างๆ จะให้ค้ำส่งตัว มีความทันสมัยมาก หรือแม้กระทั่งปรับระบบบริหารและปรับองค์กรให้เป็นเอกชนเต็มรูปจึงมีทางที่จะทำได้ โดยไม่ขัดต่อกฎหมายการบริหารเงินนอกงบประมาณจึงเป็นการบริหารแบบมีข้อยกเว้น การพัฒนาระบบบริหารเงินนอกงบประมาณให้มีประสิทธิภาพ จึงขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้บริหารโดยแท้จริง

ความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่ง

1. การกำหนดความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่ง เป็นเครื่องมือในการควบคุมการเงินภาครัฐอย่างหนึ่ง ในการที่จะให้คณะให้โทษแก่ผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนด คณะรัฐมนตรีจึงได้มีมติ เมื่อวันที่ 29 พฤศจิกายน 2503 เกี่ยวกับความรับผิดชอบของข้าราชการในกรณีทุจริตหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบคำสั่ง รวมถึงกรณีเกิดการเสียหายในทรัพย์สินของทางราชการ

2. มติคณะรัฐมนตรีดังกล่าว มีเจตนาที่จะดูแลทรัพย์สินของทางราชการในกรณีเกิดความเสียหายขึ้น จะด้วยกรณีพลั้งเผลอ หรือจงใจกระทำที่ฝ่าฝืนกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ สัญญามติคณะรัฐมนตรี หรือคำสั่งผู้บังคับบัญชา หัวหน้าส่วนราชการจะต้องตั้งคณะกรรมการสอบสวนขึ้นคณะหนึ่ง เพื่อหาตัวผู้รับผิดชอบชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้น และรายงานผลการสอบสวนให้กระทรวงการคลังทราบ ทั้งนี้

- ในกรณีที่สามารรถระบุตัวผู้รับผิดชอบ กระทรวงการคลังจะพิจารณาเพื่อให้ความเห็นชอบกับผลการสอบสวนดังกล่าว
- ในกรณีที่สามารรถระบุตัวผู้รับผิดชอบ เพื่อเป็นการรักษาผลประโยชน์ของทางราชการ คณะรัฐมนตรีได้แต่งตั้งคณะกรรมการที่ปรึกษาความรับผิดชอบทางแพ่ง ขึ้นพิจารณาคณะกรรมการฯ นี้ ประกอบด้วย อธิบดีกรมบัญชีกลาง เป็นประธาน ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ที่ปรึกษากฎหมายกระทรวงการคลัง และสำนักที่เกี่ยวข้องกับภารกิจนี้ในกรมบัญชีกลางเป็นฝ่ายเลขานุการ ผลการวินิจฉัยเป็นประการใดจะต้องนำเสนอรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังพิจารณาให้ความเห็นชอบและสั่งการต่อไป

3. ในทางปฏิบัติ กระทรวงการคลังได้กระจายอำนาจให้อธิบดีกรมบัญชีกลางสั่งการสำหรับรายการที่มีวงเงินค่าเสียหายไม่สูงมากนัก ตลอดจนติดตามเร่งรัดการชดเชยค่าเสียหายและนำส่ง

คลังให้ครบถ้วน โดยจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่ง พ.ศ. 2503

4. เนื่องจากความรับผิดชอบทางแพ่งของเจ้าหน้าที่(ความละเมิดของเจ้าหน้าที่)ในบางครั้งเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดจากการปฏิบัติงานในหน้าที่ราชการ ตามระเบียบความรับผิดชอบทางแพ่ง มุ่งให้เจ้าหน้าที่รับผิดชอบชดใช้ โดยถือว่า เงินของแผ่นดินจะต้องมีผู้รับผิดชอบชดใช้ให้ครบถ้วน ซึ่งไม่เป็นธรรมและบั่นทอนขวัญและกำลังใจในการทำงานของเจ้าหน้าที่ ดังนั้นในเดือน พฤศจิกายน 2539 รัฐบาลได้ตราพระราชบัญญัติความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 โดยได้จำแนกการละเมิดหรือความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่เป็น 2 กรณี คือ

- กรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำละเมิดต่อหน่วยงานรัฐ เจ้าหน้าที่ต้องรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้น
- กรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำละเมิดต่อบุคคลภายนอก หากเป็นการละเมิดเนื่องจากปฏิบัติหน้าที่ราชการ ตามหลักกฎหมายสากล หน่วยงานของรัฐควรรับผิดชอบชดใช้ค่าเสียหายดังกล่าวก่อนและไล่เบี้ยเอาจากเจ้าหน้าที่ในภายหลัง ทั้งนี้ สำนักนายกรัฐมนตรีได้กำหนดระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยหลักเกณฑ์การปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 ขึ้นใช้ เพื่อให้ส่วนราชการต่างๆ ถือปฏิบัติความละเมิดที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณีให้เป็นไปในแนวเดียวกันหลังจากที่กฎหมายและระเบียบใหม่ประกาศใช้

5. สรุปได้ว่า ความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่งที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน จะมีการพิจารณาเป็น 2 ลักษณะ คือ

- เรื่องเดิม ให้ถือปฏิบัติตามระเบียบเดิม ปี พ.ศ. 2503
- เรื่องใหม่ จะต้องปฏิบัติตามระเบียบใหม่ ปี พ.ศ. 2539

ส่วนที่ 3 โครงสร้างระบบบัญชี

1. ภาพที่ 3.1 ส่วนที่ 3 แสดงถึงโครงสร้างระบบบัญชีภาครัฐซึ่งกระทรวงการคลังจัดทำเป็นคู่มือระบบบัญชีเวียนสั่งการให้ส่วนราชการที่เกี่ยวข้องถือปฏิบัติ ประกอบด้วย ระบบบัญชีที่สำคัญ 2 ระบบ คือ

- **ระบบบัญชีรัฐบาลไทย** เป็นระบบบัญชีที่กรมบัญชีกลางใช้ลงบันทึกรายการรับจ่ายเงินกับส่วนราชการผู้เบิกและจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินตามที่กฎหมายมอบหมาย
- **ระบบบัญชีส่วนราชการ** เป็นระบบบัญชีที่ส่วนราชการใช้ลงบันทึกการรับจ่ายเงินผ่านมือส่วนราชการ ซึ่งกระทรวงการคลังมีอำนาจตามกฎหมายในการจัดระบบบริหารและควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณให้มีประสิทธิภาพ

2. กระทรวงการคลังยังมีหน้าที่ดูแลกองทุนนอกงบประมาณต่าง ๆ ซึ่งมีระบบบัญชีกองทุนนอกงบประมาณ แยกต่างหาก เพื่อลงบันทึกและทำรายงานการเงินให้สอดคล้องกับลักษณะการบริหารกองทุนแต่ละประเภทที่มีวัตถุประสงค์ไม่เหมือนกัน เช่น ระบบบัญชีกองทุนประกันสังคม ลงบันทึกควบคุมการนำส่งเงินเข้ากองทุน และการจ่ายเงินชดเชยให้แก่ลูกจ้างในกรณีต่าง ๆ ระบบบัญชีเงินทุนหมุนเวียนการผลิตหริยธูษาปณั ระบบบัญชีเงินทุนหมุนเวียนผลิตเมล็ดพันธุ์พืช และ ระบบบัญชีผลิตพันธุ์กุ้งพันธุ์ปลา จะมีระบบการบันทึกบัญชีต้นทุนเนื่องจากเป็นกิจกรรมที่ทำการผลิต ในกรณีที่เป็นระบบบัญชีเงินกู้ยืม ผ่อนส่ง จะมีระบบการบันทึกบัญชีการกู้ยืมหรือเช่าซื้อทรัพย์สิน เป็นต้น การบัญชีเงินกองทุนนอกงบประมาณจึงมีหลักการและระบบบัญชีที่แตกต่างออกไปตามลักษณะกิจกรรม

3. ระบบบัญชีภาครัฐที่จะได้กล่าวถึงในหัวข้อต่อไปจะเน้นกล่าวถึงโครงสร้างของระบบบัญชีโดยไม่ลงลึกถึงหลักการ มาตรฐานการบัญชี วิธีการบันทึกบัญชีและการจัดทำรายงานการเงิน

ระบบบัญชีรัฐบาลไทย

1. **ระบบบัญชีรัฐบาลไทย** เป็นระบบบัญชีที่กรมบัญชีกลางลงบันทึกเพื่อจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินประจำปี เสนอสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบรับรอง และนำเสนอรัฐบาลและรัฐสภารับทราบ งบการเงินของรัฐบาลที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบรับรองแล้ว เป็นงบการเงินที่ทางการใช้เผยแพร่แก่สาธารณชน เจ้าหนี้ และบุคคลผู้สนใจทั่วไป

2. **ระบบบัญชีรัฐบาลไทย** เป็นระบบการลงบันทึกบัญชีแบบรวมศูนย์ (Centralized) กล่าวคือ กรมบัญชีกลางจะทำการลงบันทึกรายการที่เกิดขึ้นทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคไว้ในระบบบัญชีของกรมบัญชีกลาง เพื่อจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดิน ลักษณะของระบบ ประกอบด้วย ระบบย่อย 2 ระบบ คือ

- ระบบบัญชีที่กรมบัญชีกลางจัดทำ
- ระบบบัญชีคลังจังหวัด

3. ระบบบัญชีที่กรมบัญชีกลางจัดทำ เป็นระบบบัญชีที่ลงบันทึกรายการต่าง ๆ ดังนี้

- รายการรับจ่ายเงินในส่วนกลาง กรมบัญชีกลางมีหน้าที่บริหารและควบคุมการใช้จ่ายเงินในส่วนกลาง ดังนั้น รายการรับจ่ายเงินทุกประเภทระหว่างกรมบัญชีกลางกับส่วนราชการผู้เบิก จึงต้องมีการลงบันทึกบัญชีและจัดทำรายงานเพื่อตรวจสอบระหว่างกัน
- รายการรับจ่ายเงินในส่วนภูมิภาค คลังจังหวัดทุกจังหวัดมีหน้าที่ลงบันทึกการรับจ่ายเงินในส่วนภูมิภาค และจัดทำรายงานการรับจ่ายส่งกรมบัญชีกลางพร้อมเอกสารการรับจ่ายหรือโอนเงินเป็นประจำทุกเดือน เพื่อทำการลงบันทึกการรับจ่ายรวมไว้ในระบบบัญชีที่ส่วนกลาง

4. กรมบัญชีกลางมีหน้าที่จัดทำรายงานการเงินของแผ่นดิน (รวมทั้งส่วนกลางและภูมิภาค) เสนอสํานักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบ รูปแบบงบการเงินของแผ่นดินที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบรับรองประกอบด้วย (อ้างแล้วในภาคผนวกที่ 2.2)

- รายงานรายรับรายจ่ายของแผ่นดิน เป็นรายงานที่แสดงถึงผลการรับจ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินเปรียบเทียบกับวงเงินงบประมาณรายได้ งบประมาณรายจ่าย และวงเงินกู้ที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภา
- งบแสดงฐานะการเงินของแผ่นดิน เป็นรายงานงบดุลแสดงถึงทรัพย์สิน หนี้สิน และเงินกองทุนที่มียอดคงเหลืออยู่ ณ สิ้นปีงบประมาณ
- งบแสดงการเคลื่อนไหวของทุนแผ่นดิน เป็นงบที่แสดงถึงวงเงินกองทุนคงเหลือของประเทศเพิ่มหรือลดลง อันเป็นผลมาจากรายได้สูงกว่ารายจ่าย หรือรายจ่ายสูงกว่ารายได้ในแต่ละปี

5. รายงานการเงินของแผ่นดินเป็นรายงานที่เป็นทางการของประเทศซึ่งใช้ในการเผยแพร่แก่ประชาชน เจ้าหน้าที่ หรือผู้ที่สนใจข้อมูลจากรายงานการเงินนำไปใช้ประโยชน์ในเชิงบริหารหลายด้าน ในที่นี้จะแสดงให้เห็นบางรายงานที่ใช้ประโยชน์ในเชิงบริหารงบประมาณและค่าตอบแทน ดังนี้

- การวิเคราะห์เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายส่วนบุคคล (ภาคผนวก 3.4)
- การวิเคราะห์รายรับ รายจ่ายและหนี้สาธารณะของรัฐบาล (ดูภาคผนวก 6.3 และ 6.4 เรื่องระบบสารสนเทศ)

6. สำหรับหลักการบัญชีและมาตรฐานรายงานการเงินที่รัฐบาลไทยใช้อยู่ในปัจจุบัน เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีรัฐบาลโดยทั่วไป เพียงแต่ยังไม่มีระบบการบันทึกและรายงานด้านภาพรวมทรัพย์สินถาวรของแผ่นดิน เพราะหน้าที่ควบคุมทรัพย์สินถาวรเป็นอำนาจของสำนักงานรัฐมนตรี (ประเภทครุภัณฑ์) และหน้าที่ของกรมธนารักษ์ (ประเภทที่ราชพัสดุ)

7. ระบบบัญชีของกรมบัญชีกลางได้มีการพัฒนาให้ลงบันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2534 แต่ยังไม่เต็มระบบ กล่าวคือ จะทำการลงบันทึกรายการที่เกิดขึ้นตามบัญชีย่อยโดยเครื่องคอมพิวเตอร์ สำหรับการสรุปยอดจากบัญชีแยกประเภท(คุมยอด) เพื่อจัดทำงบการเงินของแผ่นดินยังจัดทำด้วยมืออยู่จนถึงปัจจุบัน ขณะนี้ได้มีการพัฒนาระบบเพื่อให้มีการลงบันทึกบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์เต็มระบบ แต่ก็ยังไม่สามารถจะทำได้สมบูรณ์ เพราะมีการเปลี่ยนแปลงสายการบริหารงานภายในกรมบัญชีกลางบ่อย จึงเป็นอุปสรรคสำคัญในการที่จะพัฒนาระบบให้เป็นมาตรฐานและครอบคลุมขั้นตอนระบบงานที่เปลี่ยนแปลงไปให้ครบถ้วน จึงเป็นไปได้ที่ขั้นตอนบางขั้นตอนจะหายไปหรือเพิ่มขึ้นจากระบบเดิม โดยผู้ที่เกี่ยวข้องไม่รับรู้ครบทุกขั้นตอน ขั้นตอนใดมีผลกระทบต่อการบันทึกบัญชี จะมีผลกระทบต่อมาตรฐานระบบ และเป็นภาระต่อเจ้าหน้าที่ประมวลบัญชีต้องทำการกระทบยอดหาข้อผิดพลาดช่วงปลายปีอีกด้วย

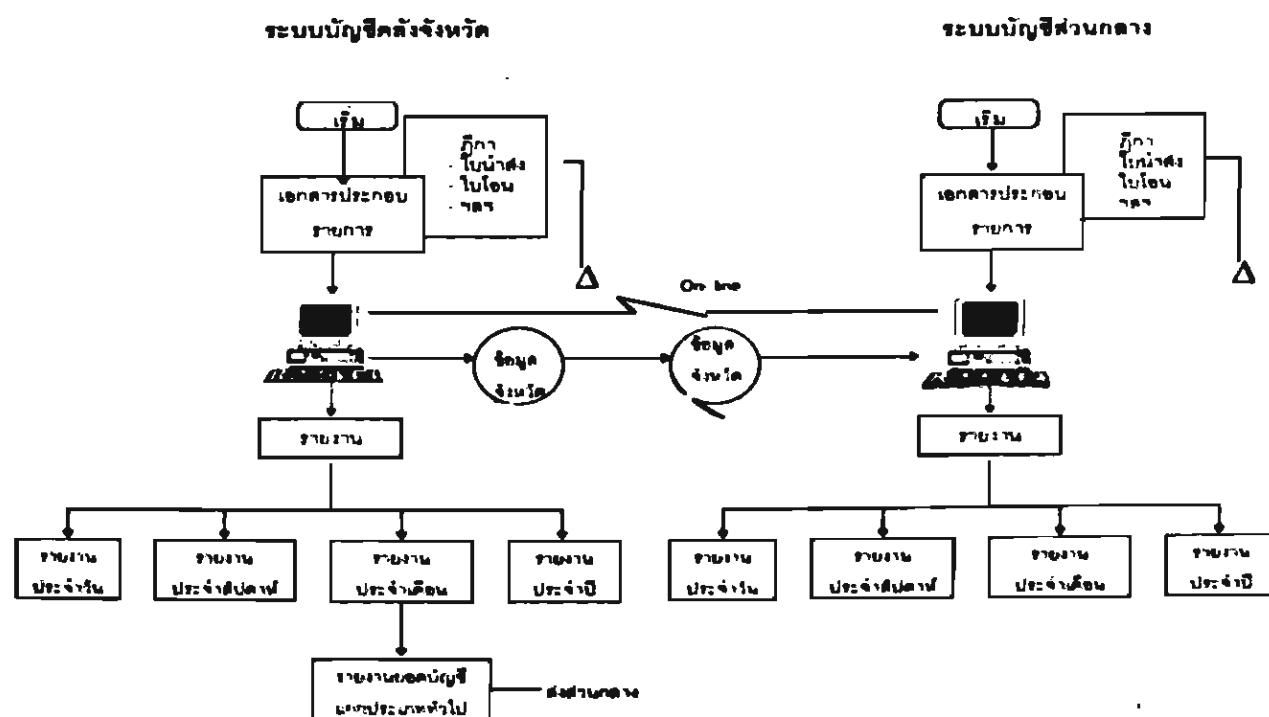
8. ระบบบัญชีคลังจังหวัด เป็นระบบที่กำหนดขึ้นเพื่อให้คลังจังหวัดลงบันทึกการรับจ่ายเงินกับส่วนราชการในส่วนภูมิภาค ทุกสิ้นเดือนคลังจังหวัดทั่วประเทศจะส่งรายงานการเงินที่เกิดขึ้นในเดือนนั้น ให้กรมบัญชีกลางตรวจสอบและลงบันทึกการรับจ่ายเงินในภูมิภาครวมไว้ในระบบของส่วนกลางต่อไป

9. หลักการและมาตรฐานบัญชีคลังจังหวัด แม้ว่าจะมีหน้าที่เพียงจัดทำรายงานเชิงรับจ่ายเพื่อส่งลงบันทึกตามระบบ ณ ส่วนกลาง แต่หลักการและมาตรฐานบัญชีกำหนดให้สอดคล้องกับการลงบันทึกทางส่วนกลาง เพียงแต่รายการที่มีวิธีการบัญชียุ่งยาก เช่น การปิดบัญชี และปรับปรุงบัญชี การลงบันทึกรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น จะกำหนดให้ลงบันทึกทางกรมบัญชีกลางทั้งหมด เนื่องจากขาดแคลนบุคลากรด้านบัญชีที่มีความรู้ความสามารถในการควบคุมระบบ หรือแก้ไขปัญหาทางบัญชีที่เกิดขึ้นในส่วนภูมิภาค

10. แต่เดิมนั้นคลังจังหวัดลงบันทึกบัญชีและจัดทำรายงานด้วยมือ ในปี พ.ศ. 2534 ได้มีการปรับปรุงระบบให้ควบคุมการรับจ่ายและลงบันทึกบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ หลักการบัญชีคลัง

จังหวัดยังคงเดิม เพียงแต่ปรับระบบการลงบันทึกจากการทำด้วยมือเป็นการทำด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ โดยมิได้ปรับปรุงขั้นตอนที่ซ้ำซ้อนหรือไม่จำเป็นเมื่อใช้เทคโนโลยีเข้าช่วยทำงาน ปริมาณงานจึงไม่ลดลง

11. ผังแสดงโครงสร้างระบบบัญชีของรัฐบาลไทยทั้งในส่วนที่กรมบัญชีกลางและคลังจังหวัด จัดทำ และการประสานงานระหว่างส่วนกลางและจังหวัด ตลอดจนการปรับปรุงและปิดบัญชี เพื่อจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินที่สมบูรณ์ได้ แสดงไว้ในภาพที่ 3.2



ภาพที่ 3.2 โครงสร้างระบบบัญชีรัฐบาลไทย

ระบบบัญชีส่วนราชการ

1. ระบบบัญชีส่วนราชการ เป็นระบบบัญชีที่กระทรวงการคลังกำหนดขึ้นเวียนสั่งการให้ส่วนราชการต่างๆ ลงบันทึกรายการรับจ่ายเงินประเภทต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายในส่วนราชการ ซึ่งมีสายการบริหารงานทั้งในส่วนกลางและภูมิภาค และกระจายอำนาจการรับจ่ายลงไปถึงหน่วยงานย่อยด้วย

2. ระบบบัญชีส่วนราชการประกอบด้วย 2 ระบบ ตามสายการบริหารงานและการกระจายอำนาจของหัวหน้าส่วนราชการ คือ

- ระบบบัญชีส่วนราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาค เป็นระบบบัญชีที่กำหนดขึ้นเพื่อให้ส่วนราชการผู้เบิกลงบันทึกและควบคุมรายการการรับจ่ายเงินต่าง ๆ ที่ผ่านมือ ทั้งนี้
 - ◆ หากเป็นผู้เบิกส่วนกลาง จะลงบันทึกตามคู่มือระบบบัญชีส่วนราชการส่วนกลาง และหนังสือสั่งการเพิ่มเติม
 - ◆ หากเป็นผู้เบิกส่วนภูมิภาค จะลงบันทึกตามคู่มือระบบบัญชีส่วนราชการส่วนภูมิภาค และหนังสือสั่งการเพิ่มเติม
- ระบบบัญชีหน่วยงานย่อย เป็นระบบที่กำหนดขึ้นเพื่อให้หน่วยงานย่อยลงบันทึกรายการรับจ่ายเงินผ่านมือของหน่วยงานย่อยทั้งในส่วนกลางและภูมิภาค

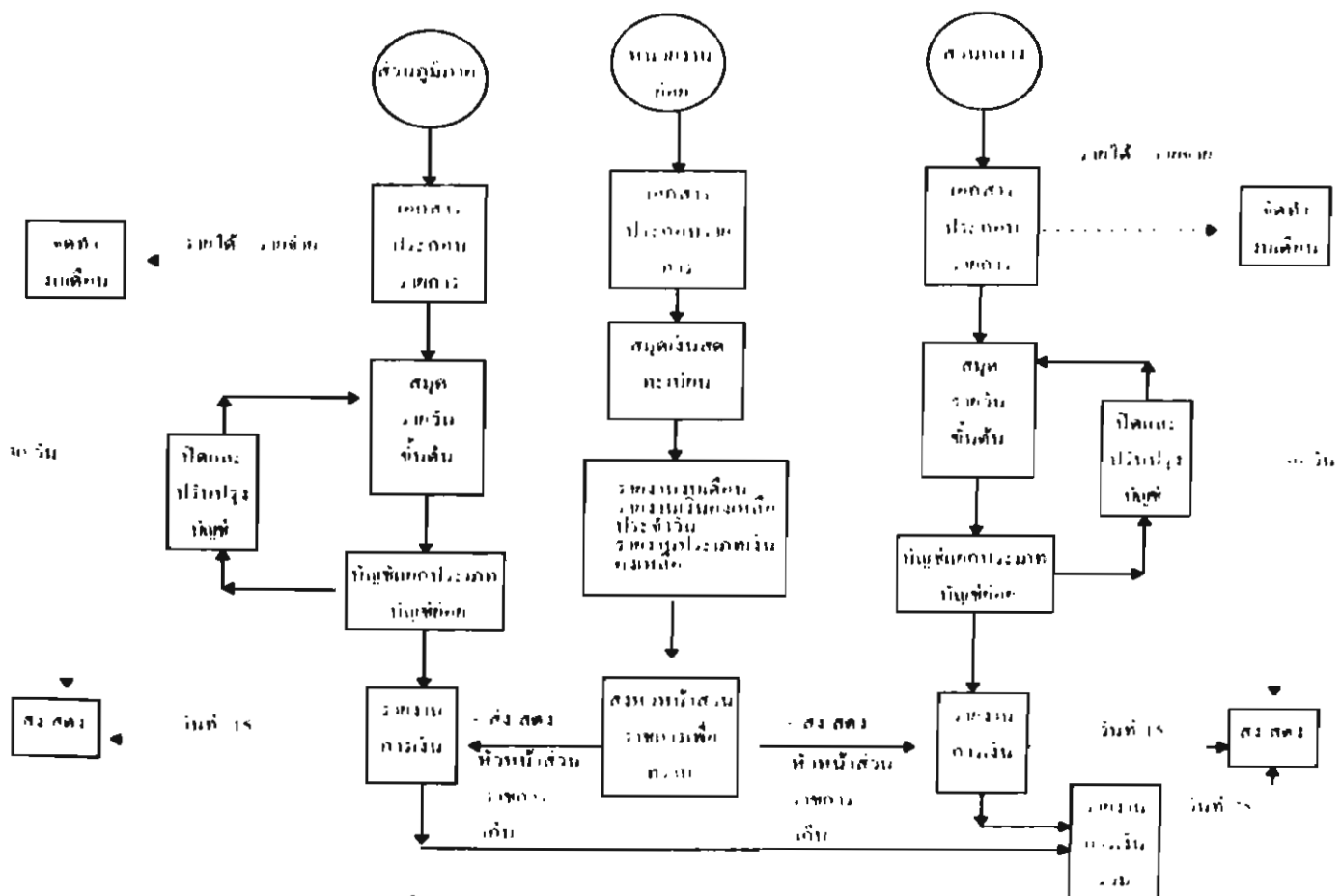
2. ระบบบัญชีส่วนราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาค มีหลักการบัญชีที่ไม่ยุ่งยาก กล่าวคือ เน้นเพียงให้มีการลงบันทึกการรับจ่ายเงินที่ผ่านมือส่วนราชการผู้เบิกให้ครบถ้วนเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ ระบบบัญชีส่วนราชการจึงกำหนดวิธีการลงบันทึกรายการการเงินที่เกิดขึ้นครอบคลุมเฉพาะการรับจ่ายเงินตามกิจกรรมต่าง ๆ ของส่วนราชการ ดังนี้

- กิจกรรมรับและนำส่งเงินรายได้แผ่นดิน ควบคุมการรับเงินรายได้แผ่นดินของส่วนราชการว่า ได้นำส่งคลังครบถ้วนหรือไม่
- กิจกรรมเบิกจ่ายเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี ควบคุมเงินงบประมาณรายจ่ายที่เบิกมาจากคลังว่า ได้จ่ายให้เจ้าหน้าที่ครบถ้วนหรือไม่
- กิจกรรมเบิกจ่ายเงินอุดหนุนราชการและเงินยืมประเภทต่าง ๆ ควบคุมเงินยืมอุดหนุนราชการ เงินยืมนอกงบประมาณ เงินยืมราชการ ว่ามีการชดเชยครบถ้วนหรือไม่
- กิจกรรมฝากและถอนเงินนอกงบประมาณที่นำฝากกระทรวงการคลัง ควบคุมเงินนอกงบประมาณที่อยู่ในข่ายต้องนำฝากคลังว่า มียอดฝาก ถอน และเงินฝากคงเหลือถูกต้อง
- กิจกรรมเบิกจ่ายเงินให้หน่วยงานย่อย ควบคุมเงินที่จ่ายให้หน่วยงานย่อยว่าได้มีการนำไปสำคัญมาหักล้างครบถ้วนหรือไม่

3. หลักการของระบบบัญชีส่วนราชการ เป็น ระบบกระจายอำนาจ (decentralized) กล่าวคือ ส่วนราชการในส่วนกลางและภูมิภาคมีระบบการบันทึกบัญชีและจัดทำรายงานเป็นอิสระแยกจากกัน การจัดทำรายงานการเงินรวมเพื่อแสดงผลการใช้จ่ายทั้งประเทศของส่วนราชการ จะนำรายงานประจำเดือนของส่วนราชการส่วนภูมิภาคผนวกรวมไว้กับรายงานทางส่วนกลาง (Consolidation) โครงสร้างของระบบบัญชีส่วนราชการแสดงตามภาพที่ 3.3

บัญชีส่วนราชการ

บัญชีส่วนราชการ



ภาพที่ 3.3 โครงสร้างระบบบัญชีส่วนราชการ

4. รายงานการเงินของส่วนราชการไม่มีลักษณะเป็นงบการเงิน แต่เป็นรายงานที่แสดงให้เห็นเพียงกิจกรรมแต่ละเรื่องว่า ได้ดำเนินการรับจ่ายครบถ้วนตามกำหนดเวลา สำนักงบตรวจเงินแผ่นดินจะตรวจสอบความถูกต้องในการลงบันทึกและจัดทำรายงานโดยไม่ต้องรับรองงบการเงิน ซึ่งเรียกว่า การตรวจตัดปี วิธีตรวจสอบจะตรวจสอบใบสำคัญจากงบการเงินที่ส่วนราชการส่งมาก่อน และตรวจสอบการบันทึกบัญชีในภายหลัง รูปแบบรายงานการเงินของส่วนราชการมีเป็นจำนวนมาก ในที่นี้ได้เสนอตัวอย่างรายงานที่สำคัญไว้แล้วในภาคผนวกที่ 2.3

5. ในช่วงปี พ.ศ. 2535 กรมบัญชีกลางได้จัดทำโปรแกรมสำเร็จรูประบบบัญชีส่วนราชการ เพื่อให้บริการแก่ส่วนราชการต่างๆ ที่สนใจจะใช้คอมพิวเตอร์ช่วยลงบันทึกบัญชีแทนการทำบัญชีด้วยมือ โดยให้ส่วนราชการปรับใช้ให้เข้ากับการบริหารงานตามความเหมาะสม ยังไม่ริเริ่มพัฒนาระบบระบบบัญชีต้นทุนเพื่อประโยชน์ในการติดตามและประเมินผลงาน โครงการ

6. ระบบบัญชีหน่วยงานย่อย ระบบบัญชีหน่วยงานย่อยมีหลักการเช่นเดียวกับระบบบัญชีส่วนราชการ กล่าวคือ เน้นในการบันทึกควบคุมเม็ดเงินที่ผ่านมือหน่วยงานย่อย ระบบบัญชีหน่วยงานย่อยทั้งส่วนกลางและภูมิภาคใช้ มาตรฐานระบบเดียวกัน โดยไม่จำเป็นต้องแยกระบบเป็นส่วนกลางหรือภูมิภาค โครงสร้างของระบบบัญชีได้แสดงไว้ในภาพที่ 3.4

(ดูภาพที่ 3.4 ในหน้าถัดไป)

7. รายงานการเงินของหน่วยงานย่อย เป็นเพียงรายงานที่แสดงให้เห็นว่าหน่วยงานย่อย มีเงินคงเหลือแต่ละประเภทเท่าไร โดยจัดทำเพียง 2 รายงานหลัก คือ

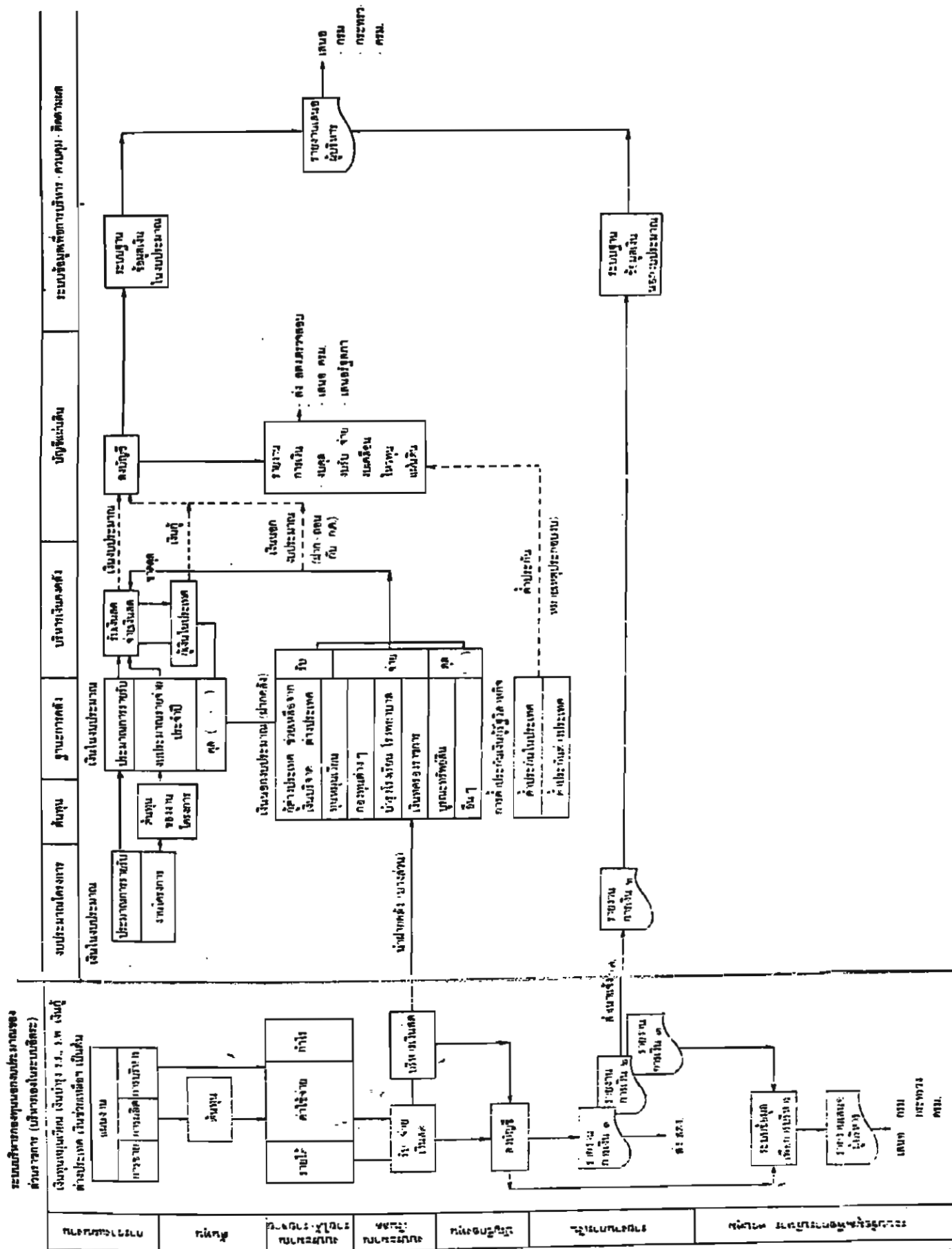
- รายงานเงินคงเหลือประจำวัน
- รายงานประเภทเงินคงเหลือ

8. แต่เดิมนั้นการกำหนดระบบบัญชีหน่วยงานย่อยทำเพียงเพื่อให้หน่วยงานย่อยขนาดเล็กที่มีที่ตั้งอยู่นอกท้องที่ (ในอำเภอหรือกิ่งอำเภอ) และมีรายการรับจ่ายเงินเล็กๆ น้อยๆ ไม่สะดวกที่จะควบคุมในระดับผู้เบิก ระบบบัญชีที่กำหนดจึงควบคุมเฉพาะเม็ดเงินผ่านมือให้ครบถ้วนและตรวจสอบได้ ปัจจุบันขนาดของหน่วยงานย่อยใหญ่ขึ้นมากและมีกิจกรรมหลากหลายเพิ่มขึ้นตามสภาพแวดล้อม และการกระจายอำนาจของหัวหน้าส่วนราชการ แต่ยังมีฐานะเป็นหน่วยงานย่อย เช่น โรงพยาบาลในสังกัดกรมการแพทย์ โรงเรียนในสังกัดกรมสามัญศึกษา เป็นต้น การลงบันทึกบัญชีเพียงเพื่อทำรายงานคุมยอดเงินคงเหลือประจำวัน หรือ รายงานยอดประเภทเงินคงเหลือจึงไม่เพียงพอที่จะใช้เป็นข้อมูลในการควบคุมและบริหารเพื่อกำหนดนโยบายด้านต่างๆ เช่น การคำนวณเปรียบเทียบต้นทุนค่ารักษาพยาบาลให้แก่ประชาชนทั่วไปในโรงพยาบาลของรัฐ หรือ ต้นทุนการให้การศึกษาแก่นักเรียนต่อหัวเป็นเท่าใด เพื่อใช้ในการวางแผนงานและกำหนดวงเงินงบประมาณที่เหมาะสมทั้งในปัจจุบันและอนาคต เป็นต้น

ระบบบัญชีกองทุนนอกงบประมาณประเภทต่าง ๆ

1. เงินนอกงบประมาณประเภทกองทุน หรือเงินทุนหมุนเวียน ซึ่งมีรายรับรายจ่ายในตัวเอง แนวคิดเกี่ยวกับนโยบายการบริหารกองทุนนอกงบประมาณเน้นควบคุมที่ผลงาน ดังนั้น ระเบียบเงินทุนหมุนเวียน หรือระเบียบกองทุน จะกำหนดให้ผู้บริหารกองทุนหรือเงินทุนหมุนเวียนจัดทำบัญชีและรายงานการเงินเสนอให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบรับรอง ลักษณะของระบบและหลักการบัญชีกองทุนนอกงบประมาณจะอิงมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป โดยความเห็นชอบของกระทรวงการคลัง ตามระเบียบฯ กำหนดให้ส่วนราชการส่งสำเนารายงานการเงินที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินรับรองแล้วให้กระทรวงการคลัง
2. ข้อมูลและข้อสังเกตของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินในงบการเงินมีประโยชน์ สรุปได้ ดังนี้
 - ตรวจสอบและติดตามประเมินผลงาน ในฐานะผู้กำกับดูแลกองทุนต่างๆ จำเป็นจะต้องควบคุมที่ผลงาน โดยให้ส่วนราชการส่งรายงานการเงินมายังกระทรวงการคลัง เพื่อกำหนดวิเคราะห์และให้ความเห็นเสนอผู้บริหารต่อไป
 - จัดทำรายงานภาพรวมเงินนอกงบประมาณ ปัจจุบันยังไม่มีข้อมูลเงินนอกงบประมาณ ที่สมบูรณ์รวมไว้ในงบการเงินของแผ่นดิน(มีเฉพาะเงินนอกงบประมาณที่นำฝากกระทรวงการคลัง ส่วนที่ไม่ได้นำฝากคลังยังไม่มีข้อมูลรวมไว้ในงบแผ่นดิน) ในการที่จะทำให้งบการเงินของแผ่นดินมีข้อมูลการเงินของภาครัฐครบถ้วนทุกประเภท กรมบัญชีกลางจำเป็นต้องเร่งรัดติดตามรายงานการเงินจากส่วนราชการให้ครบถ้วนสมบูรณ์ ซึ่งเป็นสิ่งที่จำเป็น ควบคู่กับการกิจควบคุม หรือตรวจสอบการเบิกจ่ายเงินนอกงบประมาณซึ่งเป็นงานด้านปฏิบัติ แนวคิดหลักการบริหารและควบคุมเงินนอกงบประมาณเพื่อรวบรวมข้อมูลมาจัดทำงบการเงินที่สมบูรณ์แสดงตามภาพที่ 3.5

(ดูภาพที่ 3.5 ในหน้าถัดไป)



ภาพที่ 3.5 ภาพรวมโครงสร้างระบบบริหารและควบคุมทางการเงินทุกประเภทของกระทรวงการคลัง

3. ภาพที่ 3.5 แสดงให้เห็นว่ากองทุนนอกงบประมาณมีหลักการวิธีการและระบบบริหารตามแนวธุรกิจเอกชน กล่าวคือ มีระบบการจัดทำงบประมาณ การดำเนินการ การลงบันทึกบัญชี และการจัดทำรายงานการเงินตามหลักการบริหารการเงินและบัญชีธุรกิจ ทั้งนี้ จะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายและระเบียบที่กำหนดด้วย รายงานการเงินของกองทุนนอกงบประมาณต้องส่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบรับรอง และสำเนาแจ้งให้กระทรวงการคลังเพื่อสรุปรวมไว้ในงบการเงินของแผ่นดิน งบการเงินของแผ่นดินที่ทำอยู่ปัจจุบันมีข้อมูลด้านเงินในงบประมาณที่สมบูรณ์ครบถ้วนเพียงด้านเดียว หากสามารถรวบรวมข้อมูลทั้งด้านเงินในและเงินนอกงบประมาณให้ครบถ้วนในงบการเงินของแผ่นดิน จะแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินที่แท้จริงของทั้งประเทศ นอกจากนั้นยังสามารถจะจัดทำระบบสารสนเทศ เพื่อประโยชน์ในการบริหารหรือกำหนดนโยบายด้านต่าง ๆ ที่มีประสิทธิภาพต่อไปได้

4. กรมบัญชีกลางได้พยายามกำหนดมาตรฐานระบบบัญชีสำหรับกองทุนนอกงบประมาณบางประเภท เพื่อให้การทำบัญชีและรายงานมีมาตรฐานที่เหมือนกัน เช่น ระบบบัญชีเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ระบบบัญชีมาตรฐานเงินทุนหมุนเวียนบางประเภท เป็นต้น ซึ่งจะช่วยให้การสรุปผลจากรายงานจะทำได้ง่าย และใช้รายงานเพื่อประโยชน์ในการบริหารเชิงเปรียบเทียบต่อไปได้ ปัจจุบันกรมบัญชีกลางยังไม่ได้ติดตามการส่งรายงานของส่วนราชการต่าง ๆ ให้ครบถ้วน ข้อมูลการเงินของกองทุนนอกงบประมาณจึงยังไม่สมบูรณ์ ซึ่งจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในบทที่ 7 ต่อไป

เชิงอรรถท้ายบท

¹ เงินรายได้ที่ได้รับ หากมีกฎหมายให้หักภาษีเพื่อดำเนินกิจกรรมตามวัตถุประสงค์เฉพาะก่อนนำส่งคลัง เช่น การหักภาษีรับเพื่อชดเชยบัตรภาษี การหักเงินสินบนรางวัลน้ำจับ การหักภาษีรับจากภาษีน้ำมัน เข้าสมทบกองทุนน้ำมันเชื้อเพลิงและกองทุนเพื่อส่งเสริมการอนุรักษ์พลังงาน เป็นต้น ในกรณีนี้ ส่วนราชการผู้รับรายได้จะต้องหักภาษีรับส่วนดังกล่าวออกก่อนนำส่งคลังตามวิธีการและอัตราที่กฎหมายเฉพาะเรื่องกำหนด

² กระทรวงการคลังมีหน้าที่กำหนดอัตราเงินเดือน สวัสดิการ บำเหน็จบำนาญ ค่าตอบแทน ค่าใช้จ่ายในการเดินทางและฝึกอบรมของข้าราชการให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ โดยวิธีการตราเป็นพระราชบัญญัติ พระราชกฤษฎีกา หรือกำหนดเป็นระเบียบคลัง อัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดจะมีการศึกษาเพื่อปรับปรุงตามค่าครองชีพที่เปลี่ยนแปลงไป

การตรวจสอบฎีกาเบิกจ่ายเงิน ผู้จ่ายมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่ายและภาษีอื่น ๆ ที่กฎหมายกำหนดให้ถูกต้องด้วย เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีนิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีท้องถิ่น ภาษีเทศบาล เป็นต้น

บทที่ 4**ปัญหาและข้อเสนอแนะในทางปฏิบัติด้านการบริหาร****และความคุมทางการเงิน****ปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน**

1. กระทรวงการคลังกำหนดระบบบริหารการเงินการบัญชีขึ้นใช้มานาน การปรับปรุงระบบบริหารการเงินการบัญชีที่ผ่านมา มักจะทำเฉพาะประเด็นที่มีปัญหาหรือเฉพาะเรื่อง ครั้นในระยะหลังปริมาณงานด้านปฏิบัติการมีมากขึ้น การพัฒนาด้านระบบจึงขาดการดูแลให้ทันกับการพัฒนาด้านเศรษฐกิจสังคม เทคโนโลยี วัฒนธรรม และการทำงานที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ที่เห็นได้ชัดเจน คือ รัฐไม่ให้ความสำคัญและไม่ได้จัดสรรงบประมาณเพียงพอในการนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาช่วยในการทำงานภาครัฐ ระบบการทำงานภาครัฐจึงล้าสมัย บุคลากรภาครัฐย่อมล้าสมัยตามไปด้วยเมื่อเปรียบเทียบกับภาคเอกชน หรือเมื่อเปรียบเทียบกับการพัฒนาในประเทศอื่นๆ เช่น ประเทศสิงคโปร์ มาเลเซีย ฯลฯ ซึ่งผู้บริหารประเทศให้ความสำคัญต่อการพัฒนาด้านเทคโนโลยีภาครัฐมาก
2. ปัจจัยสำคัญที่ทำให้ระบบการควบคุมทางการเงินการบัญชีที่กรมบัญชีกลางดูแลอยู่ในปัจจุบันยังขาดประสิทธิภาพ คือ ระบบงบประมาณของประเทศยังขาดทิศทางและหลักการที่แน่นอน นับตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2525 เป็นต้นมา รัฐบาลได้ปรับปรุงระบบงบประมาณจากรูปแบบแสดงรายการ (Line Item Budgeting) เป็นระบบงบประมาณแบบแผนงาน งาน โครงการ (Planning Programming Budgeting System) วิธีการจัดทำและอนุมัติงบประมาณยังไม่ได้เน้นการวิเคราะห์ในเชิงของแผนงาน งาน โครงการ เพื่อให้สามารถวัดผลงานที่แท้จริงได้ ในทางปฏิบัติจึงยังคงจัดทำงบประมาณทั้งในลักษณะของรายการควบคุมไปกับแผนงาน งาน โครงการ ปริมาณงานจึงมีมากขึ้นและเป็นภาระต่อกรมบัญชีกลางในฐานะผู้บริหารและควบคุมงบประมาณให้เป็นไปตามวิธีการที่สำนักงบประมาณกำหนด ประกอบกับ สำนักงบประมาณเป็นหน่วยงานที่อยู่ภายใต้การดูแลของสำนักนายกรัฐมนตรี การประสานงานด้านนโยบายการเงินการคลังในภาพรวมทั้งประเทศจึงยุ่งยากกว่าระบบบริหารที่มีหน่วยงานจัดทำงบประมาณและหน่วยงานควบคุมงบประมาณสังกัดอยู่ภายใต้สังกัดกระทรวงเดียวกัน
3. ปัญหาความไม่คล่องตัวและความล้าสมัยในทางปฏิบัติด้านการการเงินการบัญชีที่เกิดขึ้น จำเป็นจะต้องได้รับการแก้ไข เพื่อให้ระบบบริหารการเงินการบัญชีเป็นกลไกในการส่งเสริมและ

เร่งรัดการทำงานของส่วนราชการต่าง ๆ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งปัญหาเฉพาะหน้าที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติประจำวันจำเป็นจะต้องได้รับการปรับปรุงแก้ไขเป็นลำดับแรก

3. ที่ผ่านมามีหน่วยงานต่าง ๆ ทำการสำรวจปัญหาด้านการปฏิบัติตามระบบบริหารการเงินการบัญชี ดังนี้

- ปี พ.ศ. 2533 เรื่อง รายงานผลการสำรวจปัญหาในการบริหารด้านการเงินและบัญชี แก่ส่วนราชการ จากการสำรวจ 225 หน่วยงาน โดย กองระบบบัญชีและวิชาการคลัง กรมบัญชีกลาง สำนักงาน ก.พ.
- ปี พ.ศ. 2539 ผลสำรวจเบื้องต้น เรื่อง การวิจัยเรื่องประสิทธิภาพระบบการเงินการคลังภาครัฐ จากการสำรวจ 47 หน่วยงาน โดย โครงการวิจัยเพื่อปรับภาคราชการเข้าสู่ยุคโลกาภิวัตน์ สำนักงาน ก.พ.
- ปี พ.ศ. 2539 สรุปปัญหาและข้อเสนอแนะในการสัมมนา เรื่อง ประสิทธิภาพของระบบการเงินการคลังภาครัฐ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2539 โดย โครงการวิจัยเพื่อปรับภาคราชการเข้าสู่ยุคโลกาภิวัตน์
- ปี พ.ศ. 2539 เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง แนวทางพัฒนาระบบบัญชีหน่วยงานย่อยของส่วนราชการ เมื่อ 23 สิงหาคม 2539 โดยสำนักกระบบบัญชี กรมบัญชีกลาง ร่วมกับ ร.ศ. พูลนิจ ปิยะอนันต์

4. ผลการสำรวจและสัมมนาเพื่อระดมความคิดจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้น มีประเด็นของกิจกรรมที่ควรจะได้หยิบยกขึ้นมาพิจารณาปรับปรุงแก้ไข เพื่อให้การปฏิบัติงานที่เป็นอยู่ในปัจจุบันมีประสิทธิภาพสูงสุด ดังนี้

- ปัญหาการปฏิบัติตามระบบการควบคุมทางการเงิน ซึ่งจะกล่าวถึงในบทนี้ (บทที่ 4) รายละเอียดจะได้กล่าวถึงในหัวข้อต่อไป
- ปัญหาการปฏิบัติตามระบบบัญชีส่วนราชการ และการตรวจสอบภายใน ซึ่งจะได้กล่าวถึงในบทที่ 5
- ปัญหาด้านบุคลากรและเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งจะได้กล่าวถึงในบทที่ 6

- ปัญหาด้านการบริหารเงินนอกงบประมาณ ซึ่งจะได้กล่าวถึงในบทที่ 7

ปัญหาการปฏิบัติตามระบบการควบคุมทางการเงิน

1. ระบบการควบคุมทางการเงินเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบการคลัง ในที่นี้จะได้นำปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นจากกฎหมายและระเบียบที่กระทรวงการคลังกำหนดที่สำคัญ 2 เรื่องมาพิจารณาเสนอแนะ ดังนี้

- เรื่องที่ 1 ปัญหาเกี่ยวกับอัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังกำหนด
- เรื่องที่ 2 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการรับจ่ายเงิน

2. ปัญหาทั้ง 2 ประการเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับส่วนราชการและประชาชน หากกำหนดไว้ไม่เหมาะสมหรือไม่คล่องตัว ย่อมจะเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินงานตามแผนและงบประมาณ หรือทำได้ก็ต้อหาทางหลีกเลี่ยงโดยไม่ขัดต่อกฎหมายและระเบียบของทางราชการ เพื่อไม่ให้เกิดการทำงานต้องหยุดชะงัก

เรื่องที่ 1 ปัญหาเกี่ยวกับอัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังกำหนด

1. กระทรวงการคลัง มีหน้าที่กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายด้านสวัสดิการ สิทธิประโยชน์ ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง การประชุมและฝึกอบรม รวมถึงอัตราค่าใช้จ่ายที่ต้องมีการขออนุมัติเป็นกรณีพิเศษ เพื่อให้การเบิกจ่ายเงินของข้าราชการตามรายการดังกล่าวมีมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ หากอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไม่เหมาะสม ไม่ทันกับสภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป เน้นควบคุมในรายละเอียดและให้มีเอกสารการเบิกจ่ายจริงประกอบการเบิกจ่ายทุกรายการ ย่อมเป็นการสร้างภาระและทำให้ข้าราชการต้องหาช่องทางในการหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนด

2. อัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังกำหนดสามารถจำแนกเป็น 2 ลักษณะที่สำคัญ ดังนี้

- กำหนดเป็นพระราชบัญญัติ พระราชกฤษฎีกา เช่น พระราชบัญญัติเงินเดือนของข้าราชการผู้ถูกสั่งพักราชการ พ.ศ. 2502 พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 ฯลฯ ในกรณีที่กำหนดเป็นพระราชกฤษฎีกานั้น ตามพระราชบัญญัติการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจ่ายเงินบางประเภทตามงบประมาณรายจ่าย พ.ศ. 2518 มาตรา 3 กำหนดว่าการจ่ายเงินค่าเช่าซื้อบ้านข้าราชการ ค่าเช่าบ้านข้าราชการ หรือค่าที่อยู่อาศัยของข้าราชการ ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ ค่าเบี้ยประชุม

กรรมการ เงินเดือนระหว่างลาของข้าราชการ และเงินสวัสดิการจากทางราชการ กระทำได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาโดยให้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อัตราค่าใช้จ่ายและหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายเงินประเภทนี้ กระทรวงการคลังยังต้องควบคุมดูแลอยู่

- กำหนดเป็นหนังสือเวียนสั่งการหรือการให้ความตกลงเป็นเฉพาะกรณีโดยกระทรวงการคลัง ระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง พ.ศ. 2520 ข้อ 53 กำหนดให้การเบิกจ่ายเงินต้องเป็นไปตามที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่งหรือมติคณะรัฐมนตรีอนุญาตให้จ่ายได้ หรือตามที่ได้รับอนุญาตจากกระทรวงการคลัง ดังนั้น ค่าใช้จ่ายรายการใดที่ยังไม่มีมาตรฐาน เช่น ค่าเครื่องดื่มในการฝึกอบรม ค่าดอกไม้รูปเทียน ราคามาตรฐานค่าวัสดุประเภทต่างๆ ค่าติดผ้าม่าน ค่าจ้างพนักงานทำความสะอาด หรือยามรักษาการณ์ เป็นต้น จึงเป็นอำนาจของกระทรวงการคลังที่จะพิจารณา กำหนด ในทางปฏิบัติกระทรวงการคลังได้กำหนดเป็น 2 ลักษณะ คือ ลักษณะที่ 1 กำหนดเป็นหลักการเวียนสั่งการสำหรับรายจ่ายที่มีเหมือนกันในหลายส่วนราชการ และลักษณะที่ 2 ให้ความเห็นชอบเฉพาะรายสำหรับรายจ่ายที่เกิดขึ้นเฉพาะส่วนราชการแต่ละแห่ง

ในปัจจุบันกระทรวงการคลังได้กระจายอำนาจการอนุมัติค่าใช้จ่ายลักษณะนี้ ให้หัวหน้าส่วนราชการดำเนินการเองได้ โดยไม่ต้องขอทำความตกลงกับกระทรวงการคลัง ประกอบด้วยหนังสือเวียนสั่งการที่สำคัญ คือ

- ◆ หนังสือเวียนที่ กค. 0502/ว 101 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2533 กำหนดการเบิกจ่ายเงินงบประมาณหมวดค่าตอบแทน ใช้สอยและวัสดุ หรือหมวดอื่นๆ ที่เบิกจ่ายลักษณะดังกล่าว กรณีที่ไม่มีกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรีหรือรายการที่กระทรวงการคลังอนุญาตให้ใช้จ่ายในเรื่องนั้นๆ ไว้แล้วให้หัวหน้าส่วนราชการจ่ายได้เท่าที่จ่ายจริงตามความจำเป็น และประหยัด
- ◆ หนังสือเวียนที่ กค. 0502/ว 74 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2535 กำหนดการเบิกจ่ายค่าวัสดุให้อยู่ในดุลยพินิจของหัวหน้าส่วนราชการ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย เบิกได้เท่าที่จ่ายจริงตามความจำเป็นเหมาะสมและประหยัด เพื่อประโยชน์ของทางราชการ

3. ปัญหา ส่วนราชการต่างๆ ได้เรียกร้องให้กระทรวงการคลังพิจารณาปรับปรุงอัตราค่าใช้จ่าย ตลอดจนปรับปรุงหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายค่าใช้จ่ายต่างๆ ให้เหมาะสมตลอดมา โดยให้มี

การกระจายอำนาจหรือใช้ระบบเหมาจ่ายมากขึ้นเพื่อลดภาระในการจัดทำใบสำคัญ รวมถึงความล่าช้าในการเบิกจ่ายเงินเนื่องจากต้องขอความเห็นชอบจากกระทรวงการคลังก่อน ความรุนแรงของปัญหามีทั้งมากและน้อย ผลการสำรวจปัญหาที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2533 เปรียบเทียบกับปี พ.ศ. 2539 มีหลายปัญหาที่ยังไม่ได้มีการแก้ไขปรับปรุง หรือปรับปรุงแล้วไม่เหมาะสม จึงยังคงเป็นปัญหาอยู่จนถึงปัจจุบัน สรุปได้ตามตารางที่ 4.1 ดังนี้

ประเภทอัตราค่าใช้จ่าย ที่กระทรวงการคลังกำหนด	สำรวจ ปี 2533	สำรวจ ปี 2539
ค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทาง ค่าเช่าที่พักและค่าพาหนะเดินทาง	***	***
ค่าของขวัญเพื่อมอบให้บุคคลสำคัญ	***	-
ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการฝึกอบรม สัมมนา เช่น ค่าล่ำ	***	***
ค่ารักษาพยาบาลคนไข้ในของโรงพยาบาลเอกชน	***	***
เงินช่วยเหลือบุตร	***	-
ค่าเช่าบ้าน	***	***
ค่าอาหารทำการนอกเวลา	***	***
ค่าเบี้ยประชุม	***	-
ค่าเล่าเรียนของบุตรที่เรียนในโรงเรียนเอกชน	***	***
ราคามาตรฐานวัสดุ	***	***
ค่าสมนาคุณวิทยากร และกรรมการสอบ ค่าสอนพิเศษ	***	***
ค่าจ้างเหมาเอกชนในกิจกรรมต่าง ๆ เช่น ยาม ภารโรง	***	***
ค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามระเบียบพัสดุสำนักงานฯ	-	***
ค่าตรวจสอบสุขภาพประจำปี	***	***
ค่าอาหารและเครื่องดื่มในการสัมมนา	***	***

(สัญลักษณ์ *** หมายถึง ผลการสำรวจในปัจจุบันยังมีปัญหาดังกล่าวอยู่)

ตารางที่ 4.1 สรุปประเภทอัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังกำหนดที่ต้องปรับปรุง

4. วิเคราะห์ปัญหา ผลการสำรวจตามตารางที่ 4.1 แสดงว่า ส่วนราชการส่วนใหญ่เห็นว่ายังมีปัญหาในทางปฏิบัติซึ่งสามารถจะจำแนกได้เป็น 2 เรื่องสำคัญที่จะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในหัวข้อต่อไป คือ

- อัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังกำหนดและยังควบคุมดูแลอยู่
- อัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังได้กระจายอำนาจไปแล้ว

5. อัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังกำหนดและยังควบคุมดูแลอยู่ ส่วนใหญ่เป็นปัญหาด้านอัตราที่กำหนดไม่เหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจ และขาดความคล่องตัวในการเบิกจ่ายเงิน และยังคงควบคุมรายละเอียด แม้ว่ากระทรวงการคลังจะได้ปรับปรุงแก้ไขเป็นระยะๆแล้วก็ตาม ผลการสำรวจแสดงให้เห็นว่าอัตราค่าใช้จ่ายดังกล่าวยังมีปัญหาหลายเรื่อง เช่น

- **ค่าเบี่ยงเส้นทางภายในประเทศ** ตามพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เบิกในลักษณะเหมาะสม กรณิเดินทางประเภท ข กำหนดให้เบิกในอัตราร้อยละ 60 ของอัตราประเภท ก ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำเกินไป ในที่นี้จะยกตัวอย่างอัตราค่าเบี่ยงเส้นทางเหมาะสมตามบัญชีหมายเลข 1 แนบท้ายระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการเบิกจ่ายเบี่ยงเส้นทางและค่าเช่าที่พักในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2534 และที่แก้ไขเพิ่มเติมในปี พ.ศ. 2538 เปรียบเทียบกับปี พ.ศ. 2528 ตามตารางที่ 4.2 เป็นดังนี้

อัตรา:วัน

ระดับ	ปี 2534		ปี 2534		ปี 2538	
	ประเภท ก	ประเภท ข	ประเภท ก	ประเภท ข	ประเภท ก	ประเภท ข
ระดับ 1-2	50	30	100	60	120	70
ระดับ 3-5	70	50	150	90	180	108
ระดับ 6-8	80	60	150	90	180	108
สูงกว่า 9	90	70	200	120	240	144
๙ ประเภท ก		60-80		60		60
ค่าล่วงเวลา	40-45		60		100	

ที่มา : ระเบียบว่าด้วยการจ่ายเงินค่าอาหารทำการนอกเวลา พ.ศ. 2519 พ.ศ. 2532 และ พ.ศ.2538
พระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2526 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ในปี
พ.ศ. 2534 และในปี พ.ศ. 2538

ตารางที่ 4.2 เปรียบเทียบการปรับอัตราค่าเบี่ยงเส้นทางในการเดินทางในประเทศ

ตารางที่ 4.2 แสดงให้เห็นถึงการปรับอัตราค่าเบี่ยงเส้นทางประเภท ข จากเดิมเคยปรับให้สูงในอัตราร้อยละ 60-80 ลดลงเหลือเพียงร้อยละ 60 ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับการปรับค่าอาหารทำการล่วงเวลาแล้วปรับสูงกว่า ในขณะที่แต่เดิมค่าเบี่ยงเส้นทางจะมีอัตราสูงกว่าค่าอาหารทำการล่วงเวลา

- **ค่าเช่าที่พักการเดินทางไปราชการในประเทศ** ตามบัญชีหมายเลข 2 ของระเบียบเดียวกัน กำหนดให้เบิกได้ตามที่จ่ายจริงไม่เกิน 800 บาท 1,600 บาทและ 2,400 บาท ต่อคืน สำหรับระดับ 1-2 ระดับ 3-8 และ ระดับ 9 ขึ้นไปตามลำดับ ในทางปฏิบัติส่วนราชการต่างๆ ยังคงกำหนดให้เบิกในอัตราเหมาะสมเป็นส่วนใหญ่ เช่น มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมิกราชให้เบิกในอัตรา 680 บาท และ 970 บาท สำหรับระดับ 3-8 และ ระดับ 9 ขึ้นไปตามลำดับ แสดงว่าอัตราที่ทางราชการกำหนดมีข้อขัดข้องทั้งด้านงบประมาณและความยุ่งยากในการจัดทำเอกสารกรณีเบิกจ่ายจริง

- **ค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางไปราชการต่างประเทศ** ตามบัญชีหมายเลข 3 ของระเบียบเดียวกัน กำหนดให้เบิกได้ตามที่จ่ายจริง(โดยมีใบเสร็จของภัตตาคาร) ทุกระดับไม่เกิน 2,500 บาท/วัน หรือเหมาจ่าย 1,200 บาท/วัน และ 1,750 บาท/วัน สำหรับต่ำกว่าระดับ 8 และระดับ 9 ขึ้นไปตามลำดับ โดยให้เลือกเบิกได้แบบเดียวตลอดการเดินทาง ในทางปฏิบัติการรับประทานอาหารในสถานที่ที่มีใบเสร็จตามรายละเอียดที่กระทรวงการคลังกำหนดเป็นสิ่งที่ยุ่งยากและเป็นไปไม่ได้ที่ผู้เดินทางจะรับประทานอาหารในสถานที่ที่เป็นภัตตาคารของโรงแรมสำหรับอาหารทั้ง 3 มื้อ เพียงเพื่อให้มีใบเสร็จรับเงินที่สมบูรณ์ทุกมื้อ ผู้เดินทางจึงมักจะต้องเบิกในอัตราเหมาจ่ายซึ่งบางครั้งไม่เพียงพอ การให้เลือกเบิกอาจเป็นช่องทางให้มีการทำหลักฐานเพื่อขอเบิกจ่ายได้เต็มจำนวนหากผู้เบิกมีประสบการณ์ ยิ่งกว่านั้น ขณะนี้ กระทรวงการคลังได้มีหนังสือเวียนที่ กค. 0526.7/ว 117 ลงวันที่ 25 กันยายน 2539 เรื่องการให้บริการของบริษัททัวร์ในการเดินทางไปต่างประเทศ ซึ่งสนับสนุนให้มีการจ้างเหมาบริษัททัวร์บริหารจัดการเดินทางโดยให้เบิกค่าใช้จ่ายไม่เกินอัตราที่กระทรวงการคลังกำหนดและใช้ใบเสร็จรับเงินของบริษัททัวร์ ซึ่งจะเป็นใบเสร็จรับเงินรายบุคคล หรือใบเสร็จรับเงินรวมตามระเบียบของทางราชการเป็นหลักฐานการจ่ายก็ได้ หนังสือเวียนของกระทรวงการคลังฉบับนี้สามารถจะพิจารณาได้เป็น 2 ลักษณะ คือ การหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามระเบียบของทางราชการในเรื่องหลักฐานการจ่าย หรือการสนับสนุนให้เอกชนดำเนินการในกิจกรรมของรัฐ
- **รายงานการเดินทางไปราชการ** มีรายละเอียดและมีเอกสารประกอบการรายงานมาก จึงเป็นภาระทั้งแก่ผู้เดินทางและผู้ตรวจสอบ ที่สำคัญ คือ ขัดกับนโยบายการควบคุมการทำงานโดยเน้นผลงานมากกว่าการควบคุมในรายละเอียดการเดินทาง ซึ่งในทางปฏิบัติไม่อาจจะควบคุมได้ เพราะผู้เบิกย่อมจะต้องหาทางเบิกให้ครบตามสิทธิสูงสุดที่ควรจะได้รับอยู่แล้ว ปริมาณเอกสารในส่วนนี้มีเป็นจำนวนมากสำหรับบางส่วนราชการที่มีการเดินทางเป็นประจำ(อาจจะมีถึงประมาณร้อยละ 30-50 ของรายการเบิกจ่ายเงินทั้งหมด) ซึ่งไม่คุ้มค่าในการใช้บุคลากรทำการตรวจสอบใบสำคัญ และสิ้นเปลืองงบประมาณในการจัดพิมพ์เอกสารเพื่อจัดทำรายงานการเดินทางที่ควรจะประหยัดได้
- **ค่ารักษาพยาบาลในกรณีข้าราชการเข้ารับการรักษาในโรงพยาบาลเอกชนยังไม่เหมาะสม** กล่าวคือ ตามพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เบิกค่ารักษาพยาบาลได้ครั้งหนึ่งของจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 3,000 บาทสำหรับระยะเวลา 30 วัน ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำเกินไป ทำให้ผู้ที่ป่วยจริงเข้ารับการรักษาไม่ได้ ในขณะที่ผู้ป่วยไม่จริงหรือป่วยเล็กน้อยอาจเข้าทำการรักษาได้โดยสามารถจะเบิกได้เต็มจำนวนถ้าเข้ารับการรักษาในลักษณะของคนไข้ใน

- การเบิกจ่ายเงินค่าเช่าบ้านข้าราชการล่าช้า หลักเกณฑ์ที่กระทรวงการคลังกำหนดให้มีการตั้งคณะกรรมการตรวจสอบว่าได้มีการเช่าหรือเช่าซื้อจริงจึงจะทำการเบิกจ่ายได้นั้น มีขั้นตอนการตรวจสอบล่าช้าและในทางปฏิบัติผู้มีสิทธิย่อมจะต้องหาหนทางเบิกให้ได้ตามสิทธิอยู่แล้ว
- ค่าเบี้ยประชุมกรรมการ ไม่ได้ปรับมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2533 ปัจจุบันอัตราค่าเบี้ยประชุมสำหรับกรรมการ 300 บาท และอนุกรรมการฯ 250 บาท ซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำเกินไปเมื่อเปรียบเทียบกับเบี้ยประชุมของคณะกรรมการหรืออนุกรรมการของรัฐวิสาหกิจซึ่งแต่เดิมใช้อัตราเดียวกับทางราชการ นอกจากนั้น มีข้อสังเกตว่าระบบราชการแต่งตั้งคณะกรรมการหรืออนุกรรมการเป็นจำนวนมาก ทำให้เป็นภาระต่องบประมาณค่าเบี้ยประชุม และเสียเวลาในการทำงานของข้าราชการ อีกทั้งยังมีความซ้ำซ้อนเกี่ยวกับภาระหน้าที่ของคณะกรรมการหรือคณะอนุกรรมการ การปรับปรุงอัตราค่าเบี้ยประชุมจึงจำเป็นจะต้องปรับทั้งด้านอัตราให้เหมาะสม ควบคู่กับการยุบหรือ ยกเลิกคณะกรรมการหรือคณะอนุกรรมการที่ไม่จำเป็น เกี่ยวกับเรื่องนี้ควรจะได้ประสานงานกับสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีซึ่งเคยได้รับมอบหมายให้สำรวจเพื่อลดจำนวนคณะกรรมการหรืออนุกรรมการ

6. อัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังได้กระจายอำนาจไปแล้ว ปัญหาหลัก คือ ยังไม่มีกรอบของอำนาจในการตัดสินใจ จึงทำให้หัวหน้าส่วนราชการไม่สามารถปฏิบัติให้ถูกต้อง เพราะหนังสือเวียนของกระทรวงการคลังที่ กค. 0502/ว 101 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2533 กระจายอำนาจเฉพาะรายการค่าใช้จ่ายซึ่งกระทรวงการคลังยังไม่เคยอนุมัติเป็นหลักการไว้แล้ว ในทางปฏิบัติจะมีปัญหาเกิดขึ้น 2 ลักษณะ คือ

- ไม่ทราบว่าการคลังเคยอนุมัติค่าใช้จ่ายใดเป็นหลักการไปแล้วบ้าง เนื่องจากไม่ได้มีการประมวลหนังสือสั่งการไว้ครบถ้วนสมบูรณ์
- ส่วนราชการไม่ทราบวิธีพิจารณากำหนดอัตราค่าใช้จ่ายที่ได้รับมอบอำนาจ หัวหน้าส่วนราชการยังขาดประสบการณ์ในการพิจารณาอัตราค่าใช้จ่ายต่างๆ ลักษณะใดหรือวิธีใดจึงจะเหมาะสม และไม่ถูกหักท้วงจากสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ปัญหาดังกล่าวนี้นี้ กระทรวงการคลังควรจะได้ปรับบทบาทโดยให้การสนับสนุนให้คำปรึกษาหารือและแนะนำหลักเกณฑ์การพิจารณาเพื่อให้ส่วนราชการต่างๆ สามารถจะปฏิบัติได้ถูกต้องและมีประสิทธิภาพ

7. ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดเจนว่า อัตราและหลักเกณฑ์ที่กระทรวงการคลังกำหนดและยังควบคุมดูแลอยู่ไม่เหมาะสมและได้มีการทุจริต หรือหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามและเกิดขึ้นจริงได้แก่

- การทุจริตเกี่ยวกับการเบิกค่ารักษาพยาบาลในโรงพยาบาลเอกชน มีวงเงินสูงถึงปีละประมาณ 2 พันล้านบาท โดยการชี้แจงของกระทรวงสาธารณสุขเผยแพร่ลงในหนังสือพิมพ์มติชนรายวันเมื่อวันอังคารที่ 29 เมษายน 2540¹ สาเหตุที่มีการทุจริตมาก เนื่องจากสิทธิการเบิกค่ารักษาพยาบาลของข้าราชการในสถานพยาบาลเอกชนมีกรอบจำกัด กล่าวคือ เบิกได้เฉพาะเป็นคนไข้ในและในวงเงิน 3,000 บาทสำหรับการเข้ารับการรักษาพยาบาล 30 วัน สรุปได้ว่านโยบายภาครัฐไม่สนับสนุนให้ข้าราชการเข้ารับรักษาพยาบาลในสถานพยาบาลเอกชน การหลีกเลี่ยงเพื่อให้สามารถเบิกจ่ายได้จึงสามารถจะทำได้เฉพาะการรักษาพยาบาลในลักษณะคนไข้นอกแต่ทำเอกสารเข้ารับการรักษาในลักษณะคนไข้ในและให้อยู่ภายในวงเงินที่สามารถจะเบิกจากทางราชการได้ ซึ่งกรณีนี้สามารถจะกระทำได้อย่างอาศัยความร่วมมือจากสถานพยาบาลของเอกชนซึ่งเป็นธุรกิจมุ่งค้าหากำไร ปัญหานี้มีมากขึ้นทุกปี กระทรวงการคลังและกระทรวงสาธารณสุขกำลังพิจารณาหาทางป้องกันแก้ไขอยู่ในขณะนี้
- การเลี่ยงปฏิบัติตามพระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ เช่น การไปศึกษาดูงานในต่างประเทศ โดยขอทำความตกลงกับกระทรวงการคลังให้บริษัททัวร์จัดให้ ซึ่งสะดวกและไม่มีปัญหาในการจัดทำเอกสารประกอบการเบิกจ่ายเนื่องจากเป็นการจ้างเหมาบริษัทเอกชน ในขณะที่หากเดินทางเอง และปฏิบัติตามพระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ ผู้เดินทางจะต้องหาหลักฐานใบสำคัญตามที่จ่ายจริงทุกรายการจึงจะเบิกจ่ายได้ ซึ่งในทางปฏิบัติบางครั้งไม่อาจจะหาใบเสร็จรับเงินที่สมบูรณ์ตามที่กฎหมายกำหนดได้ หรือหาได้ก็ยุ่งยากเสียเวลา ยกตัวอย่าง เช่น ในกรณีขอเบิกค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางต่างประเทศตามหลักฐานการจ่ายจริง ใบเสร็จรับเงินค่าอาหารจากเครื่องรับเงินสดไม่สามารถจะใช้เป็นเอกสารเบิกจ่ายเงินได้ ในทางปฏิบัติจะต้องขอเจรจาหรือขอให้กักตาดคารหรือโรงแรมออกใบเสร็จรับเงินที่มีข้อความสมบูรณ์ตามที่กฎหมายไทยกำหนดอีกฉบับหนึ่งต่างหาก ซึ่งเป็นภาระและหากต้องแก้ไขใบเสร็จรับเงินให้ถูกต้องจะยุ่งยากมาก เนื่องจากเดินทางออกจากท้องที่หรือประเทศนั้นแล้ว ปัญหายุ่งยากจะอยู่ที่เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบเอกสารใบสำคัญและเร่งรัดการจัดส่งเอกสารที่สมบูรณ์ให้ครบถ้วน การควบคุมการใช้จ่ายโดยมุ่งทำรายละเอียดใบสำคัญให้ครบถ้วน โดยมีได้มุ่งผลที่ได้รับจากการฝึกอบรมย่อมจะไม่เป็นผลดีต่อการบริหารโดยรวม ซึ่งเกี่ยวกับเรื่องนี้สำนักงานคณะกรรมการปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบ (ปปป.) ได้นำเสนอคณะรัฐมนตรี ให้

ปรับปรุงแก้ไขซึ่งคณะรัฐมนตรีก็ได้มีมติให้กระทรวงการคลังรับไปพิจารณา ปรับปรุงปรับปรุงแก้ไขแล้ว ^๒

๘. สำหรับตัวอย่างอัตราค่าใช้จ่ายที่ได้มีการกระจายอำนาจไปแล้วซึ่งได้กล่าวแล้วว่า ยังมีปัญหาในด้านการวินิจฉัยว่ารายจ่ายรายการใดอยู่หรือไม่อยู่ในอำนาจของหัวหน้าส่วนราชการที่จะใช้ดุลยพินิจได้ เพราะหนังสือเวียนสั่งการครอบคลุมถึงค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังอนุมัติและกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายประเภทต่างๆในลักษณะของหนังสือเวียนมากมาย ในขณะเดียวกันก็มีหลายรายการที่กำหนดเป็นหลักการให้ใช้มานานแต่อัตราค่าใช้จ่ายไม่เป็นปัจจุบันแล้ว และยังไม่ยกเลิก ทำให้ส่วนราชการยังต้องปฏิบัติอยู่ เช่น ^๓

- หนังสือที่ กค. 38682 และ 38683 (บรบ) /2505 ลงวันที่ 21 กันยายน 2505 เรื่อง การจัดทำสมุดพกสมุดบันทึกหรือของชำร่วยแจกข้าราชการ
- หนังสือที่ กค. 0502/32127 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2515 เรื่อง คำนายัดบเพลิงประจำรถยนต์
- หนังสือที่ กค. 0502/27508 ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2522 เรื่อง ค่าจัดทำป้ายชื่อข้าราชการ
- หนังสือที่ กค. 0502/66004 ลงวันที่ 24 ธันวาคม 2527 เรื่อง ค่าจัดพิมพ์ ส.ค.ส.
- หนังสือที่ กค.0514/ว 1 ลงวันที่ 9 มกราคม 2532 เรื่อง ค่าใช้จ่ายในการส่งบัตรอวยพร

ปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจาก หนังสืออนุมัติและหนังสือเวียนสั่งการมีเป็นจำนวนมากและไม่ได้ประมวลหนังสือสั่งการเหล่านี้ไว้ จึงทำให้หัวหน้าส่วนราชการไม่ทราบว่า มีเรื่องใดบ้างที่ได้รับมอบอำนาจจากกระทรวงการคลังให้อนุมัติเองได้ และเรื่องใดบ้างที่ยังคงต้องปฏิบัติตามหรือต้องขอทำความตกลงกับกระทรวงการคลัง จึงจำเป็นต้องจัดหมวดหมู่เผยแพร่ให้แก่ส่วนราชการต่างๆ ทราบเพื่อสามารถปฏิบัติได้ถูกต้อง

๙. ข้อเสนอแนะ ข้อเสนอแนะที่จะได้กล่าวถึงในที่นี้ จะเน้นเฉพาะเรื่องหลักการโดยไม่ลงลึกในรายละเอียดของรายจ่ายแต่ละรายการ ในที่นี้จะจำแนกการพิจารณาและเสนอแนะใน ๒ เรื่องที่สำคัญ คือ

- อัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังยังควบคุมอยู่และไม่ได้กระจายอำนาจ
- อัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังกระจายอำนาจให้หัวหน้าส่วนราชการดูแล

10. อัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังยังควบคุมอยู่และไม่ได้กระจายอำนาจ การกำหนดหลักเกณฑ์และอัตราค่าใช้จ่ายเหล่านี้ เป็นงานยากที่บุคลากรกรมบัญชีกลางเพียงหน่วยงานเดียว จะทำให้มีประสิทธิภาพได้ จึงเห็นควรดำเนินการในระยะสั้น ดังนี้

- ตั้งหน่วยงานหรือจ้างเหมาผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านทำการศึกษาวิจัยอย่างต่อเนื่อง เพื่อปรับปรุงหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ให้ทันสมัย มีวิสัยทัศน์และเป็นสากล เช่น
 - ◆ การปรับปรุงโครงสร้างระบบบำเหน็จบำนาญซึ่งได้ดำเนินการไปแล้ว
 - ◆ การปรับปรุงโครงสร้างระบบสวัสดิการและค่าตอบแทนประเภทต่าง ๆ
 - ◆ การปรับปรุงโครงสร้างระบบเกษียณและตรวจสอบภายใน
 - ◆ การกำหนดนโยบายและวิธีการแปรรูปกิจกรรมของรัฐ
- ยกเลิกอัตราค่าตอบแทนหรืออัตรา ค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นและไม่เหมาะสมควบคู่ไปกับการเพิ่มอัตราค่าตอบแทนหรือสวัสดิการหลัก การวิเคราะห์เพื่อกำหนดนโยบายสวัสดิการและค่าตอบแทน จำเป็นจะต้องศึกษาผลกระทบต่อภาพรวมของระบบค่าตอบแทนด้วยเสมอ เพื่อเป็นโอกาสที่จะตัดทอนรายการค่าตอบแทน สิทธิประโยชน์ที่หมดความจำเป็นหรือไม่เป็นสากลควบคู่กันไปด้วย เช่น
 - ◆ พระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการช่วยเหลือบุตร พ.ศ. 2521 กำหนดให้เงินช่วยเหลือบุตรแก่ข้าราชการในอัตรา 50 บาทต่อบุตร 1 คน และได้มีพระราชกฤษฎีกายกเลิกพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการช่วยเหลือบุตร พ.ศ. 2535 เมื่อได้มีการปรับโครงสร้างเงินเดือนข้าราชการในช่วงเวลาดังกล่าวแล้ว
 - ◆ พระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับเบี้ยกัณดาร พ.ศ. 2524 กำหนดให้จ่ายเงินสวัสดิการเบี้ยกัณดารแก่ข้าราชการที่ปฏิบัติงานในท้องที่กัณดารหรือโรงเรียนที่กัณดารในอัตราร้อยละ 10 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรายเดือนที่ได้รับจริงแต่ไม่น้อยกว่าเดือนละ 200 บาท เงินเบี้ยกัณดารในทางวิชาการไม่มีลักษณะเป็นสวัสดิการ เพราะไม่ครอบคลุมถึงสิทธิที่ทุกคนควรได้รับ ควรปรับปรุงเป็นค่าตอบแทนพิเศษการปฏิบัติราชการในท้องที่ ซึ่งปัจจุบันเงินตอบแทนพิเศษในลักษณะคล้ายกันมีมากขึ้นตามลำดับ เช่น เงินตอบแทนแพทย์ พยาบาล ที่ปฏิบัติงานในชนบท เป็นต้น การปรับปรุงควรทำการ

ศึกษาโครงสร้างระบบคำตอบแทนพิเศษทั้งระบบโดยผู้ที่เคยได้รับไม่เสียสิทธิด้วย

- ◆ พระราชกฤษฎีกาเบี่ยงประชุมกรรมการ พ.ศ. 2523 ควรพิจารณาปรับอัตราให้เหมาะสมกับคุณภาพของงานประชุม โดยปรับพร้อมกับการลดจำนวนคณะกรรมการหรืออนุกรรมการที่ไม่จำเป็นหรือมีงานซ้ำซ้อนกัน การลดจำนวนคณะกรรมการหรืออนุกรรมการฯ สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้ทำการสำรวจและประสานงานกับส่วนราชการเพื่อยุบเลิกหลายครั้ง แต่ก็ยังมีเป็นจำนวนมาก

11. อัตราค่าใช้จ่ายที่กระทรวงการคลังกระจายอำนาจให้หัวหน้าส่วนราชการดูแล ปัญหาที่เกิดขึ้นเพราะขาดการประสานงานหรือให้คำแนะนำแก่ส่วนราชการ สามารถทำงานที่ได้กระจายอำนาจต่อไปได้ ปัญหานี้น่าจะแก้ไขได้ง่าย โดยกรมบัญชีกลางต้องปรับบทบาทจากเดิมที่ทำหน้าที่พิจารณาอนุมัติ เป็นทำหน้าที่ส่งเสริมสนับสนุนให้คำแนะนำแก่ส่วนราชการต่างๆ โดยเห็นควรดำเนินการ ดังนี้

- จัดทำประมวลหนังสือเวียนและหนังสืออนุมัติต่างๆ เผยแพร่ เพื่อให้ส่วนราชการทราบและถือปฏิบัติ โดยอาจแบ่งเป็นกลุ่ม ประเภท หรือ ลักษณะค่าใช้จ่ายที่อนุมัติ
- จัดทำคู่มือปฏิบัติ รายการค่าใช้จ่ายที่มีในทุกส่วนราชการ เช่น ค่าจ้างทำความสะอาด ค่ายามรักษาการณ์ ค่าจ้างแรงงานทางหลวง ค่าจ้างพิมพ์หนังสือ เป็นต้น ควรจัดทำคู่มือปฏิบัติวิธีการกำหนดหลักเกณฑ์ การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจเผยแพร่แก่ส่วนราชการต่างๆ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาที่ถูกต้อง
- จัดประชุมชี้แจงซักซ้อมความเข้าใจหรือจัดสัมมนา เพื่อให้ส่วนราชการเข้าใจ สามารถตัดสินใจเรื่องที่เกิดขึ้นเฉพาะหน้า และปฏิบัติให้ถูกต้องตามเจตนารมณ์การกระจายอำนาจการตัดสินใจ
- ส่วนราชการต่างๆ ต้องมีระบบสารสนเทศ การพิจารณากำหนดอัตราค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม จำเป็นจะต้องมีการจัดเก็บประวัติเพื่อใช้เป็นฐานข้อมูลในการพิจารณา กำหนดอัตราและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายต่างๆ ให้เหมาะสม เป็นธรรม และเพื่อประโยชน์ในการวางแผนและกำหนดนโยบายในอนาคตด้วย ภารกิจนี้เดิมเจ้าหน้าที่ผู้ดูแลการพิจารณาให้ความเห็นชอบอัตราค่าใช้จ่ายในแต่ละเรื่องของกรมบัญชีกลางจะมีการรวบรวมไว้เพื่อใช้ประกอบการพิจารณา แต่เมื่อได้กระจายอำนาจให้แก่หัวหน้าส่วนราชการแล้ว หัวหน้าส่วนราชการต่างๆ จำเป็นต้องประมวลข้อมูลสารสนเทศด้านนี้ เพื่อให้การกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายมีมาตรฐานและมีหลักการเดียวกันและไม่เกิดความสับสนในการพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในอนาคต ในขณะเดียวกันสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจำเป็นต้องมีหลักการตรวจสอบที่เหมาะสมเพราะไม้อาจจะอิงหลักการที่กระทรวงการคลังอนุมัติอีกต่อไป และรายละเอียดค่าใช้จ่ายอย่าง

เดียวกันของส่วนราชการต่างๆอาจจะกำหนดแตกต่างกัน เพราะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของหัวหน้าส่วนราชการ ภายใต้สภาพแวดล้อม สถานที่ และวัฒนธรรมขององค์กรที่แตกต่างกัน

เรื่องที่ 2 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการเบิกจ่ายเงิน

1. ปัญหา เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการเบิกจ่ายเงิน เป็นปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามระเบียบการเก็บรักษาเงิน และการนำเงินส่งคลัง และระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง ผลการสำรวจสรุปได้ตามตารางที่ 4.3

วิธีการเบิกจ่ายเงิน การรับนำส่งและ โอนเงินที่กระทรวงการคลังกำหนด	สำรวจ ปี 2533	สำรวจ ปี 2539
การจัดทำและรับรองบัญชีถือจ่ายข้าราชการและลูกจ้างประจำลำช้า	***	***
การขอรับเงินบำเหน็จบำนาญลำช้าและไม่คล่องตัว	***	***
การแจกแจงรายละเอียดค่าใช้จ่ายหลังฎีกายุ่งยากและมีมาก	-	***
ขั้นตอนการตรวจสอบการเบิกจ่ายเงินค่าเช่าบ้านก่อนจ่าย ลำช้ามาก	-	***
การขอหารือและขอทำความเข้าใจกับกระทรวงการคลังลำช้า ไม่ชัดเจน	***	***
การโอนเงินให้ส่วนราชการอื่นเบิกแทนไม่คล่องตัว	***	***
การจัดทำงบเดือนและงบผลัดส่งมีมากและไม่จำเป็น	***	***
การอนุมัติการกันเงินและการขยายการกันเงินควรให้คลังจังหวัดทำ	-	***
แบบฟอร์มและรายงานต่าง ๆ มีจำนวนและรายละเอียดมาก	***	***
วงเงินทศรองราชการเก็บรักษา ณ สำนักงานต่ำเกินไป ไม่คล่องตัว	-	***
รายงานการเดินทางมีรายละเอียดมากและเป็นภาระมาก	-	***
การนำเงินนอกงบประมาณทางประเภทฝากคลัง (เงินบริจาค) ไม่คล่องตัว	-	***
การอนุมัติเงินประจำงวดลำช้าและใช้เวลานาน	***	***
การถอนคืนเงินค่าปรับลำช้าและใช้เวลานานมาก	-	***
การปฏิบัติตามระเบียบการฝึกอบรม ค่าใช้จ่ายเดินทาง มีความสับสน	-	***
งบเงรจากรัฐกิจควรตั้งไว้ในแต่ละกรม (ไม่ควรรวมไว้ในสำนักงานปลัดฯ)	-	***
การออกแบบอาคารของทางราชการลำช้าและมีประมาณการสูงมาก	-	***
การนำเงินนอกงบประมาณเหลือจ่ายไปใช้กรณีจำเป็นไม่คล่องตัว	-	***
การจ่ายเงินสวัสดิการและค่าตอบแทนอื่นควรจ่ายผ่านธนาคารได้	-	***
การเบิกจ่ายเงินนอกงบประมาณบางประเภทขาดความคล่องตัว	-	***

(สัญลักษณ์ *** หมายถึง ขณะทำการสำรวจยังมีปัญหาในทางปฏิบัติอยู่)

ตารางที่ 4.3 ขั้นตอนและวิธีการที่กำหนดโดยกระทรวงการคลังซึ่งมีปัญหาในทางปฏิบัติ

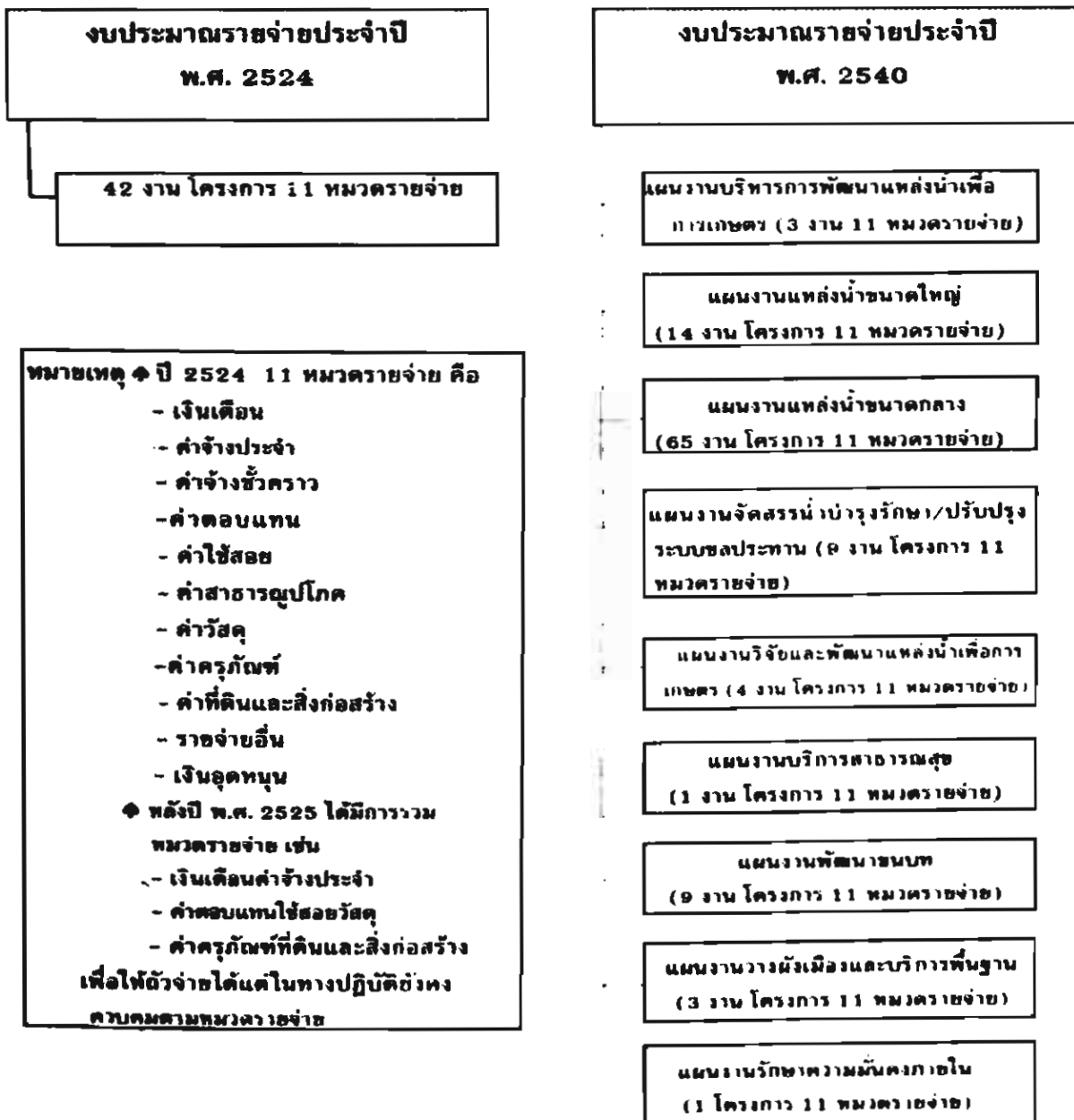
2. วิเคราะห์ปัญหา ตารางที่ 4.3 แสดงให้เห็นว่า ปัญหาด้านขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติ ที่กระทรวงการคลังกำหนดยังมีปัญหาอยู่มาก เนื่องจากแบบสอบถามและการสัมภาษณ์ในปี พ.ศ.2539 เน้นรายละเอียดด้านนี้มากกว่าในปี พ.ศ. 2533 ดังนั้น ปัญหาเหล่านี้จึงได้มีการแจกแจงมากกว่าในปี พ.ศ. 2533 อย่างไรก็ตาม หากวิเคราะห์จากปัญหาที่เกิดขึ้น สามารถจะสรุปสาเหตุประเด็นปัญหาหลักได้ ดังนี้

- ระเบียบปฏิบัติเน้นเพียงการควบคุมหรือผ่อนคลายการควบคุม
- ปริมาณงานการควบคุมงบประมาณเพิ่มมากขึ้น
- การจัดสรรอัตราค่าจ้างหน้าที่ยังไม่เหมาะสมกับลักษณะงานที่เปลี่ยนแปลง
- สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินกึ่งเน้นการตรวจสอบการเบิกจ่ายเงินตามกฎหมายระเบียบ

3. ระเบียบปฏิบัติเน้นเพียงการควบคุมหรือผ่อนคลายการควบคุม ซึ่งไม่เพียงพอต่อการบริหารงานที่ต้องการความรวดเร็วและเน้นที่ผลงาน ในปัจจุบัน จึงยังคงมีปัญหาด้านความคล่องตัวในทางปฏิบัติ ยกตัวอย่างเช่น

- ในปี พ.ศ. 2533 กรมบัญชีกลางได้ปรับปรุงแบบฎีกาเพื่อให้ใช้กับคอมพิวเตอร์ได้ เนื่องจากส่วนราชการต่างๆ ใช้คอมพิวเตอร์ทำเอกสารเบิกจ่ายแล้ว ตามหนังสือสั่งการที่ กค. 0510/4 ลงวันที่ 11 มกราคม 2533 เรื่อง แบบฎีกาที่ใช้กับเครื่องคอมพิวเตอร์ โดยกรมบัญชีกลางก็ได้ปรับปรุงระบบการตรวจและอนุมัติฎีกาด้วยคอมพิวเตอร์เช่นกัน จากผลการสำรวจปัญหาของส่วนราชการ ปรากฏว่าในปัจจุบันยังมีปัญหาในเรื่องการแจกแจงรายละเอียดหลังฎีกาเบิกจ่ายยุ่งยาก การตรวจอนุมัติฎีกาจึงยังคงใช้เวลา เพราะกรมบัญชีกลางปรับปรุงระบบการตรวจสอบสั่งจ่ายโดยคอมพิวเตอร์ในางขั้นตอน บางขั้นตอนยังทำด้วยมือ แม้ว่าจะได้มีการตัดทอนกระบวนการตรวจสอบเอกสารประกอบการเบิกจ่ายไปแล้วก็ตาม
- ในปี พ.ศ. 2536 ได้มีการปรับปรุงระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง (ตามหนังสือเวียนของกระทรวงการคลัง ส่วนที่ 55 ลงวันที่ 23 มิถุนายน 2536 เรื่อง ระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง) โดยยกเลิกการแนบเอกสารประกอบการเบิกจ่ายเงินคำซื้อทรัพย์สินหรือจ้างทำของ (ข้อ 27 ของระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง) ยกเว้นการเบิกจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าซื้อที่ดินยังคงแนบสัญญาซื้อขายประกอบฎีกา (ข้อ 30 ของระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง) แต่ขั้นตอนในการวางฎีกา การตรวจอนุมัติฎีกาและสั่งจ่ายเงินยังคงเดิม ยังไม่ได้ศึกษาในภาพรวมเพื่อพัฒนาระบบการบริการเบิกจ่ายเงิน การตรวจลายมือชื่อผู้เบิกให้ทันสมัยโดยใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัย ในขณะที่ภาคเอกชนมีการพัฒนาไปมาก ระบบบริการเบิกจ่ายเงินจึงยังไม่คล่องตัวแม้ว่าจะได้ผ่อนคลายหรือปรับปรุงไปหลายเรื่องแล้ว

4. ปริมาณงานการควบคุมงบประมาณเพิ่มมากขึ้น กล่าวคือ ระบบการบริหารและควบคุมงบประมาณต้องสอดคล้องกับกฎหมายงบประมาณซึ่งสำนักงบประมาณรับผิดชอบดูแล ทำให้มีภาระและปริมาณงานด้านการควบคุมมากขึ้น ในขณะที่ไม่สามารถจะเพิ่มอัตราค่าจ้างให้เพียงพอเนื่องจากนโยบายรัฐควบคุมการเพิ่มอัตราค่าจ้างข้าราชการ ตัวอย่าง ปริมาณงานที่เพิ่มขึ้นเห็นได้ชัดเจนซึ่งจะกล่าวถึงในที่นี้ คือ งบประมาณของกรมชลประทาน โดยเปรียบเทียบงบประมาณที่อนุมัติในปี พ.ศ. 2524 (ใช้ระบบงบประมาณแบบแสดงรายการ) กับงบประมาณที่อนุมัติในปี พ.ศ. 2540 (ใช้ระบบงบประมาณแบบแผนงาน งาน โครงการ) ปรากฏตามภาพที่ 4.1



ภาพที่ 4.1 งบประมาณกรมชลประทานปี พ.ศ. 2524 และปี พ.ศ. 2540

ภาพที่ 4.1 จะเห็นได้ว่า ปริมาณงานการควบคุมงบประมาณกรมชลประทานเพิ่มมากขึ้น ทั้งในการกิจของกรมบัญชีกลางและการกิจของกรมชลประทานเท่ากับจำนวนแผนงาน โครงการที่เพิ่มขึ้น ในขณะที่ยังไม่มีผลวัดผล หรือติดตามผลงานอย่างจริงจัง ทำให้ภาระงาน ปริมาณเอกสารขอเบิกจ่าย ปริมาณงานที่จะต้องตรวจสอบ และอนุมัติมีเป็นจำนวนมาก ซึ่งนอกจากจะเป็นการสิ้นเปลืองงบประมาณในการดำเนินการแล้วยังส่งผลให้งานเบิกจ่ายเงินต้องล่าช้าไปด้วย

5. การจัดสรรอัตรากำลังไม่เหมาะสมกับลักษณะงานที่เปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ อัตรากำลังในหน่วยงานควบคุมด้านการเงินการบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรมบัญชีกลางยังมีเจ้าหน้าที่ในระดับปฏิบัติการมากกว่าระดับวิชาการ ความคิดริเริ่มเพื่อพัฒนาในระดับล่างจึงไม่เกิดขึ้น และจะส่งผลถึงความไม่พร้อมของเจ้าหน้าที่หากจะมีการปรับบทบาทจากการควบคุมเป็นการกำกับดูแล ติดตาม วิเคราะห์ และประเมินผลงาน ส่งเสริมและสนับสนุนส่วนราชการต่างๆ ซึ่งต้องใช้เจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ความสามารถ มีความคิดริเริ่ม มีคุณสมบัติของผู้พร้อมที่จะให้บริการทางวิชาการแก่ส่วนราชการและสาธารณชน มีวิสัยทัศน์ สามารถเสนอแนะเพื่อแก้ปัญหาทางปฏิบัติงานที่เกิดขึ้น อีกทั้งยังจะต้องมีบุคลิกลักษณะที่ดี และมีมนุษยสัมพันธ์สูงด้วย จึงจะทำให้การปรับเปลี่ยนบทบาทและการกิจบรรลุจุดมุ่งหมาย สถิติจำนวนบุคลากรจำแนกตามคุณวุฒิของกรมบัญชีกลางเปรียบเทียบระหว่าง ปี พ.ศ. 2528 ปี พ.ศ. 2533 และ ปี พ.ศ. 2540 ตามตารางที่ 4.4

การศึกษา	พ.ศ. 2528				พ.ศ. 2533				พ.ศ. 2540 (ณ.ม.ธ. 2540)			
	ส่วนกลาง	ภูมิภาค	รวม	ร้อยละ	ส่วนกลาง	ภูมิภาค	รวม	ร้อยละ	ส่วนกลาง	ภูมิภาค	รวม	ร้อยละ
ต่ำกว่าปริญญาตรี	824	1,400	2,224	90	818	1,513	2,331	81	638	1,310	1,948	62
ปริญญาตรี	204	23	227	9	383	106	489	17	517	606	1,123	36
ปริญญาโท	27		27	1	45		45	2	54	4	58	2
ปริญญาเอก	1		1	0	1		1	0	1		1	0
รวม	1,056	1,423	2,479	100	1,247	1,619	2,866	100	1,210	1,920	3,130	100

ที่มา: ภาควิชาสถิติ หนังสือที่ระลึกครบ 70 และ 100 ปี กรมบัญชีกลาง และกองการเจ้าหน้าที่ กรมบัญชีกลาง

ตารางที่ 4.4 บุคลากรของกรมบัญชีกลางจำแนกตามคุณวุฒิ

ตารางที่ 4.4 แสดงให้เห็นว่า สัดส่วนบุคลากรกรมบัญชีกลางที่มีคุณวุฒิต่ำกว่าปริญญาตรี : ปริญญาตรี : สูงกว่าปริญญาตรี ในปี พ.ศ. 2528 พ.ศ. 2533 และ พ.ศ. 2540 เท่ากับ 90:9:1, 81:17:2 และ 62:35:2 ตามลำดับ แสดงให้เห็นว่าบุคลากรได้มีการศึกษาเพิ่มเติมด้วยตนเองเพื่อรับวุฒิให้สูงขึ้น (เนื่องจากในช่วง 10 ปีที่ผ่านมาเท่าที่สำรวจนโยบายของกรมบัญชีกลาง ไม่ได้มีโครงการหรือตั้งงบประมาณพัฒนาบุคลากรเพื่อให้มีวุฒิที่สูงขึ้น) ในอนาคตหากนโยบายกระทรวงการคลังเน้นงานด้านกำกับดูแล ส่งเสริม สนับสนุนการทำงานของส่วนราชการแล้ว จึงจำเป็นต้องมีอัตราส่วนนักวิชาการเพิ่มขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งบุคลากรที่มีคุณวุฒิปริญญาโทและ

ปริญญาเอกจำเป็นจะต้องมีเพิ่มมากขึ้น การวางแผนพัฒนาด้านบุคลากรในระยะยาวให้ถูกทิศทางเพื่อรองรับนโยบายการพัฒนาระบบงานของกรมบัญชีกลางจึงเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่ง เพราะหากแผนและวิสัยทัศน์ในการบริหารการเงินและบัญชีรวมทั้งบุคลากรของกรมบัญชีกลางในฐานะหน่วยกำกับดูแลมีความชัดเจนแล้ว การกำหนดกรอบการทำงานด้านการเงินและบัญชี ของส่วนราชการต่าง ๆ ในฐานะผู้ปฏิบัติตามที่กระทรวงการคลังกำหนดย่อมจะมีความชัดเจนและเป็นไปในทิศทางเดียวกันด้วย

6. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินยังเน้นการตรวจสอบการเบิกจ่ายตามกฎระเบียบการคลัง สดง. มุ่งตรวจสอบการใช้จ่ายเงินให้เป็นไปตามระเบียบ หรือระบบบัญชีที่กระทรวงการคลังกำหนดหรือให้ความเห็นชอบเป็นเฉพาะกรณี การตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมี 2 ลักษณะ คือ

- การตรวจสอบเงินในงบประมาณ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินได้แยกการตรวจสอบเป็น 2 ลักษณะ คือ
 - ◆ การตรวจสอบเอกสารการเบิกจ่ายเงินตามงบเดือน ระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลังกำหนดให้ส่วนราชการต่าง ๆ ส่งงบเดือนรายได้ รายจ่ายให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบเป็นประจำทุกเดือน
 - ◆ การตรวจสอบการบัญชีส่วนราชการ เรียกว่า การตรวจตัดปี สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจะทำการตรวจสอบเป็นครั้งคราวโดยไม่ต้องรับรองงบการเงินเนื่องจากรายงานการเงินของส่วนราชการมีลักษณะเป็นรายงานการรับจ่ายเงินผ่านมือซึ่งไม่มีงบแสดงฐานะการเงินหรืองบแสดงผลการดำเนินงาน

ดังนั้น การตรวจสอบเงินในงบประมาณของ สดง. จึงมุ่งตรวจสอบเอกสารใบสำคัญโดยอิงหลักเกณฑ์ที่กระทรวงการคลังกำหนด การเสนอความเห็นเกี่ยวกับข้อผิดพลาดในการเบิกจ่ายเงินจึงมีมากกว่าการติดตามประเมินผลโครงการ หรือความเห็นในเชิงพัฒนาระบบงาน

- การตรวจสอบเงินนอกงบประมาณ การตรวจสอบเงินนอกงบประมาณมี 2 ลักษณะ คือ
 - ◆ เงินนอกงบประมาณที่ไม่มีลักษณะเป็นกองทุน เช่น เงินค้ำประกันสัญญา เงินค้ำประกันของ เงินฝากทั่วไป เป็นต้น การตรวจสอบจะมุ่งตรวจหลักฐาน

ใบสำคัญและการบัญชีตามรายงานการรับจ่ายเงินโดยไม่ต้องรับรองงบการเงินคล้ายการตรวจสอบเงินในงบประมาณ

- ◆ **เงินนอกงบประมาณที่มีลักษณะเป็นกองทุน** หมายถึง เงินนอกงบประมาณที่มีการบริหารในรูปกิจกรรมที่มีรายรับรายจ่ายในตัวเอง และจำเป็นต้องรายงานผลของกิจกรรมในรูปของงบการเงิน คือ งบรายได้รายจ่าย งบรับจ่าย งบดุล ส่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบรับรอง กองทุนเหล่านี้ ได้แก่ เงินทุนหมุนเวียน เงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ เงินบริจาค เงินรายได้สถานีวิทยุกระจายเสียง เงินรายได้มหาวิทยาลัย และเงินกองทุนที่มีกฎหมายจัดตั้งพิเศษ เช่น กองทุนประกันสังคม กองทุนสิ่งแวดล้อม กองทุนเพื่อการส่งเสริมและอนุรักษ์พลังงาน เป็นต้น กองทุนต่างๆ เหล่านี้จะมีระเบียบบริหารกองทุนเป็นการเฉพาะตามวัตถุประสงค์ของแต่ละกองทุน และมีระบบบัญชีซึ่งอิงหลักการบันทึกบัญชีตามแนวธุรกิจ โดยระบบบัญชีจะต้องขอความเห็นชอบจากกระทรวงการคลัง สตง.จะตรวจสอบบัญชีกองทุนต่างๆ ตามมาตรฐานการตรวจสอบภาคธุรกิจ และรับรองงบการเงินตามมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ลักษณะการตรวจสอบจึงแตกต่างจากการตรวจสอบเงินในงบประมาณ

7. เกี่ยวกับการหักทวงของ สตง. นั้น ได้มีการสำรวจคำหักทวงของ สตง. ปรากฏว่ามีเรื่องที่ สตง. หักทวงสูงมากตามลำดับ ดังนี้ คือ

- การไม่ปฏิบัติตามระเบียบการเก็บรักษาเงิน
- การไม่ปฏิบัติและไม่บันทึกบัญชีตามที่กระทรวงการคลังกำหนด
- การไม่นำส่งรายได้ภายในกำหนดเวลา
- การจ้างและการพัสดุ
- การควบคุมติดตามลูกหนี้เงินยืมต่างๆ

เรื่องหักทวงของ สตง. ข้างต้น หากเป็นข้อผิดพลาดที่ไม่ใช่สาเหตุจากการทุจริต จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนแก้ไขข้อบกพร่องหรือขอล้างคำหักทวงกับกระทรวงการคลัง แต่ถ้ามีการทุจริตเกิดขึ้น จะต้องสอบสวนหาผู้รับผิดชอบเพื่อชดเชยให้แก่ทางราชการ ซึ่งการดำเนินการตามคำหักทวงของ สตง. จะต้องเป็นไปตามมติคณะรัฐมนตรี ที่ สร. 0410/ว 69 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2511 เรื่อง การติดตามผลการปฏิบัติราชการของส่วนราชการ มติที่ นร. 0502/ว 39 ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2530 เรื่อง รายงานผลการปฏิบัติราชการประจำปี 2529 ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน และมติที่ นร. 0205/ว 68 ลงวันที่ 30 กันยายน 2530 เรื่อง การแก้ไขปรับปรุงมติ

คณะรัฐมนตรี เรื่องรายงานการติดตามผลการปฏิบัติของส่วนราชการต่างๆ ตามนัยข้อสังเกตของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินในรายงานประจำปี⁴ มีข้อสังเกตว่า การตรวจสอบที่ผ่านมายังเน้นการตรวจสอบตามกฎหมายระเบียบเป็นสำคัญ

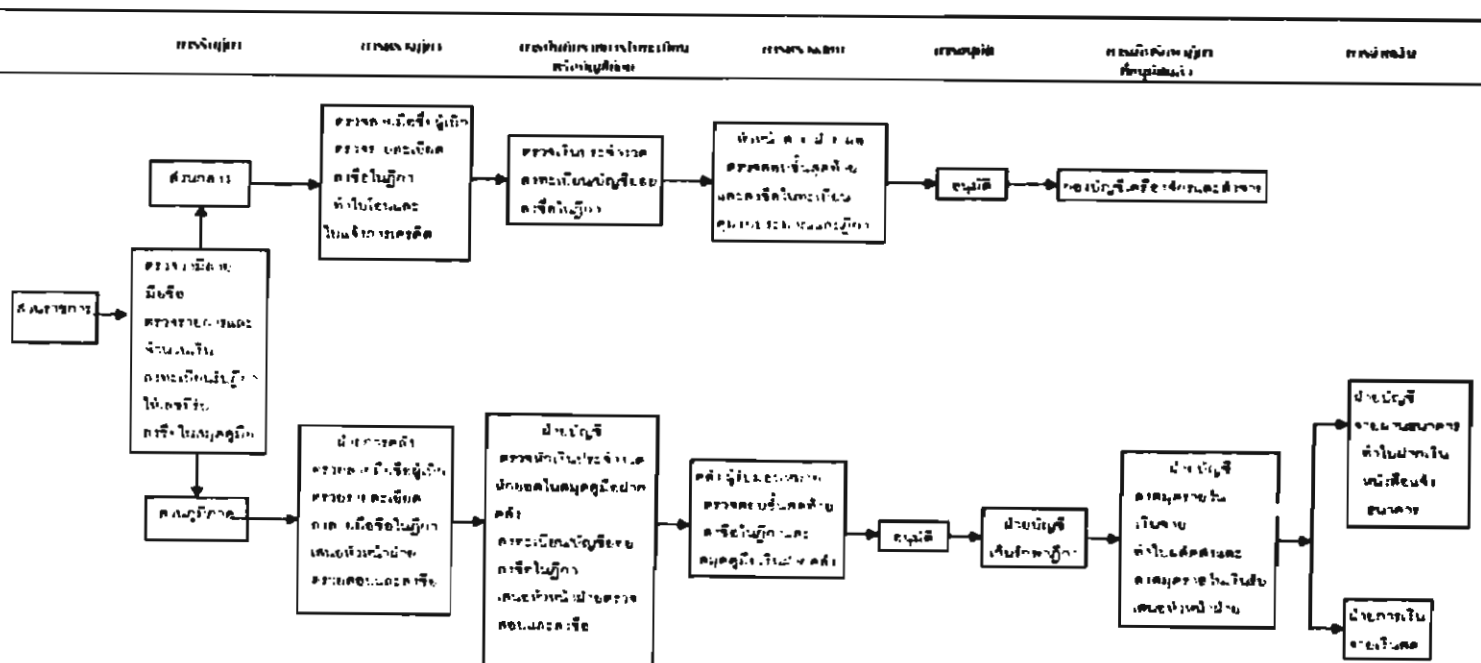
8. ในปี พ.ศ. 2536 ได้มีมติคณะรัฐมนตรีนำเสนอโดยท่านรองนายกฯ บุญชู โรจนเสถียร ให้มีการจัดทำแผนการจัดซื้อจัดจ้างและมีการรายงานผลการติดตามแผนปฏิบัติการจัดซื้อจัดจ้าง และผลการตรวจสอบการปฏิบัติงาน โดยมุ่งให้ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการมีบทบาทในการตรวจสอบเรื่องดังกล่าว ตามมติคณะรัฐมนตรีที่ นร 0104/ว 48 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2536 เรื่อง มาตรการปรับปรุงระบบข้อมูลเพื่อการตรวจสอบการบริหารงบประมาณของส่วนราชการ และมติคณะรัฐมนตรีที่ นร 0205/ว 179 ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2536 เรื่องรายงานผลการติดตามแผนปฏิบัติการจัดซื้อจัดจ้าง และผลการตรวจสอบการปฏิบัติงานตามแผนของผู้ตรวจสอบภายใน ตามมติคณะรัฐมนตรี ซึ่งเป็นการกำหนดนโยบายให้เน้นตรวจสอบการปฏิบัติงานมากขึ้น แต่หนังสือเวียนของกระทรวงการคลังถึงส่วนราชการเมื่อเร็วๆ นี้ก็ยังคงเน้นถึงการปฏิบัติตามคำทักท้วงของ สตง. เกี่ยวกับการตรวจสอบงบเดือน โดยได้เวียนหนังสือชักชวนความเข้าใจแก่ส่วนราชการต่างๆ เกี่ยวกับการระงับการอนุมัติฎีกากรณีไม่ปฏิบัติตามคำทักท้วงของ สตง.เกี่ยวกับการแก้ไขข้อผิดพลาดในการเบิกจ่ายเงินและการแจ้งผลการปฏิบัติตามข้อทักท้วงของ สตง. เพื่อยกเลิกการอนุมัติฎีกา ตามหนังสือกรมบัญชีกลาง ด่วนที่สุดที่ กค 0502/ว 10 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2537 เรื่อง การระงับการอนุมัติฎีกา และหนังสือด่วนมากที่ กค 0502/ว 11 ลงวันที่ 26 กรกฎาคม 2537 เรื่อง การแจ้งผลการปฏิบัติตามข้อทักท้วงของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน หนังสือเวียนที่สั่งการออกไป 2 ฉบับนี้ จึงเป็นเหตุผลสนับสนุนว่า สตง. ยังมุ่งตรวจสอบการใช้จ่ายเงินตามกฎหมายระเบียบการคลัง เพราะยังไม่มีคำสั่งการของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับการดำเนินการทักท้วงของ สตง.หรือเกี่ยวกับการติดตามผลการจัดซื้อจัดจ้างตามแผนที่กำหนดซึ่งเป็นเรื่องของการตรวจสอบการดำเนินงานและเป็นเรื่องสำคัญในการบริหารโดยเน้นผลงานแต่ประการใด ดังนั้น การประสานนโยบายระหว่างผู้กำหนดหลักเกณฑ์ (กระทรวงการคลัง) และผู้ตรวจสอบ (สตง.) จึงเป็นเรื่องสำคัญ เพื่อให้การวางแผนการควบคุมและติดตามผลเป็นไปในแนวเดียวกัน

9. ข้อเสนอแนะ ปัญหาทางปฏิบัติในส่วนที่กระทรวงการคลังรับผิดชอบและจำเป็นจะต้องปรับปรุงแก้ไข เพื่อให้การบริการเบิกจ่ายเงินแก่ส่วนราชการรวดเร็วและถูกต้อง มีประเด็น หัวข้อที่ควรปรับปรุงแก้ไขซึ่งจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในข้อต่อไป ดังนี้

- ปรับปรุงระบบการตรวจสอบสั่งจ่ายเงินให้คล่องตัวและรวดเร็ว
- ปรับปรุงหลักเกณฑ์การนำเงินนอกงบประมาณฝากคลัง
- ยกเลิกการจัดทำงบเดือน
- กระจายอำนาจการอนุมัติขยายการกันเงินไว้เบิกเหลือมปีที่ไม่มีปัญหาให้คลังจังหวัด

- ประสานงานกับหน่วยงานกำกับดูแล

10. ปรับปรุงระบบการตรวจสอบส่งจ่ายเงินให้คล่องตัวและรวดเร็ว ระบบการตรวจและอนุมัติฎีกาน่าจะได้มีการทบทวนปรับปรุงทั้งด้านแบบฟอร์ม ลดขั้นตอนการดำเนินการ รวมถึงเอกสารประกอบการเบิกจ่ายเงิน โดยอาจจะนำเทคโนโลยีช่วยในการดำเนินการ ก็จะทำให้งานมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ขั้นตอนการตรวจสอบและอนุมัติฎีกาที่กรมบัญชีกลางทำอยู่ในขณะนี้ เป็นไปตามภาพที่ 4.2



ที่มา: คู่มือมาตรฐานการตรวจและอนุมัติฎีกา พ.ศ. 2534 กองระบบบัญชี กรมบัญชีกลาง

ภาพที่ 4.2 ขั้นตอนการรับ การตรวจและอนุมัติฎีกาส่งกลาง/ส่วนภูมิภาค

11. ภาพที่ 4.2 แสดงขั้นตอนการรับ การตรวจและอนุมัติฎีกาของกรมบัญชีกลางและคลังจังหวัด ประกอบด้วยส่วนสำคัญที่น่าจะนำมาพิจารณาปรับปรุงเพื่อให้การบริการเบิกจ่ายเงินที่เป็นอยู่ในปัจจุบันคล่องตัวรวดเร็วขึ้น ดังนี้

- **ปรับปรุงแบบฎีกาเบิกจ่ายเงิน** ประกอบด้วยฎีกาเงินงบประมาณ ฎีกาเงินรายได้ ส่งเกินจ่ายคืนและฎีกาเงินนอกงบประมาณ ส่วนราชการยังมีปัญหาในทางปฏิบัติ โดยเฉพาะการกรอกรายละเอียดค่าใช้จ่ายหลังฎีกาย่างยากและมีมาก เนื่องจากเห็นว่า เมื่อมีนโยบายไม่ต้องแนบเอกสารประกอบการเบิกจ่ายเงินแล้ว การสรุปรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายก็ไม่ช่วยให้สามารถตรวจสอบได้และเป็นภาระความรับผิดชอบทั้ง 2 ฝ่าย จึงควรปรับปรุงให้มีรายการเฉพาะที่จำเป็นต้องตรวจสอบในหน้าที่ของกรมบัญชีกลาง ส่วนในประเด็นของความถูกต้อง สดง. มีหน้าที่ตรวจสอบอยู่แล้ว ยกตัวอย่าง เช่น แบบฎีกาเงินงบประมาณ ซึ่งใช้เบิกเงินในงบประมาณโดยกำหนดให้ฎีกา 1 ฉบับเบิกได้สำหรับ 1 แผนงาน/โครงการ และ 1 หมวดรายจ่าย ยกเว้นหมวดค่าตอบแทนใช้สอยและวัสดุ ให้เบิกรวมในหมวดเดียวกันได้ตัวอย่างการกรอกรายละเอียดหลังฎีกา เป็นดังตารางที่ 4.5

วิธีซื้อ/จ้าง	ประเภท	รายการ	จำนวนเงิน
การเบิกเงินอื่น ๆ	ค่าเช่าบ้านข้าราชการ	ค่าเช่าบ้านข้าราชการประจำเดือนตุลาคม	3,800
วิธีตกลงราคา	วัสดุสำนักงาน	ค่าวัสดุสำนักงาน 5 รายการ	12,800
วิธีกรณีพิเศษ	วัสดุเชื้อเพลิง	ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	30,000
วิธีสอบราคา	ครุภัณฑ์สำนักงาน	1. โต๊ะทำงานระดับ 3-6 พร้อมเก้าอี้ 12 ชุด	27,930
		2. โต๊ะพิมพ์ดีดพร้อมเก้าอี้ 2 ชุด	5,880
		3. เก้าอี้หนังพนักบรราย 50 ตัว	2,350
		หมายเหตุ ตามใบอนุญาตเงินประจำงวดที่ 1/2533 ลงวันที่ 21 ตุลาคม 2533	
วิธีประกวดราคา	ค่าที่ดินและสิ่งก่อสร้าง	ค่าจ้างก่อสร้างอาคารสำนักงาน ตามสัญญาจ้างที่ 681/2533 ลงวันที่ 6 มกราคม 2533 งวดที่ 1	985,000

ที่มา: คู่มือมาตรฐานการตรวจและอนุมัติฎีกา พ.ศ. 2534 กอระบบบัญชีและวิชาการคลัง กรมบัญชีกลาง หน้า 20

ตารางที่ 4.5 ตัวอย่างวิธีการกรอกรายละเอียดหลังฎีกาเบิกจ่ายเงินงบประมาณ

ตารางที่ 4.5 แสดงวิธีการกรอกรายละเอียดประกอบฎีกาเบิกจ่ายเงิน ซึ่งปัจจุบันระเบียบเบิกจ่ายเงินจากคลังให้ยกเลิกเอกสารแบบฎีกาแทบทุกหมวดรายจ่าย ยกเว้นการเบิกจ่ายเพื่อเป็นค่าซื้อที่ดินยังคงแนบสัญญาซื้อขาย การแสดงรายละเอียดรายการจ่ายหลังฎีกาโดยไม่มี

เอกสารใบสำคัญประกอบการเบิกจ่ายจึงน่าจะหมดความจำเป็นและเป็นภาระทั้งฝ่ายส่วนราชการ ผู้เบิกและกรมบัญชีกลางผู้จ่ายเงิน จึงควรปรับปรุงให้มีเฉพาะข้อมูลที่กรมบัญชีกลางจำเป็นต้องใช้ประกอบการสั่งจ่ายเงินก็น่าจะเพียงพอ

- **ปรับปรุงระบบการตรวจสอบสั่งจ่ายเงิน** ระบบการตรวจสอบสั่งจ่ายเงินตามภาพที่ 4.2 ยังเป็นระบบที่ไม่ได้นำเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้โดยสมบูรณ์ทั้งระบบ ทำให้การตรวจสอบสั่งจ่ายเงินไม่รวดเร็วเท่าที่ควร เช่น ขั้นตอนการตรวจลายมือชื่อผู้เบิก การลงทะเบียนรับฎีกา การจัดทำใบแจ้งการเครดิตบัญชี เป็นต้น ได้มีการศึกษาถึงระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อสั่งจ่ายเงินภายใต้ระบบปัจจุบันปรากฏว่า ใช้เวลาอย่างช้าที่สุด 12 วันทำการ ประกอบด้วย การรวมฎีกาเบิกเงิน 5 วันทำการ การตรวจอนุมัติและจ่ายเงินตามฎีกา 3 วันทำการ และการจ่ายเงินให้เจ้าหน้าที่อีกประมาณ 4 วันทำการ การปรับปรุงอาจจะใช้วิธีเร่งรัดการทำงานในแต่ละขั้นตอนให้รวดเร็ว หรือลดขั้นตอนที่ไม่จำเป็น⁵ หากได้มีการศึกษาเพื่อปรับปรุงขั้นตอนต่างๆ ควบคู่ไปกับการนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาใช้ คาดว่าระบบการตรวจสอบสั่งจ่ายเงินจะรวดเร็วขึ้นเหลือ 5-7 วัน
- **ปรับปรุงการอนุมัติเงินประจำงวดให้รวดเร็วขึ้นหรือมีวงคัตยลด** ในการศึกษาเพื่อปรับปรุงระบบการเบิกจ่ายเงินของคลังจังหวัดภูเก็ต ได้เสนอแนะถึงการแก้ปัญหาการเบิกจ่ายเงินที่ล่าช้า ซึ่งมีสาเหตุที่สำคัญมาจากเงินประจำงวดล่าช้า ทั้งด้านการอนุมัติเงินประจำงวดและการส่งเอกสารการอนุมัติไปยังคลังจังหวัดล่าช้า คณะผู้ศึกษาวิจัยเสนอแนะให้มีเงินประจำงวดเพียงงวดเดียวหรือให้มีการอนุมัติเงินประจำงวดโดยตรงทางคอมพิวเตอร์เพื่อให้หน่วยงานในส่วนภูมิภาคสามารถจะเบิกจ่ายได้โดยไม่ต้องรอเอกสารการอนุมัติจากส่วนกลาง⁶ และข้อเสนอแนะดังกล่าวได้มีการปรับปรุงแล้วโดยกระทรวงการคลังได้มีหนังสือเวียน ด่วนที่สุดที่ กค 0510/ว 105 ลงวันที่ 22 กันยายน 2537 เรื่อง การตรวจและอนุมัติฎีกา ถึงคลังจังหวัดให้ใช้เอกสารการอนุมัติเงินประจำงวด หรือ หนังสืออนุมัติของกระทรวงการคลัง (กรณีต้องแนบหนังสืออนุมัติรายละเอียดกรณีพิเศษเป็นเอกสารประกอบฎีกา) ที่ส่งไปทางโทรสารประกอบการตรวจสอบสั่งจ่ายเงินได้โดยไม่ต้องรอหนังสืออนุมัติต้นฉบับส่งไปยังคลังจังหวัดทางไปรษณีย์เพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการเบิกจ่ายเงินสำหรับในเรื่องข้อเสนอแนะให้มีการอนุมัติเงินประจำงวดให้เหลือเพียงงวดเดียวนั้น สำนักงานประมาณก็ได้มีอนคลายเรื่องดังกล่าวบ้างแล้วสำหรับรายจ่ายประจำ หากสามารถจะทำได้ทุกหมวดรายจ่ายตั้งแต่ต้นปีก็จะทำให้การเบิกจ่ายเงินมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าส่วนราชการต่างๆ ต้องพร้อมที่จะดำเนินการตั้งแต่ต้นปีงบประมาณ

12. ยกเลิกการจัดทำงบเดือน งบเดือนเป็นงบแสดงรายละเอียดทางด้านเงินรายได้และรายจ่ายตามงบประมาณที่ส่วนราชการจะต้องจัดทำส่ง สดง. เพื่อทำการตรวจสอบเป็นประจำทุกเดือน งบเงินงบประมาณรายจ่ายและแผนงานโครงการในปัจจุบันมีเป็นจำนวนมาก เอกสารการเบิกจ่ายจึงมีเป็นจำนวนมากตามไปด้วย การสรุปรายละเอียดรายได้รายจ่ายเพื่อจัดทำงบเดือนส่ง สดง. ตรวจสอบพร้อมใบสำคัญจึงเป็นภาระมากและไม่สอดคล้องกับแนวคิดการบริหารงบประมาณโดยเน้นผลงาน นอกจากนั้น การยกเลิกการจัดทำงบเดือนจะไม่มีผลกระทบต่อตรวจสอบเพราะ สดง. ยังสามารถจะสุ่มตรวจเอกสารต้นฉบับกับบัญชีได้ เช่นเดียวกับการตรวจบัญชีกองทุนนอกงบประมาณต่าง ๆ ซึ่งไม่มีการจัดทำงบเดือนแต่ประการใด การยกเลิกงบเดือนจำเป็นต้องปรับปรุงแก้ไขระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลังว่าด้วยการจัดทำงบเดือนและหนังสือเวียนสั่งการที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะมีผลกระทบต่อการทำงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินด้วย อย่างไรก็ตามจะเป็นพัฒนาการที่ดีเพื่อรองรับงานตรวจสอบผลงานในอนาคต

13. ปรับปรุงการบริหารการรับจ่ายเงินนอกงบประมาณฝากคลัง ระเบียบเงินนอกงบประมาณกำหนดให้นำเงินนอกงบประมาณที่ไม่มีเงื่อนไขหรือวัตถุประสงค์เฉพาะฝากคลัง เช่น กรณีเงินบริจาคโดยไม่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ เงินค้ำประกันสัญญาเงินค้ำประกันซอง เงินค้ำประกันผู้ต้องหา เป็นต้น เงินเหล่านี้หากต้องนำฝากคลัง จะทำให้ส่วนราชการขาดความคล่องตัว เพราะระบบเบิกจ่ายของราชการมีขั้นตอนและวิธีการมากกว่าการเบิกจ่ายผ่านระบบธนาคาร หากจะขอเบิกจ่ายโดยผ่านระบบธนาคารต้องขอทำความตกลงกับกระทรวงการคลังซึ่งการพิจารณาให้ความเห็นชอบของกระทรวงการคลังมักจะล่าช้า น่าจะกำหนดเป็นหลักการผ่อนคลายเรื่องดังกล่าวสำหรับเงินบางประเภทจะทำให้งานคล่องตัวขึ้น ดังนั้น การปรับปรุงระบบบริหารเงินนอกงบประมาณโดยรวมให้มีประสิทธิภาพเป็นงานที่กรมบัญชีกลางน่าจะนำมาพิจารณา ซึ่งเกี่ยวกับเรื่องนี้จะได้กล่าวถึงในบทที่ 7

14. กระจายอำนาจการอนุมัติขยายการกันเงินไว้เบิกเหลื่อมปีที่ไม่มีปัญหาให้คลังจังหวัด ปัจจุบันคลังจังหวัดมีอำนาจอนุมัติการกันเงินไว้เบิกเหลื่อมปีกรณีไม่มีหนี้ผูกพัน คลังจังหวัดยังไม่มีอำนาจอนุมัติขยายการกันเงินไว้เบิกเหลื่อมปีกระบวน วิธีการขอขยายการกันเงินจึงต้องขออนุมัติกับกรมบัญชีกลางก่อน เมื่ออนุมัติแล้วคลังจังหวัดจึงจะอนุมัติไปกันเงินได้ โดยมีเอกสารการอนุมัติขยายการกันเงินจากกรมบัญชีกลางประกอบการอนุมัติ ซึ่งบ่อยครั้งที่ส่วนราชการส่วนกลางดำเนินการขอขยายการกันเงินบางรายการไม่ทันเนื่องจากต้องรวบรวมข้อมูลจากหน่วยงานในส่วนภูมิภาค ทำให้ไม่สามารถจะดำเนินการต่อเนื่องได้และเป็นผลเสียหายโดยเฉพาะอย่างยิ่งโครงการที่มีวงเงินสูงและไม่สามารถจะหาเงินงบประมาณโครงการอื่นมาถัวจ่ายได้ หรือหากทำได้ก็ต้องขออนุมัติเปลี่ยนแปลงรายการกับสำนักงบประมาณ ในกรณีนี้ คลังจังหวัดจะมีข้อมูลมากกว่าจึงควรกระจายอำนาจการอนุมัติการขอขยายการกันเงินที่ไม่มีปัญหาไปให้คลังจังหวัดพิจารณาอนุมัติโดยกำหนดเป็นหลักเกณฑ์การพิจารณา อนุมัติที่แน่นอน

15. ประสานงานกับหน่วยงานกำกับดูแลอื่นๆ กรมบัญชีกลางเพียงหน่วยงานเดียวไม่อาจแก้ปัญหาพัฒนาประสิทธิภาพเบิกจ่ายเงินได้ ควรจะเป็นแกนนำประสานงานกับหน่วยงานกำกับดูแลเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการเบิกจ่ายเงินสูงสุด ดังนี้

- ประสานงานกับสำนักงบประมาณ พิจารณาปรับปรุงแก้ไขการกำหนดรายละเอียดแผนงาน งาน โครงการ หรือหมวดรายจ่ายที่มีมากเกินไป การอนุมัติเงินประจำงวดล่าช้า การอนุมัติเงินประจำงวดในวันสิ้นปีงบประมาณ รวมถึงการให้มีเงินประจำงวดน้อยลงหรือไม่มีเลย เป็นต้น
- ประสานงานกับสำนักงาน กพ. วางแผนด้านบุคลากร โดยปรับสัดส่วนอัตรากำลังในสายปฏิบัติการและสายวิชาการให้เหมาะสม เพื่อรองรับกับวิสัยทัศน์การพัฒนาการเงินการบัญชีภาครัฐในอนาคต การแก้ปัญหาด้านบุคลากรต้องใช้เวลา จึงจำเป็นต้องมีการวางแผนพัฒนาบุคลากรทั้งในภาควิชาการและหน่วยกำกับดูแลให้สอดคล้องกัน ซึ่งจะได้กล่าวถึงต่อไปในบทที่ 6
- ประสานงานกับ สตง. เสนอความเห็นในการพัฒนาหรือปรับปรุงขั้นตอนและระบบบริหารด้านการเงินการบัญชีภาครัฐ เพื่อให้การพิจารณาปรับปรุงแก้ไขเป็นไปอย่างถูกต้องทางและมีการประสานการทำงานอย่างใกล้ชิด ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดเจน คือ การยกเลิกงบเดือน อาจจะมีผลกระทบต่อบุคลากรประมาณร้อยละ 30-50 ของ สตง. ที่ทำงานด้านนี้อยู่ในปัจจุบัน การปรับทิศทางการทำงานเพื่อให้บุคลากรเหล่านี้ตรวจสอบการปฏิบัติงานแทนการตรวจสอบใบสำคัญจำเป็นต้องใช้เวลา และมีแผนพัฒนาบุคลากรมีศักยภาพในการให้ตรวจสอบการดำเนินงาน (Operation Audit) และตรวจสอบผลงาน (Performance Audit) มากขึ้น ซึ่งเป็นงานที่ยากขึ้นและต้องใช้ความรู้ ความสามารถตลอดจนประสบการณ์หลายด้าน

เชิงอรรถท้ายบท

- ¹ มติชนรายวัน , ตะลึง! ชรก. จับมือสถานพยาบาลโกงค่ารักษาปีละกว่า 2 พันล้าน . วันอังคารที่ 29 เมษายน 2540.
- ² - สยามรัฐ, ป้อง ชรก. ทุจริต รื้อระบบเบิกเงิน, วันอาทิตย์ที่ 24 สิงหาคม พ.ศ. 2540 . หน้า 2
- ³ รวบรวมจากสำเนาหนังสือตอบกรมบัญชีกลางที่ส่วนราชการบางแห่งแจ้งกระทรวงการคลังเกี่ยวกับข้อขัดข้องในการปฏิบัติตามหนังสือเวียนสั่งการที่ กค. 0502/ว 101 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2533 และที่ กค. 0502/ว 74 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2535 ว่าด้วยการกระจายอำนาจการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายในหมวดค่าตอบแทน ค่าใช้สอยและวัสดุ หรือหมวดอื่น ๆ ให้แก่หัวหน้าส่วนราชการดำเนินการเฉพาะในเรื่องที่ยังไม่ได้เวียนสั่งการเป็นหลักการไว้
- ⁴ พูลนิจ ปิยะอนันต์ . รายงานการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินและการดำเนินการปรับปรุงแก้ไขตามคำทักท้วงของ สดง. , วารสารกรมบัญชีกลาง ปีที่ 24 เล่มที่ 2 ฉบับเดือน มีนาคม-เมษายน 2531 หน้า 59-63 .
- ⁵ สุทธิรัตน์ รัตนโชติ . การเบิกจ่ายเงินของทางราชการ ... ทำให้รวดเร็วขึ้นได้อย่างไร . วารสารกรมบัญชีกลาง ปีที่ 36 เล่มที่ 3 พฤษภาคม-มิถุนายน 2538 หน้า 54-57.
- ⁶ รายงานการประชุมปฏิบัติการเพื่อวางแผนแก้ปัญหาและเพิ่มประสิทธิผลการปฏิบัติงาน เล่ม 2 สำนักงานคลังจังหวัดภูเก็ต . เอกสารการฝึกอบรมหลักสูตร เจ้าหน้าที่ระดับบริหารของกระทรวงการคลัง รุ่นที่ 25 ระหว่างวันที่ 28 สิงหาคม - 1 กันยายน 2538.

บทที่ 5

ปัญหาและข้อเสนอแนะในทางปฏิบัติด้านการบัญชี

และตรวจสอบภายใน

บทบาทของการบัญชีและการตรวจสอบภายในภาครัฐ

1. การบัญชี เป็นขั้นตอนของการรวบรวมเอกสารการเบิกจ่ายเงินมาลงบันทึกเพื่อจัดทำรายงานการเงิน และให้มีการตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก (สดง.) ระบบบัญชีที่ขาดประสิทธิภาพหรือล่าช้า แม้ว่าจะมีผลกระทบต่อการบริหารงานของส่วนราชการต่างๆ น้อยกว่าระบบบริหารการเงินที่ขาดความคล่องตัวและล่าช้าในการเบิกจ่ายเงิน แต่ก็มีความสำคัญเพราะข้อมูลทางการบัญชีเป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารในการควบคุมการใช้จ่ายเงินให้มีประสิทธิภาพ ในหลักการแล้ว การบัญชีที่ดีจะต้องเป็นระบบที่แสดงข้อมูลทางการเงินครบถ้วนเพียงพอต่อการบริหารและควบคุม มีลักษณะชี้นำ และวัดผลได้ ตลอดจนให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการวางแผนการบริหารงานและงบประมาณในปัจจุบันและอนาคต
2. การตรวจสอบภายใน ก็มีความสำคัญไม่แพ้การบัญชี เพราะเป็นเครื่องมือของผู้บริหารในการสอบทานการใช้จ่ายเงิน เพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายต่อการบริหารงานของส่วนราชการโดยรวม หน่วยงานภาครัฐกิจโดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจการเงินการธนาคาร ให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบภายในมาก เพราะช่วยให้มีการสอบทานข้อผิดพลาด หรือทุจริตที่อาจเกิดขึ้น ทำให้ฝ่ายบริหารสามารถปรับปรุงแก้ไขได้ทันทั่วทั้งที่ สำหรับภาคราชการนั้น เมื่อได้มีการกระจายอำนาจการใช้จ่ายเงินจากกระทรวงการคลังมากขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในจะมีบทบาทและมีความสำคัญในการสอบทานการใช้จ่ายเงิน เสนอแนะ ให้คำปรึกษาด้านการเงินการบัญชีแก่หัวหน้าส่วนราชการมากยิ่งขึ้น
3. ระบบบัญชีและระบบการตรวจสอบภายในของรัฐบาลได้ประกาศใช้มานาน แม้จะมีการพัฒนาและปรับปรุงให้สอดคล้องกับระบบงบประมาณและนโยบายการเงินการคลังที่เปลี่ยนแปลงไปในช่วง 10-20 ปีที่ผ่านมา แต่ก็มีข้อขัดข้องในทางปฏิบัติหลายประการ ขาดความทันสมัย ขาดข้อมูลในเชิงบริหาร ผลการสำรวจและสัมมนาเพื่อระดมความเห็นจากส่วนราชการต่างๆ (ซึ่งได้กล่าวถึงที่มาของการสำรวจข้อมูลและสัมมนาเพื่อระดมความคิดเห็นไว้แล้วในบทที่ 4) ตลอดจนการศึกษาวิจัยจากข้อมูลการเงินภาครัฐ มีประเด็นปัญหาที่จะหยิบยกขึ้นมากล่าวถึงเพื่อให้การปฏิบัติงานในปัจจุบันมีความสมบูรณ์ขึ้น ในเรื่องต่างๆ ดังนี้

- ปัญหาและข้อเสนอแนะในการปฏิบัติตามระบบบัญชีส่วนราชการ
- ปัญหาและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน

ปัญหาและข้อเสนอแนะในการปฏิบัติตามระบบบัญชีส่วนราชการ

1. ปัญหา โครงสร้างของการบัญชีส่วนราชการประกอบด้วย

- ระบบบัญชีส่วนราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาค
- ระบบบัญชีหน่วยงานย่อย

หลักการของระบบ และรูปแบบรายงานที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 แล้วว่า เป็นระบบที่กระทรวงการคลังกำหนดให้ส่วนราชการต่างๆ ถือปฏิบัติ ซึ่งเน้นการลงบันทึกเพื่อควบคุมการรับจ่ายเงินทุกประเภทที่ผ่านมือส่วนราชการและให้ข้อมูลในเชิงบริหารน้อย

2. ในการสำรวจความคิดเห็นถึงปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามระบบบัญชีส่วนราชการในปี 2533 และปี 2539 มีผลสรุปตามตารางที่ 5.1 ดังนี้

ปัญหาด้านระบบบัญชีส่วนราชการ	สำรวจ ปี 2533	สำรวจ ปี 2539
ระบบบัญชีหน่วยงานย่อยไม่เหมาะสมกับการบริหารงานในปัจจุบัน	---	---
ระบบการบันทึกบัญชีมีความซ้ำซ้อน	---	---
ปรับปรุงคู่มือการบัญชีให้มีเท่าที่จำเป็น	---	---
ยกเลิกงบเดือนและใช้ระบบบัญชีควบคุมได้	---	---
ลดแบบฟอร์มต่างๆ และรายงานให้น้อยลง	---	---
ปรับปรุงคู่มือการบัญชีให้เข้ากับระบบงบประมาณแผ่นดิน	-	---
ข้อมูลทางบัญชีไม่เพียงพอในการรายงานเชิงบริหาร	---	---
รายงานรวมทั้งประเทศล่าช้าและทำไม่สมบูรณ์	---	-
การทำบัญชีส่วนราชการด้วยคอมพิวเตอร์ยังไม่สมบูรณ์และมีปัญหามาก	-	---

(สัญลักษณ์ --- หมายถึง ขณะทำการสำรวจยังมีปัญหาในทางปฏิบัติอยู่)

ตารางที่ 5.1 ระบบบัญชีส่วนราชการที่มีปัญหาในทางปฏิบัติ

3. วิเคราะห์ปัญหา ปัญหาทางด้านการบัญชีส่วนราชการในส่วนที่เกี่ยวกับโครงสร้างซึ่งจะต้องศึกษาเพื่อปรับหรือทั้งระบบบริหารการเงินการบัญชีควบคู่กันไปด้วยจะได้กล่าวถึงในบทที่ 8 สำหรับในบทนี้จะเน้นกล่าวถึงปัญหาและข้อเสนอแนะในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในปัจจุบันและควรจะได้มีการปรับปรุงเพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น ผลการสำรวจจากแบบสอบถามและการสัมภาษณ์เพื่อระดมความคิด สรุปได้ว่าปัญหาที่เกิดขึ้นมีสาเหตุที่สำคัญมาจาก

- ระบบบัญชีส่วนราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาคประกาศใช้มานาน
- ระบบบัญชีหน่วยงานย่อยไม่เหมาะสมกับสภาพการทำงานในปัจจุบัน
- โปรแกรมสำเร็จรูปการบัญชีส่วนราชการไม่สามารถจะประยุกต์ใช้กับทุกส่วนราชการได้สมบูรณ์

รายละเอียดของปัญหาจะได้กล่าวถึงในข้อต่อ ๆ ไป

4. ระบบบัญชีส่วนราชการส่วนกลางและภูมิภาคประกาศใช้มานาน ได้กล่าวถึงในบทที่ 3 แล้วว่า ระบบบัญชีส่วนราชการที่กระทรวงการคลังกำหนดขึ้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2510 เน้นการควบคุมเม็ดเงินผ่านมือส่วนราชการ เป็นระบบบัญชีที่กำหนดภายใต้ระบบงบประมาณแบบแสดงรายการ จึงไม่ได้ให้ข้อมูลในเชิงบริหาร หรือติดตามผล ระบบการบันทึกบัญชีส่วนราชการทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาค มีหลักการบัญชีที่เหมือนกัน ประกอบด้วยการควบคุมรายการ 5 กลุ่มหลัก ดังนี้ คือ

- **รายได้แผ่นดิน** มุ่งควบคุมเงินรายได้ที่จัดเก็บจากประชาชนหรือนิติบุคคลว่านำส่งคลังครบถ้วนหรือไม่เพียงใด โดยให้บัญชีรายได้แผ่นดิน และบัญชีรายได้แผ่นดินนำส่งคลังเป็นบัญชีควบคุมกิจกรรมดังกล่าว
 - **รายจ่ายตามงบประมาณ** มุ่งควบคุมเงินงบประมาณรายจ่ายที่เบิกจากคลังว่านำไปจ่ายเจ้าหน้าที่ครบถ้วนหรือไม่เพียงใด โดยใช้บัญชีงบประมาณเบิกจากคลัง ควบคุมคู่กับบัญชีรายจ่ายตามแผนงาน โครงการ และบัญชีรายจ่ายงบกลาง
 - **เงินยืม** มุ่งควบคุมเงินทรองราชการที่ได้รับจากกระทรวงการคลังเพื่อรองจ่ายเป็นรายจ่ายย่อย เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าเล่าเรียนบุตร ค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ ฯลฯ ว่าได้มีการทำสัญญายืมเงินและได้เร่งรัดการชดใช้เงินยืมตามกำหนดเวลาตลอดจนนำไปสำคัญเบิกเงินงบประมาณชดใช้เงินทรองราชการครบถ้วนและทันกำหนดเวลาหรือไม่เพียงใด บัญชีที่ใช้ควบคุมประกอบด้วยบัญชีลูกหนี้เงินทรองราชการ บัญชีใบสำคัญเงินทรองราชการ และ บัญชีเงินทรองราชการรับจากคลัง
- ในกรณีที่เงินยืมราชการ (การยืมจากเงินงบประมาณรายจ่ายโดยตรง) หรือเงินยืมจากเงินนอกงบประมาณ จะใช้บัญชีลูกหนี้เงินยืมราชการ บัญชีลูกหนี้เงินยืมนอกงบประมาณ และบัญชีใบสำคัญเงินนอกงบประมาณ ควบคุมการยืมเงินตามแหล่งที่มาของเงินและดำเนินการชดใช้เงินตามแหล่งที่มาให้ถูกต้องต่อไป

- **เงินจ่ายให้หน่วยงานย่อย** มุ่งควบคุมเงินที่ส่วนราชการเบิกจากกรมบัญชีกลางคลังจังหวัดหรือคลังอำเภอ เพื่อจ่ายให้หน่วยงานย่อย บัญชีที่ใช้ควบคุม คือ บัญชีเงินจ่ายให้หน่วยงานย่อย คู่กับบัญชีเงินงบประมาณเบิกจากคลัง และเมื่อหน่วยงานย่อยส่งใบสำคัญครบถ้วนแล้ว จะล้างบัญชีเงินจ่ายให้หน่วยงานย่อยและรับรู้เงินบัญชีรายจ่ายตามงบประมาณ หรือรายจ่ายงบกลางต่อไป
- **เงินนอกงบประมาณ** มุ่งควบคุมการรับจ่ายเงินนอกงบประมาณที่ฝากกับกระทรวงการคลัง บัญชีที่ใช้ควบคุม คือ บัญชีเงินสด บัญชีเงินฝากธนาคาร บัญชีเงินฝากคลัง คู่กับบัญชีเงินนอกงบประมาณ

5. โครงสร้างของระบบและรายงานทางบัญชีซึ่งแสดงถึงเจตนารมณ์ในการควบคุมการใช้จ่าย 5 กลุ่มดังกล่าวแสดงได้ตามภาพที่ 5.1

1. สมุดลงรายการ 1.1 สมุดเงินสด 1.2 สมุดเงินฝากธนาคาร 1.3 ใบโอน 2. ทะเบียนต่าง ๆ 2.1 ทะเบียนคุมหลักฐานขอเบิก 2.2 ทะเบียนคุมฎีกาเบิกจ่าย 2.3 ทะเบียนรับเช็ค 2.4 ทะเบียนคุมเงินทดลองราชการ 2.5 ทะเบียนรายจ่ายตามแผนงาน งาน โครงการ 2.6 ทะเบียนรายจ่ายงบกลาง 2.7 ทะเบียนคุมงบประมาณรายจ่าย (ส่วนกลาง) 2.8 ทะเบียนคุมเงินประจำงวดส่วนจังหวัด (ส่วนภูมิภาค)	3. สมุดรายการขึ้นปลาย 3.1 บัญชีเงินรายได้แผ่นดิน 3.2 บัญชีเงินรายได้แผ่นดินนำส่งคลัง	กลุ่มรายได้
	3.3 บัญชีรายจ่ายตามแผนงาน งาน โครงการ 3.4 บัญชีรายจ่ายงบกลาง 3.5 บัญชีงบประมาณเบิกจากคลัง	กลุ่มรายจ่าย
	3.6 บัญชีเงินจ่ายให้หน่วยงานย่อย	เงินจากหน่วยงานย่อย
	3.7 บัญชีเงินทดลองราชการรับจากคลัง 3.8 บัญชีลูกหนี้เงินทดลองราชการ 3.9 บัญชีใบสำคัญเงินทดลองราชการ 3.10 บัญชีลูกหนี้เงินยืมราชการ 3.11 บัญชีลูกหนี้เงินยืมนอกงบประมาณ 3.12 บัญชีใบสำคัญเงินนอกงบประมาณ	กลุ่มเงินยืม
	3.13 บัญชีเงินนอกงบประมาณ ส่วนกลาง เปิดบัญชีได้ตามความเหมาะสม ส่วนภูมิภาค กำหนด 5 บัญชี 1 บัญชีเงินรับฝาก 2 บัญชีเงินมัดจำประกันสัญญา 3 บัญชีเงินทุน 4 บัญชีเงินให้กู้ยืม 5 บัญชีเงินนอกงบประมาณคืน 3.14 บัญชีเงินฝากกระทรวงการคลังหรือฝากคลังส่วนภูมิภาค 3.15 บัญชีเช็คคืน (ส่วนกลาง) 3.16 บัญชีเงินฝากเงินทดลองราชการโครงการเงินกู้ 3.17 ใบสำคัญเงินทดลองราชการโครงการเงินกู้	กลุ่มเงินนอกงบประมาณ

ที่มา: เอกสารประกอบการบรรยายของ รศ. พูนิจ ปิยะนันต์ เรื่องการใช้รายงานทางการเงินสำหรับผู้บริหาร

ภาพที่ 5.1 โครงสร้างระบบบัญชีและผังบัญชีส่วนราชการ

ภาพที่ 5.1 แสดงให้เห็นว่า การบัญชีส่วนราชการมีลักษณะที่สำคัญ ดังนี้

- เป็นระบบที่ไม่มีรายงานการเงินให้ สตง.ตรวจสอบรับรอง เนื่องจากเป็นระบบที่เน้นควบคุมการรับจ่าย โดยไม่เน้นการติดตามผลงาน โครงการ ไม่สามารถแสดงต้นทุนของงานโครงการเพื่อประโยชน์ในการประเมินความคุ้มค่าของงาน/โครงการได้ หากจำเป็นต้องใช้ข้อมูลด้านต้นทุนในเชิงบริหาร ส่วนราชการต่างๆ มักต้องจัดเก็บหรือจัดทำข้อมูลต้นทุนนอกระบบ.¹ ผู้บริหารจึงให้ความสำคัญงานด้านการบัญชีส่วนราชการน้อยหรือไม่มีเลย ปัญหานี้เป็นปัญหาด้านโครงสร้างซึ่งจะได้กล่าวถึงในบทที่ 8
- เป็นระบบที่ให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบใบสำคัญมากกว่าการตรวจสอบบัญชีตามแนวนวสากล ระเบียบกระทรวงการคลังกำหนดให้มีการจัดทำงบเดือนส่ง สตง. ตรวจสอบนอกเหนือจากการทำบัญชี ดังนั้น เมื่อตรวจสอบหลักฐานใบสำคัญว่าใช้จ่ายถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ และรายงานหรือทักท้วงข้อผิดพลาดด้านการเบิกจ่ายที่ตรวจพบแล้วรายงานรับจ่ายทางบัญชีจึงมีความสำคัญน้อยลงเพราะได้ตรวจสอบใบสำคัญโดยละเอียดอยู่แล้ว
- เป็นระบบที่สร้างภาระในการลงบันทึกบัญชีและจัดทำรายงาน การลงบันทึกการใช้จ่ายเงินผ่านมือของส่วนราชการมีเพิ่มมากขึ้นตามวงเงินงบประมาณและจำนวนแผนงานโครงการ การบันทึกบัญชีและจัดทำรายงานจึงเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย เป็นภาระให้แก่ส่วนราชการมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งส่วนราชการที่ยังลงบันทึกบัญชีและจัดทำรายงานด้วยมือ รายงานจึงมักล่าช้า
- เป็นระบบที่เป็นภาระต่อการทำภาพรวมรายงานการรับจ่ายเงิน ตามคู่มือระบบบัญชีส่วนราชการ ส่วนราชการส่วนกลางมีหน้าที่รวบรวมรายงานจากหน่วยงานในส่วนภูมิภาคทุกจังหวัดทั่วประเทศมาสรุปผลและผนวกรวมไว้ในรายงานของส่วนกลาง เมื่อปริมาณด้านเอกสารและการบันทึกบัญชีมีมากขึ้น รายงานจึงล่าช้า ประกอบกับระบบการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ได้แยกการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของส่วนกลางและส่วนภูมิภาคโดยผู้ตรวจสอบคนละชุด ในทางปฏิบัติจึงไม่ได้ให้ความสำคัญในการจัดทำภาพรวมรายงานการใช้จ่ายเงินของส่วนราชการ ส่วนราชการบางแห่งจึงมักละเลยการทำรายงานภาพรวมให้สมบูรณ์
- เป็นระบบที่ผู้บริหารให้ความสนใจน้อย รายงานทางบัญชีเป็นรายงานที่เน้นควบคุมเฉพาะการรับจ่ายเงินผ่านมือ อีกทั้งยังล่าช้าอีกด้วย ผู้บริหารจึงใช้ประโยชน์จากข้อมูลทางบัญชีน้อย การทำบัญชีในปัจจุบันจึงเป็นเพียงการปฏิบัติให้ถูกต้องตามระเบียบของกระทรวงการคลัง

6. ระบบบัญชีหน่วยงานย่อยไม่เหมาะสมกับการทำงานในปัจจุบัน ระบบบัญชีหน่วยงานย่อยตามคู่มือการบัญชีสำหรับหน่วยงานย่อย พ.ศ. 2515 เป็นระบบบัญชีที่กำหนดขึ้นให้หน่วยงานย่อย (หน่วยงานที่ไม่ได้เป็นผู้เบิกเงินตรงกับกรมบัญชีกลาง คลังจังหวัด หรือคลังอำเภอ หน่วยงานเหล่านี้ ได้แก่ แผนกการต่างๆ ของอำเภอหรือกิ่งอำเภอ สถานีตำรวจ สถานีอนามัย โรงเรียนต่างๆ ในสังกัดกระทรวงศึกษาธิการ วิทยาลัย และโรงพยาบาลต่างๆ ในส่วนกลาง) มีระบบการบันทึกควบคุมการรับ นำส่งหรือจ่ายเงินผ่านมือ โดยใช้สมุดเงินสดแบบหลายช่องเพียงเล่มเดียวซึ่งเป็นทั้งสมุดบันทึกรายการขึ้นต้นและขึ้นปลาย (ดูรูปแบบสมุดเงินสดตามภาพที่ 3.4 ในบทที่ 3) ลักษณะของสมุดบัญชีออกแบบให้ง่ายต่อการลงบันทึกเนื่องจากแต่เดิมนั้นหน่วยงานย่อยเป็นหน่วยงานขนาดเล็กมากไม่มีบุคลากรด้านการเงินและบัญชีทำงานประจำ การรับจ่ายเงินส่วนใหญ่จะควบคุมที่ส่วนราชการผู้เบิกวงเงินรับจ่ายผ่านมือหน่วยงานย่อยจะมีเพียงการจัดเก็บรายได้เล็กๆ น้อยๆ ในท้องที่ที่ดูแล หรือรายจ่ายเล็กๆ น้อยๆ ที่เป็นรายจ่ายประจำของบุคลากรในหน่วยงานย่อย เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าล่วงเวลา ฯลฯ การควบคุมโดยใช้สมุดเงินสดเล่มเดียวจึงมีความเหมาะสมเพราะผู้บริหารหน่วยงานย่อยไม่มีบทบาทในการบริหารควบคุมด้านการเงินโดยตรง

7. รูปแบบรายงานการเงินของหน่วยงานย่อยที่กระทรวงการคลังสั่งการให้ทุกส่วนราชการถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบันเป็นรายงานที่แสดงเพียงฐานะเงินสดที่มีอยู่ตามภาพที่ 5.2 ดังนี้

ชื่อหน่วยงานย่อย			
รายงานเงินคงเหลือประจำวัน			
ส่วนราชการ _____		อำเภอ _____	
ประจำวันที่ _____ เดือน _____ พ.ศ. _____			
รายการ	จำนวนเงิน	หมายเหตุ	
เงินสดในมือ			
เช็ค _____	ฉบับ		
ธนบัตร _____	ฉบับ		
ใบฝากฝาก _____	ฉบับ		
สัญญาซื้อขายเงิน _____	ฉบับ		
ใบเบิกเงินเพื่อจ่ายในราชการ _____	ฉบับ		
สมุดคู่ฝาก _____			
จำนวนเงิน (ตัวอักษร) _____			
ลงชื่อ _____			
หัวหน้าส่วนราชการ			
คณะกรรมการการเก็บรักษาเงิน ได้ตรวจนับเงินและพินิจดูตามต้นฉบับถูกต้องตามรายการข้างต้นแล้ว จึงได้รับทำกับบันทึกไว้เป็นต้นฉบับเพื่อ			
กรรมการ _____	กรรมการ _____	กรรมการ _____	
ข้าพเจ้าได้รับมอบหมาย ได้รับเงินและเอกสารตามต้นฉบับตาม พ.ศ. ๒๕๑๕ และได้รับทำขึ้นไว้แล้ว			
เมื่อวันที่ _____ เดือน _____ พ.ศ. _____	ลงชื่อ _____	ผู้รับเงิน _____	
	ลงชื่อ _____	หัวหน้าส่วนราชการ _____	
		ผู้มอบหมาย _____	

ชื่อหน่วยงานย่อย			
รายงานประเภทเงินคงเหลือ			
ประจำเดือน _____		พ.ศ. _____	
เงินคงประมาณ		จำนวนเงิน	
ใบเบิกเงินเพื่อจ่ายในราชการที่ _____	หมวด _____		
" " " " _____	หมวด _____		
" " " " _____	หมวด _____		
" " " " _____	หมวด _____		
" " " " _____	หมวด _____		
รวมเงินคงประมาณคงเหลือ			
เงินรายได้แผ่นดิน			
ประเภท _____			
" " " " _____			
" " " " _____			
รวมเงินรายได้แผ่นดินที่ติดกับคงเหลือ			
เงินนอกประมาณ			
ประเภท _____			
" " " " _____			
" " " " _____			
" " " " _____			
รวมเงินนอกประมาณคงเหลือ			
รวมทั้งสิ้น			
(ลงชื่อ) _____			
หัวหน้าหน่วยงานย่อย			
วันที่ _____			

ที่มา: คู่มือการบัญชีส่วนราชการและหน่วยงานย่อย สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง

ภาพที่ 5.2 รูปแบบรายงานการเงินของหน่วยงานย่อย

8. โดยที่ภาวะเศรษฐกิจได้ขยายตัวมาก สายงานการบริหารบริการภาครัฐก็ได้ขยายโครงสร้างหน้าที่ความรับผิดชอบไปมาก ที่เห็นได้ชัดคือ สายงานโรงเรียน โรงพยาบาล วิทยาลัย มีภารกิจการบริหารทั้งด้านกิจกรรม บุคลากรและการเงินที่สลับซับซ้อนขึ้น ผู้บริหารหน่วยงานเหล่านี้จำเป็นต้องมีระบบบริหารที่ทันสมัย มีข้อมูลที่ใช้ในเชิงบริหาร กำหนดนโยบายและตัดสินใจยกตัวอย่างเช่น

- **โรงพยาบาล** จำเป็นต้องทราบภาพรวมรายได้รายจ่าย ต้นทุนต่อหน่วยจำแนกตามลักษณะของการรักษาพยาบาล เพื่อประโยชน์ในการวางแผน กำหนดนโยบายและงบประมาณการรักษาพยาบาล ตลอดจนกำหนดทิศทางของการบริการสาธารณสุขโดยรวมที่เหมาะสมต่อไป
- **โรงเรียน หรือวิทยาลัย** จำเป็นต้องมีข้อมูลด้านรายได้ รายจ่าย ของการศึกษาแต่ละหลักสูตรและต่อนักศึกษา 1 คน เพื่อประโยชน์ในการวางแผนจัดทำงบประมาณ กำหนดนโยบายและทิศทางการลงทุนทางการศึกษาที่เหมาะสมเช่นเดียวกัน

ข้อมูลดังกล่าวข้างต้น จำเป็นต้องอาศัยระบบบัญชีที่ลงบันทึกข้อมูลที่จำเป็น และจัดทำรายงานในเชิงบริหารที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ระบบบัญชีหน่วยงานย่อยที่กำหนดให้ถือปฏิบัติในปัจจุบันไม่สามารถจะให้ข้อมูลดังกล่าวได้ และไม่เหมาะสมกับขนาดของหน่วยงานย่อยที่ขยายไปมาก หน่วยงานย่อยเหล่านี้จึงจำเป็นต้องรวบรวมข้อมูลทางด้านรายรับรายจ่ายนอกระบบมาทำการวิเคราะห์ กำหนดนโยบายและตัดสินใจ ตัวอย่างที่เห็นชัดคือ หน่วยงานกระทรวงสาธารณสุข ทำการศึกษาวิจัยด้านการคัดต้นทุนและการวัดประสิทธิภาพการบริการสาธารณสุขตลอดมา ในปัจจุบันได้ทำการศึกษาด้านการบริการสาธารณสุขว่าด้วยการเงินการคลังเพื่อสุขภาพในการให้บริการทางแพทย์โดยให้ประชาชนทุกคนต้องมีการประกันสุขภาพภาคบังคับและภาคสมัครใจ² ในการกำหนดนโยบายดังกล่าว จำเป็นต้องมีศึกษาทั้งด้านรายได้ รายจ่าย ต้นทุนค่าบริการเพื่อประกอบการตัดสินใจ ข้อมูลเหล่านี้ไม่มีในรายงานทางบัญชี กระทรวงสาธารณสุขจึงต้องกำหนดระบบการจัดเก็บข้อมูลเพื่อการบริหารโดยเฉพาะ แนวคิดนี้เป็นไปในทำนองเดียวกับความจำเป็นในการใช้ข้อมูลเพื่อการบริหารของสถานศึกษา ทั้งในระดับมัธยมศึกษาและอุดมศึกษาของกระทรวงศึกษาธิการเช่นกัน

9. ระบบบัญชีที่จำกัดในวงแคบเพียงควบคุมเม็ดเงินผ่านมือ นอกจากจะไม่ให้ข้อมูลฝ่ายบริหารเพียงพอแล้ว ยังทำให้ สตง. ไม่สามารถจะตรวจสอบการดำเนินงานหรือประเมินผลงานได้ เพราะลักษณะของข้อมูลและรายงานทางบัญชีไม่ส่งเสริมการตรวจสอบในเชิงผลงาน ความเห็นจาก สตง. ในเชิงประเมินผลงานในฐานะบุคคลภายนอกจึงไม่มี หรือมีก็เป็นเพียงการตรวจสอบเฉพาะกิจตามที่ได้รับมอบหมายจากรัฐบาล เช่น การตรวจสอบการทุจริตในกรณีขอคืนภาษีของกรมสรรพากร การตรวจสอบเพื่อเร่งรัดติดตามผลงานโครงการต่าง ๆ เป็นต้น

10. โปรแกรมสำเร็จรูปการบัญชีส่วนราชการไม่สามารถประยุกต์ใช้กับทุกส่วนราชการได้สมบูรณ์ ในช่วง 10 ปี ที่ผ่านมา ส่วนราชการต่างๆ ได้นำคอมพิวเตอร์เข้าช่วยในการทำงานมากขึ้น งานบันทึกบัญชีเป็นงานหนึ่งที่ได้มีการปรับเข้าสู่ระบบการลงบันทึกบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ ในระยะแรก ส่วนราชการต่างๆ จะต้องขอทำความเข้าใจกับกระทรวงการคลังเพื่อให้ความเห็นชอบในการบันทึกบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ ในปี 2534 กรมบัญชีกลางก็ได้จัดทำโปรแกรมสำเร็จรูประบบบัญชีส่วนราชการให้บริการแก่ส่วนราชการต่างๆ (ตามหนังสือที่ กค. 0507/083515 ลงวันที่ 7 มกราคม 2535) ผลปรากฏว่าส่วนราชการต่างๆ ไม่สามารถจะใช้โปรแกรมสำเร็จรูปดังกล่าวได้ทันที เนื่องจากยังขาดความสมบูรณ์และไม่ครอบคลุมถึงขอบเขตงานของส่วนราชการต่างๆ ได้ครบถ้วน ผลการสำรวจความเห็นจากส่วนราชการต่างๆ ณ ปี 2539 จึงยังคงมีปัญหาในทางปฏิบัติอยู่

11. การจัดทำโปรแกรมสำเร็จรูปให้เหมาะสมกับลักษณะการใช้จ่ายเงินและกิจกรรมของส่วนราชการต่างๆ ทั่วประเทศเป็นเรื่องยาก เนื่องจากขนาดของงบประมาณและกิจกรรมของส่วนราชการแตกต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น งบประมาณและกิจกรรมกรมชลประทานซึ่งมีวงเงินงบประมาณลงทุนและโครงการเป็นจำนวนมาก (ดูภาพที่ 4.1 ในบทที่ 4) จะมีการควบคุมทางบัญชียุ่งยากกว้างงบประมาณหรือกิจกรรมของส่วนราชการที่มีงานโครงการน้อยมาก เช่น กรมบัญชีกลาง ราชบัณฑิตสถาน สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เป็นต้น ซึ่งมีงบประมาณเป็นจำนวนมากแต่มีงบลงทุนน้อยหรือบางปีไม่มีเลย นอกจากนั้นยังมีข้อจำกัดด้านงบประมาณลงทุนในคอมพิวเตอร์ของแต่ละส่วนราชการมักจะไม่สามารถครอบคลุมถึงการบันทึกบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ในส่วนภูมิภาคเนื่องจากการจัดสรรงบประมาณลงทุนไม่เพียงพอ

12. ในปี พ.ศ. 2539 กรมบัญชีกลางได้มีหนังสือเวียนสั่งการที่ กค. 0528.2/ว 13 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2539 เรื่อง การบันทึกบัญชีส่วนราชการด้วยคอมพิวเตอร์ โดยมุ่งกระจายอำนาจให้ส่วนราชการที่มีความพร้อมที่จะนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการงานบัญชี ให้สามารถดำเนินการได้โดยไม่ต้องขอทำความเข้าใจกับกระทรวงการคลัง ทั้งนี้ ให้คงหลักการระบบบัญชีและรายงานที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้ โดยกรมบัญชีจะเปลี่ยนบทบาททำหน้าที่กำกับดูแล เสนอแนะ แก้ปัญหาและควบคุมหลักการบัญชีให้อยู่ในกรอบที่กำหนด บุคลากรของกรมบัญชีกลางจึงจำเป็นต้องได้รับการพัฒนาความรู้และประสบการณ์ในสอดคล้องกับนโยบายกระจายอำนาจเพื่อให้การบริหารและควบคุมระบบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นหลักที่ดีให้แก่ส่วนราชการ

13. เมื่อพิจารณาถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากระบบบัญชีของส่วนราชการแล้ว จะเห็นว่า สาเหตุของปัญหา เกิดจากระบบบัญชีที่กำหนดขึ้นให้ส่วนราชการถือปฏิบัติ เน้นการควบคุมรายละเอียดมาก ให้อำนาจในเชิงบริหารน้อย จึงทำให้มีการะในการจัดทำบัญชีมาก และใช้ประโยชน์น้อย มีความพยายามนำคอมพิวเตอร์ช่วยในการจัดทำบัญชี แต่ก็ประสบปัญหาด้านโปรแกรมระบบ และงบประมาณลงทุน ที่สำคัญคือ ขาดผู้เชี่ยวชาญที่จะให้คำแนะนำ หรือพัฒนาโปรแกรมบัญชี

เนื่องจากผู้ให้คำแนะนำต้องมีความรู้ทั้งด้านการบัญชีส่วนราชการและด้านการจัดทำบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์เป็นอย่างดี ปัญหาและความยุ่งยากจึงยังคงมีอยู่จนถึงปัจจุบัน

14. ข้อเสนอแนะ เพื่อให้การบัญชีส่วนราชการทำได้เร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้นภายใต้โครงสร้างระบบบัญชีที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน มีข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุง(ในระยะสั้น)ซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดในข้อ 15-18 ต่อไป ดังนี้

- ปรับปรุงรายงานการบัญชีส่วนราชการให้สั้น กระชับ
- จัดสรรงบประมาณเพื่อการพัฒนาโปรแกรมสำเร็จรูปการบัญชีส่วนราชการ
- ปรับปรุงระบบบัญชีหน่วยงานย่อย
- พัฒนาบุคลากรทางบัญชีให้มีความรู้ความสามารถในการจัดทำบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์

15. ปรับปรุงรายงานการบัญชีส่วนราชการให้สั้น กระชับ โดยปรับปรุงรายงานให้รวดเร็ว สั้น กระชับ เหมาะสำหรับผู้บริหาร ตามคู่มือการบัญชีส่วนราชการส่วนกลางและภูมิภาค พ.ศ. 2510 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ส่วนราชการต้องจัดทำรายงาน 2 ชุด เสนอหัวหน้าส่วนราชการและสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน โดยมีรายงานในส่วนกลาง จำนวน 14 รายงาน และในส่วนภูมิภาค จำนวน 15 รายงาน และรายงานรวมส่วนกลางและส่วนภูมิภาค 8 รายงานตามตารางที่ 5.2 ดังนี้

(ดูตารางที่ 5.2 ในหน้าถัดไป)

ตารางที่ 5.2 แสดงให้เห็นว่า รายงานที่คู่มือระบบบัญชีส่วนราชการกำหนดขึ้นมีเป็นจำนวนมากและลงลึกในรายละเอียดตามรหัสรายได้ รหัสรายจ่ายตามแผนงาน โครงการและหมวดรายจ่าย ซึ่งเป็นภาระในการจัดทำรายงานมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งหน่วยงานที่ทำบัญชีด้วยมือ (ดูรูปแบบรายละเอียดของรายงานในภาคผนวก 2.3) จึงเห็นควรปรับปรุง ดังนี้

- **เร่งรัดการจัดทำรายงานให้รวดเร็วขึ้น** จำนวนรายงานมีรายละเอียดมาก ทำให้การจัดทำรายงานไม่ทันตามกำหนด จึงไม่นำไปใช้ประโยชน์ หากเร่งรัดการจัดทำรายงานให้รวดเร็วขึ้นจะทำให้สามารถใช้ประโยชน์จากรายงานได้
- **ทำรายงานเสนอผู้ที่เกี่ยวข้องเท่าที่จำเป็น** รายงานที่จัดทำเสนอฝ่ายบริหารมีจำนวนมากเกินไป และลงลึกในรายละเอียด ไม่น่าสนใจ จึงควรจะลดการรายงานที่น่าเสนอผู้บริหารเฉพาะที่จำเป็น เช่น อาจจะเสนอเฉพาะรายงานยอดบัญชีแยกประเภททั่วไป

ซึ่งแสดงถึงการดำเนินการรับจ่ายเงินเรื่องต่าง ๆ ในภาพกว้างส่วนรายงานรายละเอียดประกอบอื่น ๆ หากมีปัญหาจึงจะเรียกดู เป็นต้น

- พัฒนารายงานเสนอผู้บริหารโดยแสดงเฉพาะจุดเด่น ข้อมูลจากรายงานยังไม่เคยมีการวิเคราะห์ปัญหาและเสนอแนะ ควรปรับปรุงและจัดทำรายงานที่แสดงเฉพาะจุดเด่น หรือจุดที่มีปัญหา รูปแบบของรายงานควรจะให้สั้น กระชับรัด นำอ่าน ใช้ภาพตาราง หรือกราฟประกอบ ข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะจากรายงานจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถตัดสินใจดำเนินการตามความเหมาะสมได้ทันที

ชื่อบัญชีแยกประเภท	ส่วนกลาง	ส่วนภูมิภาค	รวม
1. รายงานเงินคงเหลือประจำวัน ณ วันสิ้นเดือน	/	/	-
2. งบเทียบยอดเงินฝากธนาคาร ณ วันสิ้นเดือน	/	/	-
3. รายงานยอดบัญชีแยกประเภททั่วไป	/	/	/
4. รายงานฐานะเงินงบประมาณรายจ่าย	/	-	/
5. รายงานฐานะเงินงบประมาณรายจ่าย-ปีก่อน(ระบุปี)	/	/	/
6. รายงานเงินรายจ่ายตามแผนงาน งาน โครงการ-ปีปัจจุบัน	/	/	/
7. รายงานเงินรายจ่ายตามแผนงาน งาน โครงการ-ปีก่อน(ระบุปี)	/	/	/
8. รายงานเงินรายจ่ายงบกลาง-ปีปัจจุบัน	/	/	/
9. รายงานเงินรายจ่ายงบกลาง-ปีก่อน(ระบุปี)	/	/	/
10. รายงานเงินรายได้แผ่นดิน	/	/	/
11. รายงานลูกหนี้เงินอุดหนุนราชการ	/	/	-
12. รายงานลูกหนี้เงินยืมราชการ	/	/	-
13. รายงานลูกหนี้เงินนอกงบประมาณ	/	/	-
14. รายงานเงินนอกงบประมาณ	/	/	-
15. รายงานเงินประจำงวดส่วนจังหวัด	-	/	-
16. รายงานเงินให้กู้ยืม	-	/	-
รวมจำนวนรายงาน	14	15	8

ที่มา: คู่มือการบัญชีส่วนราชการและหน่วยงานย่อย รวบรวมโดยสำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง พ.ศ. 2539

ตารางที่ 5.2 รายละเอียดรายงานการบัญชีส่วนราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาค

16. จัดสรรงบประมาณเพื่อการพัฒนาโปรแกรมสำเร็จรูปการบัญชีส่วนราชการ การพัฒนาระบบบัญชีส่วนราชการเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ในปัจจุบัน ส่วนราชการส่วนใหญ่ทำเฉพาะในส่วนกลาง ซึ่งไม่ครบวงจรของระบบ จึงควรพิจารณาจัดสรรงบประมาณให้เพียงพอ โดยวางแผนพัฒนาอย่างต่อเนื่องทุกปี เพื่อให้การจัดทำบัญชีส่วนราชการด้วยคอมพิวเตอร์ครบวงจรและครอบคลุมทั้งส่วนกลางและภูมิภาค โดยส่วนราชการสามารถจะจ้างเหมาเอกชน เพื่อพัฒนาระบบการบันทึกบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ให้ครอบคลุมถึงการประมวลผลทั้งส่วนกลางและ

ส่วนภูมิภาค รวมถึงการจัดทำรายงานภาพรวมให้ครบถ้วน ซึ่งจะช่วยให้ข้อมูลทางบัญชีจัดทำได้รวดเร็ว และสามารถจะพัฒนาระบบรายงานในเชิงบริหารจากข้อมูลทางบัญชีไปใช้ได้ทันความต้องการต่อไปได้ ทั้งนี้ ผู้ที่เขียนระบบควรจะต้องมีความเข้าใจในระบบบัญชีส่วนราชการ และการใช้ประโยชน์ข้อมูลจากบัญชีในเชิงบริหารเป็นอย่างดี เพื่อให้ระบบที่ได้มีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล ระบบรายงานเพื่อการบริหารในอนาคตอาจจะต้องส่งเสริมให้ส่วนราชการแต่ละแห่งกำหนดขึ้นได้ตามความเหมาะสม เพราะปัญหาและความต้องการข้อมูลของส่วนราชการแต่ละแห่งไม่เหมือนกัน

17. **ปรับปรุงระบบบัญชีหน่วยงานย่อย** ในการสัมมนาเกี่ยวกับการปรับปรุงระบบบัญชีหน่วยงานย่อย ซึ่งกรมบัญชีกลางได้จัดให้มีขึ้นเมื่อ 23 สิงหาคม 2539 ร่วมกับผู้วิจัยนั้น เนื่องจากเห็นว่าหน่วยงานย่อยในปัจจุบันมีกิจกรรมการรับจ่าย นำส่งเงินมากกว่าระบบบัญชีหน่วยงานย่อยที่กระทรวงการคลังกำหนด ทำให้หน่วยงานย่อยของส่วนราชการหลายแห่งไม่สามารถจะถือปฏิบัติตามระบบบัญชีหน่วยงานย่อยได้สมบูรณ์ ในทางปฏิบัติที่ผ่านมาส่วนราชการต่างๆ ก็ได้ทำการปรับปรุงระบบให้สอดคล้องกับกิจกรรมของส่วนราชการที่มีเพิ่มมากขึ้น รวมทั้งทำให้ระบบง่ายและมีประโยชน์ในเชิงบริหารมากขึ้น โดยขอทำความเข้าใจกับกระทรวงการคลัง หน่วยงานย่อยที่กรมบัญชีกลางทำการสำรวจและขอความเห็นไปนั้นมีไม่น้อยกว่า 10,000 แห่ง จากแบบสอบถามที่ได้รับกลับมา จำนวน 7,565 แห่ง สามารถจำแนกได้ 3 ขนาด คือ

- หน่วยงานย่อยขนาดเล็ก มีบุคลากรไม่น้อยกว่า 10 คน
- หน่วยงานย่อยขนาดกลาง มีบุคลากรไม่น้อยกว่า 20 คน
- หน่วยงานย่อยขนาดใหญ่ มีบุคลากรมากกว่า 50 คน

หน่วยงานย่อยทั้ง 3 ขนาด มีกิจกรรมและงบประมาณต่างกันมาก ระบบบัญชีหน่วยงานย่อยจึงไม่เหมาะที่จะใช้ได้สำหรับหน่วยงานย่อยทุกขนาด ทำให้ผู้บริหารหน่วยงานย่อยต้องปรับระบบให้สอดคล้องกับขนาดของหน่วยงาน จึงก่อให้เกิดระบบบัญชีหน่วยงานย่อยหลายระบบขึ้น การควบคุมมาตรฐานระบบจึงยากขึ้น ปัญหานี้ กรมบัญชีกลางกำลังดำเนินการศึกษา เพื่อปรับปรุงและพัฒนาอยู่ในขณะนี้โดยมีนโยบาย ดังนี้

- **หน่วยงานย่อยขนาดเล็ก** หากปริมาณงานไม่มากก็อาจจะยกเว้นไม่ต้องทำระบบบัญชีหน่วยงานย่อย และให้การเบิกจ่ายผ่านหน่วยงานผู้เบิกโดยตรง (หน่วยงานย่อยไม่ต้องควบคุมเม็ดเงินที่ได้รับมาจากหน่วยผู้เบิก) เนื่องจากปัจจุบันระบบธนาคารมีสาขามากและให้บริการอย่างมีประสิทธิภาพ

- **หน่วยงานย่อยขนาดใหญ่** หากมีกิจกรรมและงบประมาณจำนวนมากก็ให้ยกระดับเป็นหน่วยงานผู้เบิก เพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการดำเนินงานมากขึ้น และการพัฒนาระบบคอมพิวเตอร์ช่วยในการบันทึกบัญชีจะทำได้ง่ายขึ้น เพราะทำเพียงระดับส่วนราชการผู้เบิกโดยไม่ลงไปถึงหน่วยงานย่อย
- **หน่วยงานย่อยที่ยังจำเป็นต้องมีฐานะคงเดิม** ก็ได้มีนโยบายที่จะปรับปรุงระบบบัญชีให้เหมาะสมและง่ายต่อการปฏิบัติ ส่วนใหญ่จะเป็นหน่วยงานในสังกัดกระทรวงมหาดไทย เช่น กรมการปกครอง ซึ่งมีหน่วยงานในอำเภอ กิ่งอำเภอและมีลักษณะการกระจายอำนาจการเงินการคลังแตกต่างจากส่วนราชการอื่น

ในการสัมมนาเกี่ยวกับการปรับปรุงระบบบัญชีหน่วยงานย่อย มีผู้แทนจากส่วนราชการหลายแห่ง ได้ดำเนินการปรับปรุงระบบบัญชีดังกล่าวแล้วอย่างค่อยเป็นค่อยไปแล้ว เช่น กรมสรรพากร กระทรวงศึกษาธิการ เป็นต้น ทั้งนี้เป็นเพราะผู้บริหารระดับสูงเห็นความสำคัญและต้องการพัฒนาและปรับปรุงงานอย่างจริงจัง การกิจนี้เจ้าหน้าที่ของสำนักบัญชี และตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลางในฐานะผู้กำกับดูแลส่งเสริม สนับสนุนและผลักดันให้การปรับปรุงให้เกิดผลเป็นรูปธรรมยังขาดประสิทธิภาพ เนื่องจากอัตรากำลังเจ้าหน้าที่ในหน่วยพัฒนาระบบมีไม่เพียงพอ ปัจจุบันมีเจ้าหน้าที่ดูแลเรื่องระบบบัญชีและการฝึกอบรมหน่วยงานย่อยและส่วนราชการทั่วประเทศเพียง 2 คน ดังนั้น หากปรับระบบการเบิกจ่ายซึ่งเดิมเบิกจ่ายผ่านหน่วยงานย่อยให้เบิกจ่ายผ่านธนาคารแทน ก็สามารถจะยกเลิกระบบบัญชีหน่วยงานย่อยได้ เป็นการลดภาระของเจ้าหน้าที่ทั้งในภาคส่วนราชการและกรมบัญชีกลางซึ่งมีเจ้าหน้าที่ไม่เพียงพอที่จะดูแลหน่วยงานย่อยอยู่แล้ว

ทั้งนี้ หากการพัฒนาระบบการเบิกจ่ายเงินของหน่วยงานย่อยผ่านธนาคารทำได้โดยไม่มีผู้ต่อต้านหรือคัดค้านและเป้าหมายของกรมบัญชีกลางมีความชัดเจนว่าต้องการจะลดภาระงานโดยยกเลิกระบบบัญชีหน่วยงานย่อยแล้ว ในฐานะผู้กำกับดูแลก็น่าจะผลักดันให้ส่วนราชการพิจารณา 2 ทางเลือก คือ ยกเลิก หรือ ยกระดับเป็นหน่วยงานผู้เบิก เท่านั้น โดยกรมบัญชีกลางจะต้องเข้าร่วมแก้ปัญหาและอุปสรรคที่อาจจะเกิดขึ้นกับส่วนราชการอย่างใกล้ชิด

18. **พัฒนาบุคลากรทางบัญชีให้มีความรู้ความสามารถในการทำบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์** หน่วยงานในสายการเงินและบัญชีทั้งในหน่วยงานกำกับดูแลและส่วนราชการยังขาดการพัฒนาความรู้ด้านคอมพิวเตอร์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหน่วยงานซึ่งทำหน้าที่วางระบบบัญชีส่วนราชการคือ สำนักบัญชีและตรวจสอบภายในกรมบัญชีกลาง จำเป็นจะต้องมีความรู้ในการวางระบบบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ มิฉะนั้นแล้วส่วนราชการต่างๆ จะขาดผู้ที่ให้คำปรึกษา แนะนำ เมื่อเกิดปัญหาการลงบันทึกบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ ดังนั้นรูปแบบการบรรยายการบัญชีส่วนราชการให้

แก่ส่วนราชการต่าง ๆ ทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคในอนาคต จะต้องเสริมความรู้และวิธีการทำบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์แก่ส่วนราชการต่าง ๆ ด้วย ดังนั้น การวางแผนพัฒนาบุคลากรในสำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน จึงจำเป็นจะต้องดำเนินการโดยเร่งด่วน เพื่อให้มีศักยภาพที่จะกำกับดูแลและวางระบบหรือปรับปรุงระบบบัญชีของส่วนราชการที่มีแนวโน้มจะต้องใช้คอมพิวเตอร์ทั้งหมดทั่วประเทศต่อไปได้ สำหรับส่วนราชการอื่นๆ หากสามารถจ้างเหมาเอกชนเขียนโปรแกรมสำเร็จรูปได้ ผู้รับจ้างมักจะให้การอบรมอยู่แล้วและเป็นงานระดับปฏิบัติการซึ่งง่ายกว่างานวางระบบบัญชีที่สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง รับผิดชอบดูแลอยู่

ปัญหาและข้อเสนอแนะด้านงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

1. ปัญหา การตรวจสอบภายในเป็นปัญหาในด้านระบบงานอย่างหนึ่ง เพราะงานตรวจสอบภายในที่กระทรวงการคลังรับผิดชอบดูแลนั้น แต่เดิมได้กำหนดไว้ในระเบียบการเก็บรักษาเงินและการนำเงินส่งคลังของส่วนราชการ พ.ศ. 2520 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ให้ส่วนราชการต่าง ๆ แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ในส่วนราชการ จำนวน 2-3 คน ขึ้นไป เป็นผู้ตรวจสอบภายใน โดยเจตนาหมายแต่ตั้งเดิมให้มีการสอบทานการใช้จ่ายเงินและรายงานให้หัวหน้าส่วนราชการทราบเพื่อแก้ไขให้ถูกต้อง ก่อนที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจะเข้าทำการตรวจสอบ
2. ในปี พ.ศ. 2519 กระทรวงการคลังได้ให้ความสำคัญของงานตรวจสอบภายใน โดยมุ่งที่จะให้เป็นเครื่องมือการควบคุมภายในที่สำคัญของหัวหน้าส่วนราชการใน การสอบทานการใช้จ่ายเงิน วิเคราะห์และเสนอแนะปัญหา ให้หัวหน้าส่วนราชการทราบ เพื่อพัฒนางานของส่วนราชการให้ทันสมัยและรัดกุมอยู่เสมอ คณะรัฐมนตรีก็ได้ให้ความเห็นชอบตั้งหน่วยตรวจสอบภายในขึ้นเป็นหน่วยงานอิสระขึ้นตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการตามข้อเสนอของกระทรวงการคลัง โดยให้สำนักงาน กพ. ดูแลด้านการจัดสรรอัตรากำลังและกำหนดตำแหน่ง กระทรวงการคลัง (กรมบัญชีกลาง) ดูแลด้านงานวิชาการตรวจสอบและการฝึกอบรม ซึ่งกระทรวงการคลังก็ได้จัดทำคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2521 เวียนสั่งการให้ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการให้เป็นแนวในการดำเนินการตรวจสอบ โดยจัดอบรมผู้ตรวจสอบภายในควบคู่กันไปด้วย³
3. ในด้านบุคลากรตรวจสอบภายในนั้น สำนักงานกพ. ก็ได้ทำการปรับระดับตำแหน่งของผู้ตรวจสอบภายในให้สูงขึ้น เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพการทำงานและลักษณะงานที่จะต้องตรวจสอบและรายงานผลการใช้จ่ายเงินของผู้ที่เกี่ยวข้องทุกระดับ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ระดับผู้บริหารของส่วนราชการซึ่งมีอำนาจในการอนุมัติการใช้จ่ายเงิน เช่น ผู้อำนวยการส่วน/ผู้อำนวยการกอง ผู้อำนวยการสำนัก หรือระดับรองอธิบดี หรือ อธิบดี เป็นต้น

โดยที่ลักษณะของงานตรวจสอบภายในเป็นงานที่ละเอียดอ่อน มีผลกระทบต่อผู้ปฏิบัติในวงกว้าง ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องเก่งงาน มีวิสัยทัศน์และคุณวุฒิ ตลอดจนยังต้องมี

มนุษย์สัมพันธ์ที่ดีด้วย ปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นได้มีการปรึกษาหารือระหว่างผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการต่าง ๆ เพื่อหาทางแก้ไข โดยเฉพาะอย่างยิ่งปัญหาการ ไม่ได้รับการสนับสนุนในการปรับระดับตำแหน่งของผู้ตรวจสอบภายในให้เหมาะสมเท่าที่ควร จึงได้มีการรวมตัวกันก่อตั้งชมรมผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อช่วยเหลือผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการทั้งในด้านการพัฒนาทางวิชาการ ระดับตำแหน่ง และอัตราค่าจ้างที่ไม่เพียงพอ

4. ในปี พ.ศ. 2534-ปัจจุบัน กระทรวงการคลังได้ให้ความสำคัญต่องานตรวจสอบภายในมากขึ้น เนื่องจากได้กระจายอำนาจการเบิกจ่ายเงินให้หัวหน้าส่วนราชการเพิ่มขึ้น จึงจำเป็นที่จะต้องอาศัยผู้ตรวจสอบภายในช่วยหัวหน้าส่วนราชการในการสอบทานการใช้จ่ายเงินรวมถึงเสนอแนะเพื่อปรับปรุงงานให้ดีขึ้น กระทรวงการคลังได้มีการดำเนินการด้านบริการวิชาการ และด้านการกำกับดูแลติดตามผลในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- หนังสือสั่งการที่ กค. 0510/ว 56 ลงวันที่ 17 เมษายน 2534 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน สั่งการให้หัวหน้าส่วนราชการสั่งการผู้ตรวจสอบภายในให้ดูแลในเรื่องการกระจายอำนาจการเบิกจ่ายเงินจากคลังและรายงานให้หัวหน้าส่วนราชการทราบ ตลอดจนเสนอแนะระบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพภายใต้การกระจายอำนาจ
- หนังสือด่วนที่สุดที่ กค. 0510/ว 57 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2536 เรื่อง การตรวจสอบติดตามและประเมินผลการดำเนินงานและการใช้จ่ายเงินงบประมาณ โดยสั่งการให้เป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่จะต้องทำการตรวจสอบและรายงานให้หัวหน้าส่วนราชการทราบเพื่อติดตามเร่งรัดการใช้จ่ายเงินให้มีประสิทธิภาพตามมติคณะรัฐมนตรี
- กำหนดระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2535 (ภาคผนวก 5.1) โดยกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในขั้นตอนการดำเนินการตรวจสอบ ตลอดจนความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อเป็นบรรทัดฐานให้ผู้ตรวจสอบภายในรับไปปฏิบัติ ในระเบียบฯ กำหนดให้กรมบัญชีกลางรับผิดชอบดูแลในด้านการกำหนดมาตรฐานและคู่มือการตรวจสอบภายในเวียนสั่งการให้ส่วนราชการต่าง ๆ ถือปฏิบัติ
- กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายใน กระทรวงการคลังได้กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในสั่งการให้ส่วนราชการต่าง ๆ ถือปฏิบัติจนถึงปัจจุบันจำนวน 6 ฉบับ ดังนี้

- ◆ ฉบับที่ 1 มาตรฐานการตรวจสอบภายใน สั่งการวันที่ 9 มิถุนายน พ.ศ. 2536

- ◆ ฉบับที่ 2 มาตรฐานการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน สั่งการเมื่อวันที่ 9 มิถุนายน 2536
- ◆ ฉบับที่ 3 มาตรฐานการรายงาน สั่งการเมื่อวันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2536
- ◆ ฉบับที่ 4 มาตรฐานการวางแผนการตรวจสอบและแผนงานตรวจสอบ สั่งการเมื่อวันที่ 7 กรกฎาคม พ.ศ. 2537
- ◆ ฉบับที่ 5 มาตรฐานการทำการกระดะทำการ สั่งการเมื่อวันที่ 7 กรกฎาคม พ.ศ. 2537
- ◆ ฉบับที่ 6 มาตรฐานการติดตามผลการตรวจสอบ สั่งการเมื่อวันที่ 7 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2540

มาตรฐานเหล่านี้จะกำหนดกรอบและรายละเอียดที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องดำเนินการให้ถูกต้องตามหลักวิชาการ ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะต้องนำไปใช้ในการวางแผนกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบในรายละเอียดในแต่ละเรื่องที่จะทำการตรวจสอบต่อไป ทั้งนี้กรมบัญชีกลางได้จัดทำคู่มือปฏิบัติตามมาตรฐานแต่ละฉบับเผยแพร่ ให้ผู้ตรวจสอบภายในใช้เป็นแนวทางในการทำงานต่อไปได้ตามมาตรฐานดังกล่าว จนถึงปัจจุบันได้จัดทำคู่มือการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในสั่งการให้ถือปฏิบัติเมื่อ 2 เมษายน 2539 และมีแผนจัดทำคู่มือการรายงานผลการตรวจสอบ และคู่มืออื่นๆ เผยแพร่ต่อไป

5. ในการสำรวจปัญหาด้านการตรวจสอบภายในของส่วนราชการในช่วงปี พ.ศ. 2533 และ ปี พ.ศ. 2539 มีปัญหาสรุปได้ตามตารางที่ 5.3 ดังนี้

ปัญหาเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน	สำรวจ เมื่อ 2533	สำรวจ เมื่อ 2539
คู่มือการตรวจสอบภายในควรปรับปรุงให้ครอบคลุมถึงเทคนิคการตรวจสอบในแต่ละเรื่องพร้อมตัวอย่าง	---	-
การให้บริการด้านวิชาการของกรมบัญชีกลางยังไม่เพียงพอ	---	---
ปัญหาในด้านการขอคำแนะนำกรณีมีปัญหาในทางปฏิบัติ	---	---
การฝึกอบรมและสัมมนาผู้ตรวจสอบภายในมีน้อยไป	---	---
หัวหน้าส่วนราชการไม่ได้ให้ความสำคัญและไม่ใช้งาน	---	---
อัตรากำลังน้อยเกินไปและระดับตำแหน่งของผู้ตรวจสอบต่ำ	---	-
หนังสือเวียนสั่งการได้รับไม่ครบถ้วนและล่าช้า	---	-

(สัญลักษณ์ --- หมายถึง ขณะทำการสำรวจยังมีปัญหาในทางปฏิบัติอยู่)

ตารางที่ 5.3 สรุปปัญหาข้อขัดข้องในทางปฏิบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

6. วิเคราะห์ปัญหา ปัญหางานด้านการตรวจสอบภายในมีมากทั้งในหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยปฏิบัติ สาเหตุหลักของปัญหาสรุปได้ดังนี้

- **ความยากของงาน** เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการกำหนดมาตรฐานและคู่มือการตรวจสอบภายในขาดประสบการณ์ เนื่องจากเป็นวิชาการที่ยากยังไม่มีหน่วยงานทำงานด้านวิชาการเพื่อกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในในภาครัฐบาลเป็นการเฉพาะ ซึ่งแตกต่างจากภาคเอกชนที่มีการเผยแพร่วิชาการดังกล่าวกว้างขวาง โดยหน่วยงานผู้ควบคุมวิชาชีพบัญชีในภาคเอกชนทำหน้าที่ศึกษาและปัจจุบันมีสำนักงานคณะกรรมการผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (กบช.) สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยดูแลอยู่ หน่วยงานดังกล่าวได้จัดทำเอกสารวิชาการรวมถึงจัดสัมมนาและฝึกอบรม แลกเปลี่ยนความเห็นระหว่างผู้ปฏิบัติในภาคเอกชน ดังนั้น เมื่อผู้ปฏิบัติมีปัญหาในการตรวจสอบ หรือเมื่อมีเทคนิคการตรวจสอบใหม่ๆ เกิดขึ้น ผู้ตรวจสอบในภาคเอกชนสามารถจะศึกษาจากเอกสารเผยแพร่ต่างๆ รวมทั้งการเข้ารับการอบรมกับสำนัก อบรมต่างๆ ได้อย่างกว้างขวาง ในขณะที่ภาคราชการ คือ กรมบัญชีกลาง ในฐานะผู้รับผิดชอบดูแลงานตรวจสอบภายในภาคราชการ ไม่สามารถจะทำให้มีประสิทธิภาพได้เท่าเทียมภาคเอกชน เพราะขาดการสนับสนุนทั้งด้านบุคลากรงบประมาณ และการพัฒนาคนซึ่งเป็นเรื่องสำคัญสำหรับงานนี้ ประกอบกับองค์กรภาครัฐเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร แนวคิดและเป้าหมายในการตรวจสอบจึงแตกต่างกับภาคเอกชน ซึ่งมุ่งทำธุรกิจเพื่อกำไร เทคนิคและวิชาการตรวจสอบงานภาครัฐ จึงมีความยากและละเอียดอ่อนมากกว่าภาคเอกชน ภายใต้สภาพการบริหารในปัจจุบัน งานตรวจสอบภายในภาครัฐจะมีประสิทธิภาพจึงประกอบด้วย

- ◆ **หน่วยงานกำกับดูแลเข้มแข็ง** บุคลากรกรมบัญชีกลางจะต้องมีความรู้ความสามารถในด้านวิชาการตรวจสอบ เพื่อกำหนดมาตรฐานและคู่มือการตรวจสอบภายในที่เหมาะสม ปฏิบัติได้ รวมถึงให้การฝึกอบรม ร่วมแก้ปัญหาด้านคนและระบบตลอดจนจัดทำเอกสารเผยแพร่ให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการให้เพียงพอ
- ◆ **ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการเข้มแข็ง** งานตรวจสอบเป็นงานในเชิงคุณภาพที่ต้องอาศัยความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบ เพราะไม่สามารถจะกำหนดคู่มือปฏิบัติที่แน่นอนได้ คู่มือปฏิบัติเป็นเพียงกำหนดแนวทางให้ผู้ตรวจสอบไปประยุกต์ใช้ เนื่องจากปัญหาของส่วนราชการแต่ละแห่งไม่เหมือนกัน แผนการตรวจสอบจึงแตกต่างกัน ผู้ตรวจสอบภายในของส่วน

ราชการจึงต้องมีความสามารถที่จะประยุกต์หลักการตามมาตรฐานและคู่มือให้เหมาะสมกับกระทรวงสอของส่วนราชการแต่ละแห่ง มีความสามารถที่จะนำปัญหาที่ตรวจพบมาพิจารณา อีกทั้งยังต้องมีตามความสามารถที่จะนำปัญหาที่ตรวจพบมาพิจารณาเสนอแนะเพื่อปรับปรุงที่จะเสนอแนะเพื่อปรับปรุง แก้ไข พัฒนางานของส่วนราชการให้มีประสิทธิภาพและเป็นที่ยอมรับทั้งฝ่ายบริหารและฝ่ายปฏิบัติการ

- **ผู้บริหารไม่เข้าใจและไม่ให้ความสนใจเท่าที่ควร** ผู้บริหารทั้งในหน่วยงานกำกับดูแลและหัวหน้าส่วนราชการไม่ได้ให้ความสำคัญกับงานตรวจสอบภายในเท่าที่ควร เพราะเป็นงานที่ไม่เกี่ยวกับนโยบายที่จะต้องทำโดยเร่งด่วนหรือต้องเสนอความเห็นต่อรัฐมนตรีหรือคณะรัฐมนตรี ดังนั้น ในสายตาของผู้บริหารจะให้ความสำคัญเป็นลำดับสุดท้ายหรือไม่ให้ความสำคัญเลย เพราะเป็นงานที่ต้องใช้เวลา ไม่ทำก็ได้ เห็นผลงานช้า ลักษณะงานเป็นงานส่งเสริม สนับสนุนซึ่งสามารถจะจัดการได้โดยไม่ต้องใช้อำนาจของรัฐมนตรีหรือคณะรัฐมนตรี ประกอบกับองค์กรของรัฐเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร ผู้บริหารมิได้มีจิตสำนึกของความเป็นเจ้าขององค์กรดังเช่นในภาคธุรกิจ ในสภาพเช่นนี้ ทำให้ผู้ที่ทำงานในสายงานตรวจสอบภายในทั้งในหน่วยงานกำกับดูแลและในส่วนราชการ มี 2 ประเภท ประเภทแรก คือ ผู้ที่ทำงานด้วยใจรักและต้องการพัฒนาตนเองโดยไม่ท้อถอย (ซึ่งมีน้อยลงตามลำดับ) และประเภทที่ 2 คือ ผู้ที่ไม่ทำหรือไม่คิดอะไรเลย แต่ทำงานให้ผ่านพ้นไปในแต่ละวันตามหน้าที่เพราะทำไปแล้วก็ไม่มีใครให้ความสนใจ งานในสายงานนี้จึงไม่มีอนาคต ไม่มีอำนาจ ขาดความก้าวหน้าในหน้าที่การงาน ขาดการส่งเสริมและสนับสนุนให้มีความรู้ความสามารถทันกับการเปลี่ยนแปลงของกิจกรรมในภาครัฐที่มีการปรับปรุงและพัฒนาไปมาก ขาดขวัญและกำลังใจ ขาดความรู้ความสามารถและความกระตือรือร้นที่จะทำงานให้ได้ดี บุคลากรจึงขาดความสุขหรือความสนุกในการทำงานในที่สุด ปัญหานี้วันจะยิ่งมีมากขึ้น หากปล่อยให้บุคลากรในสายงานนี้เคยชินกับการทำงานโดยไร้ทิศทาง ไร้ซึ่งความคั่งริเริ่มสร้างสรรค์และพัฒนาแล้ว การแก้ไขในภายหลังอาจจะสายเกินไปและอาจจะต้องปฏิรูปทั้งระบบแล้วเริ่มต้นใหม่
- **อัตรากำลังไม่สมดุลกับงานและขาดการพัฒนา** ในที่นี้จะหมายถึงการกำหนดตำแหน่ง อัตรากำลังที่ได้รับจัดสรร และการปรับระดับตำแหน่งรวมถึงแผนและกลไกที่กำหนดเพื่อส่งเสริมและพัฒนาบุคลากรด้านนี้

- ◆ ในหน่วยงานของส่วนราชการ มีอัตรากำลังไม่เพียงพอกับปริมาณงานที่ได้รับผิดชอบ อีกทั้งสำนักงาน ก.พ. ยังกำหนดระดับตำแหน่งไม่เหมาะสมกับงาน

ซึ่งต้องเข้าตรวจสอบงานของผู้ที่มีตำแหน่งสูงกว่า ระดับตำแหน่งของผู้ตรวจสอบภายในมีความสำคัญ เพราะผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการไม่มีอำนาจเช่นเดียวกับผู้ตรวจสอบภายนอก ดังเช่น สตง. ฉะนั้น การเข้าทำการตรวจสอบหรือเสนอแนะความเห็นใดๆ ในหน่วยงาน นอกจากจะต้องมีความรู้ความสามารถ มีบุคลิกภาพที่ดีรวมถึงมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดีแล้ว ระดับตำแหน่งของหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในก็มีความสำคัญมาก เพราะวัฒนธรรมการยอมรับฟังความเห็นหรือข้อเสนอแนะในหน่วยงานภาครัฐยังเป็นระบบที่ให้ความสำคัญ หรือให้ความสำคัญกับผู้มีอาวุโสและผู้ที่มีตำแหน่งสูงกว่า ฉะนั้น หากผู้ตรวจสอบภายในไม่มีระดับตำแหน่งที่เหมาะสมและไม่มีอาวุโส นอกเหนือจากต้องมีความรู้ความสามารถแล้ว การยอมรับในผลการตรวจสอบจะมีน้อยและไม่ได้รับความร่วมมือในที่สุด ผู้ตรวจสอบภายในจะทำงานยากยิ่งขึ้นและท้อถอยในที่สุด

- ◆ ในหน่วยงานกำกับดูแลหรือกรมบัญชีกลาง ปัจจุบันสำนักงาน กพ. ได้กำหนดตำแหน่ง และจัดสรรอัตรากำลังให้แก่สายงานวิชาการตรวจสอบภายในให้แก่กรมบัญชีกลางมากขึ้น แต่โดยที่ขาดบุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์ เกือบจากเจ้าหน้าที่ที่ทำงานอยู่ในหน่วยงานตรวจสอบภายในส่วนใหญ่ไม่เคยสัมผัสงานด้านปฏิบัติในภาคส่วนราชการ อีกทั้งยังขาดการดูแลและพัฒนาหรือเสริมความรู้ทางด้านวิชาการอย่างต่อเนื่อง เพราะเป็นงานที่ผู้บริหารให้ความสำคัญน้อยกว่างานด้านนโยบาย หรืองานประจำอื่นๆ ที่จะต้องทำให้เสร็จทันกำหนดเวลา สายงานนี้จึงขาดการพัฒนาตลอดมา เมื่อเปรียบเทียบกับอัตรากำลังที่มีอยู่กับการกิจที่ดูแลอยู่ในฐานะเป็นแกนนำทางวิชาการที่จะต้องศึกษาวิจัยเพื่อกำหนดมาตรฐานและเทคนิคการตรวจสอบด้านต่างๆ ตลอดจนภารกิจในการฝึกอบรมบุคลากรด้านตรวจสอบภายในทั้งประเทศแล้ว ยังขาดความสมดุลทั้งด้านปริมาณและคุณภาพของบุคลากรอยู่มาก เมื่อหน่วยงานกำกับดูแลอ่อนแอ หน่วยงานปฏิบัติก็ย่อมจะอ่อนแอตามไปด้วย

6. ข้อเสนอแนะ ภายใต้นโยบายและโครงสร้างของภารกิจงานตรวจสอบภายในซึ่งอยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของสำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง ในด้านวิชาการ ได้ตั้งคณะทำงานประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิในมหาวิทยาลัยและหน่วยงานเอกชนมาช่วยให้คำแนะนำในการร่างมาตรฐานการตรวจสอบและคู่มือปฏิบัติเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน ปัญหาที่ตามมาคือการอบรมและชี้แจงเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในของส่วนราชการให้เข้าใจและนำไปประยุกต์หรือปฏิบัติ เพราะเจ้าหน้าที่ของกรมบัญชีกลางส่วนใหญ่ไม่มีประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบแต่ต้องรับผิดชอบงานดังกล่าวย่อมจะเกิดปัญหาทั้งด้านกรมบัญชีกลางผู้สั่งการ (ผู้อบรม) และ

ส่วนราชการผู้ปฏิบัติ (ผู้เข้ารับการอบรม) ความยากของงานจึงไม่สอดคล้องกับบุคลากรที่มีอยู่ หากไม่มีการปรับปรุง อาจจะขาดการยอมรับและขาดความเชื่อถือจากส่วนราชการได้ ในขณะที่เดียวกันเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในของส่วนราชการก็อาจขาดการยอมรับจากผู้บริหารและผู้รับตรวจของส่วนราชการเช่นกัน จึงน่าที่จะต้องพิจารณาปรับปรุงโดยเร่งด่วน ดังนี้

- **พัฒนาด้านวิชาการตรวจสอบภายในให้แก่บุคลากร** เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน จำเป็นที่จะต้องได้รับการพัฒนาเพื่อเพิ่มพูนความรู้ในเรื่องวิชาการและเทคนิค การตรวจสอบที่ได้พัฒนาเปลี่ยนแปลงไปมากในปัจจุบัน รวมถึงการตรวจสอบด้วย คอมพิวเตอร์ หากไม่มีความรู้และประสบการณ์เพียงพอ การตรวจสอบภายในจะ บรรลุผลสำเร็จยากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งหน่วยงานกำกับดูแล จะต้องมีความ เข้มแข็งทั้งด้านวิชาการ ด้านปฏิบัติการ และให้การเผยแพร่ความรู้อย่างทั่วถึง จึงจะ ทำให้งานตรวจสอบภายในทั้งประเทศโดยรวมมีประสิทธิภาพ
- **จ้างหรือขอความช่วยเหลือด้านผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบภายในภาครัฐ** อาจจะ จากหน่วยงานช่วยเหลือในต่างประเทศมาช่วยวางรากฐานงานและฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ ของกรมบัญชีกลางเพราะเทคนิคการตรวจสอบในปัจจุบันได้มีการพัฒนาไปมากเพื่อ ลดความเสี่ยงในการจัดการการเงินและใช้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือของ ผู้บริหารในการควบคุม ดูแล คุ้มครองทรัพย์สินของรัฐและเสนอแนะเพื่อให้มีการ จัดการที่ดี (Good Governance)
- **ผู้บริหารให้การสนับสนุน** ผู้บริหารทั้งในหน่วยงานกำกับดูแลและส่วนราชการต้องให้ ความสำคัญ และร่วมแก้ปัญหา เพื่อให้บุคลากรมีกำลังใจที่จะทำงานที่ยากนี้ให้เป็น ผลสำเร็จ โดยจะต้องเห็นความสำคัญของงาน ให้ผู้ตรวจสอบภายในมีบทบาทในการ เข้ารับฟังนโยบาย วางแผนงานและระดมความคิดในการแก้ปัญหาเพื่อให้มีวิสัยทัศน์ ที่กว้างขวางยิ่งขึ้น ตลอดจนสนับสนุนหรือให้ความช่วยเหลือแก่ผู้ตรวจสอบภายใน เมื่อประสบปัญหาในการเข้าตรวจสอบหรือไม่ได้รับความร่วมมือ และให้ความสำคัญ ต่อการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่เพื่อนำความรู้ใหม่ๆ มาช่วยฝ่ายบริหารในการสอบทานการ ทำงานติดตามหรือประเมินผลงาน
- **สนับสนุนและให้ความร่วมมือแก่ชมรมผู้ตรวจสอบภายใน** ชมรมผู้ตรวจสอบภายใน เป็นศูนย์กลางในการพบปะหารือของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งสมควรจะให้การ สนับสนุนโดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการระดมความคิดเห็นในเชิงปรับปรุงพัฒนา จะ ทำได้ง่ายและตรงตามความต้องการ หากกรมบัญชีกลางให้การสนับสนุนและเข้าร่วม เป็นสมาชิกในชมรมนี้ ก็จะได้ประโยชน์ ใกล้ชิดกับปัญหาที่เกิดขึ้น การพิจารณา ปรับปรุงแก้ไขจะเป็นไปอย่างถูกทิศทางมากขึ้น

- สำนักงาน กพ. เห็นความสำคัญและให้การสนับสนุน ปัญหาด้านความก้าวหน้าและความมั่นคงในหน้าที่การงานจำเป็นจะต้องแก้ไขควบคู่ไปกับการพัฒนาบุคลากรในสายงานนี้ จึงจะมีบุคลากรที่มีคุณภาพเพียงพอที่จะผลักดันงานตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพ สำนักงาน กพ. จึงควรให้ความสำคัญและให้การสนับสนุน โดย
 - ◆ ร่วมกับกรมบัญชีกลาง สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ชมรมผู้ตรวจสอบภายใน พิจารณากำหนดลักษณะงาน สายงาน และกรอบอัตราค่าจ้างที่เหมาะสม ของงานตรวจสอบภายในเพื่อให้มีคุณภาพทั้งด้านวิชาการและปฏิบัติการในหน่วยงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ
 - ◆ กำหนดระดับตำแหน่งหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในให้เหมาะสมอย่างน้อย ต้องเทียบเท่าหรือสูงกว่าหน่วยงานภายในส่วนราชการที่เข้าตรวจ เพื่อให้ผู้รับตรวจมีความเกรงใจและความร่วมมือยิ่งขึ้น
 - ◆ ติดตามผลด้านคุณภาพการทำงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างต่อเนื่องตลอดจนศึกษาหาสาเหตุของปัญหาและดำเนินการแก้ไขร่วมกับกรมบัญชีกลาง
 - ◆ มีมาตรการหรือระบบจูงใจให้บุคลากรที่เก่งมากของส่วนราชการอยากเข้ามาทำงานในหน่วยตรวจสอบภายในมากขึ้น เพราะที่ผ่านมามูลค่าการจะเลือกหรือเต็มใจย้ายเข้าทำงานในหน่วยงานนี้เป็นลำดับสุดท้าย
 - ◆ ปรับบทบาทของหน่วยงานตรวจสอบภายในให้ทำหน้าที่ให้คำปรึกษาเสนอแนะเพื่อแก้ปัญหา มากกว่าตรวจสอบหาข้อผิดพลาดทางการเงินการบัญชีเพียงด้านเดียว
- ส่งเสริมสนับสนุนให้สายงานที่รับผิดชอบงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการเข้าร่วมกับสมาคมหรือชมรมผู้ตรวจสอบภายในภาครัฐของต่างประเทศ เพื่อแลกเปลี่ยนความรู้และประสบการณ์ในการปรับปรุงและพัฒนาตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพและมีความเป็นสากล ทั้งนี้จำเป็นต้องพัฒนาด้านภาษาและเทคโนโลยีสารสนเทศแก่บุคลากรควบคู่กันไปด้วย

เชิงอรรถท้ายบท

- ¹ พูลนิจ ปิยะอนันต์ , การประยุกต์หลักการบัญชีต้นทุนในภาครัฐบาล , วารสารนักบัญชี สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย , ปีที่ 40 ฉบับที่ 3 เมษายน-กรกฎาคม 2537 หน้า 66-77
- ² สำนักงานโครงการวิจัยรับภาคตรวจสอบเข้าสู่ยุคโลกาภิวัตน์, เอกสารประกอบการสัมมนาทางวิชาการ เรื่อง การเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารจัดการสาธารณสุข วันพฤหัสบดี ที่ 12 มิถุนายน 2540 ,หน้า 19
- ³ หนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีที่ สว.0201/ว.78 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2519 และหนังสือ กระทรวงการคลังที่ ก.ค.0502/12399 ลงวันที่ 24 เมษายน 2521

บทที่ 6**ปัญหาและข้อเสนอแนะด้านบุคลากรและระบบสารสนเทศ****ปัญหาและข้อเสนอแนะด้านบุคลากร**

1. การดำเนินการปรับปรุงแก้ไขด้านการเงินการบัญชีดังกล่าวแล้วในบทที่ 4 และ 5 เพียงด้านเดียวโดยไม่คำนึงถึงการแก้ไขปัญหามูลฐานด้านการเงินการบัญชีควบคู่กันไปด้วยย่อมไม่สามารถจะพัฒนาหรือปรับปรุงงานให้บรรลุเป้าหมายนโยบายภาครัฐในปัจจุบันที่เน้นส่งเสริมงานวิชาการ ติดตามและประเมินผลงาน ผลงานด้านปฏิบัติการด้านการเงินการบัญชีและลดขนาดขององค์กรภาครัฐลงไปได้ ดังนั้น การพัฒนาประสิทธิภาพระบบบริหารการเงินการบัญชีภาครัฐจึงต้องให้ความสำคัญต่อการพัฒนาบุคลากรและระบบสารสนเทศควบคู่กันไปด้วยเสมอ
2. บุคลากรด้านการเงินการบัญชี (รวมถึงตรวจสอบภายใน) ที่ได้กล่าวถึงในที่นี้ประกอบด้วยสองกลุ่มหลัก ซึ่งปัญหาและข้อเสนอแนะของแต่ละกลุ่มจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในหัวข้อต่อไปคือ
 - บุคลากรของส่วนราชการ หมายถึง บุคลากรด้านการเงินการบัญชี และตรวจสอบภายในที่ปฏิบัติงานในส่วนราชการผู้เบิก
 - บุคลากรในหน่วยกำกับดูแล(กรมบัญชีกลาง) หมายถึง บุคลากรด้านการเงินการบัญชีที่ปฏิบัติงานด้านกำกับดูแลบริหารและควบคุมการใช้จ่ายเงินภาครัฐ คือ หน่วยงานกรมบัญชีกลาง

บุคลากรของส่วนราชการ

1. บุคลากรด้านการเงินการบัญชีของส่วนราชการ ทำงานด้านปฏิบัติการเป็นส่วนใหญ่ กล่าวคือ การบริหารและควบคุมการเบิกจ่ายเงินจะเป็นไปตามกฎระเบียบที่กระทรวงการคลังกำหนด ในกรณีที่มีข้อขัดข้องในทางปฏิบัติ หรือ ไม่สามารถปฏิบัติตามได้ กฎหมาย หรือระเบียบการคลังกำหนดให้นำปัญหาดังกล่าวขออนุมัติ ขอรื้อหรือขอทำความตกลงกับกระทรวงการคลัง ในด้านการฝึกอบรม บุคลากรเหล่านี้ได้รับการอบรมจากเจ้าหน้าที่ของกรมบัญชีกลางโดยส่วนราชการจัดเองและเชิญวิทยากรจากกรมบัญชีกลาง หรือ ส่งเจ้าหน้าที่เข้ารับการอบรมกับโครงการฝึกอบรมที่กรมบัญชีกลางจัดขึ้นเป็นประจำทุกปี บุคลากรด้านการเงินการบัญชีของส่วนราชการยังไม่ได้รับการพัฒนาหรือฝึกอบรมให้ทำงานในเชิงคิด ริเริ่ม สร้างสรร และพัฒนา เพราะต้องปฏิบัติ

ตามกรอบที่กระทรวงการคลังกำหนด นโยบายกระจายอำนาจการเงินการคลังให้ส่วนราชการต่าง ๆ ดูแล จะพลิกบทบาทของบุคลากรด้านการเงินการบัญชีของส่วนราชการให้ปฏิบัติงานคล้ายคลึงกับผู้อำนวยการฝ่ายการเงินการบัญชี (Chief Financial Officer-CFO) ในภาคเอกชน ซึ่งมีความสำคัญต่อองค์กรมากในอนาคต

2. **ปัญหา** ในการสำรวจถึงปัญหาด้านการเงินการบัญชีในปี พ.ศ. 2539 เปรียบเทียบกับปัญหาที่สำรวจในปีพ.ศ.2533 ปรากฏว่า มีปัญหาด้านบุคลากรรวมถึงการฝึกอบรมเพิ่มมากขึ้นสรุปได้ตามตารางที่ 6.1

ปัญหาด้านบุคลากรและการฝึกอบรม	สำรวจ ปี 2533	สำรวจ ปี 2539
อัตรากำลังไม่เพียงพอเมื่อเทียบกับปริมาณงานที่เพิ่มขึ้น	-	***
การฝึกอบรมให้เจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการยังไม่ทั่วถึง	***	***
วุฒิการศึกษาของเจ้าหน้าที่ต่ำ	-	***
หัวหน้าส่วนราชการมักมองไม่เห็นความสำคัญ	***	***
เจ้าหน้าที่ขาดขวัญกำลังใจและขาดความก้าวหน้าในหน้าที่การงาน	-	***

สัญลักษณ์ *** หมายถึง ยังมีปัญหาอยู่ในปีที่ทำการสำรวจ

ตารางที่ 6.1 สรุปปัญหาบุคลากรด้านการเงินการบัญชีของส่วนราชการ

3. **วิเคราะห์ปัญหา** ปัญหาที่เกิดขึ้นน่าจะมาจากสาเหตุต่าง ๆ ดังนี้

- **นโยบายการบริหารด้านการเงินและบัญชีเปลี่ยนไป** ในช่วง 10 -15 ปีที่ผ่านมา มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญสำหรับเจ้าหน้าที่การเงินการบัญชีของส่วนราชการ ดังนี้
 - ◆ **ปี พ.ศ. 2525** มีการเปลี่ยนแปลงระบบงบประมาณแบบแสดงรายการเป็นระบบงบประมาณแบบแผนงาน งาน โครงการ ในปี พ.ศ. 2525 วงเงินงบประมาณประจำปีของแต่ละส่วนราชการสูงขึ้นมาก รายละเอียดของงานโครงการ เพิ่มมากขึ้น ปริมาณการควบคุมจึงมีมากขึ้นตามไปด้วย ลักษณะงานที่เพิ่มขึ้นมักจะเป็นงานด้านปฏิบัติการ สำนักงาน ก.พ.กำหนดตำแหน่งบุคลากรที่รับเข้าทำงานด้านนี้ถ้าไม่ใช่หัวหน้างาน มักจะมีคุณวุฒิต่ำกว่าระดับปริญญาตรี (ปวช. หรือ ปวส.)
 - ◆ **ปี พ.ศ. 2535** กระทรวงการคลังได้มีนโยบายผ่อนคลายนกฎหมายและระเบียบการคลัง โดยกระจายอำนาจการเบิกจ่ายเงินให้หัวหน้าส่วนราชการ อีกทั้งยังมีนโยบายแปรรูปกิจกรรมของรัฐบางประเภท รวมทั้งการปรับข้อ

ระบบการทำงานให้รวดเร็วและคล่องตัว บทบาทของบุคลากรด้านการเงินการบัญชีจึงได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่เน้นงานปฏิบัติการด้านเดียว เป็นการทำงานด้านวิชาการมากขึ้น เพราะต้องมีการวินิจฉัย เสนอแนะ เสนอความเห็นต่อหัวหน้าส่วนราชการ ก่อนที่จะดำเนินการอนุมัติ ภารกิจเหล่านี้จำเป็นต้องอาศัยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในการพัฒนาและปรับปรุงระบบงาน กำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆ ควบคู่ไปกับการปฏิบัติที่เคยทำอยู่และไม่ได้ลดลง เจ้าหน้าที่การเงินและบัญชีของส่วนราชการส่วนใหญ่จึงยังไม่คุ้นเคยกับงานด้านการกำหนดหลักเกณฑ์ที่กระทรวงการคลังได้กระจายอำนาจไปให้ อีกทั้งคุณสมบัติของเจ้าหน้าที่ไม่สอดคล้องกับภาระหน้าที่ความรับผิดชอบที่เปลี่ยนแปลงไป จึงก่อให้เกิดปัญหาความไม่พร้อมของเจ้าหน้าที่ดังข้อมูลที่ได้ทำการสำรวจมา

- การฝึกอบรมเจ้าหน้าที่การเงินการบัญชียังเน้นด้านปฏิบัติ วิทยากรกรมบัญชีกลาง ยังมุ่งฝึกอบรมด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบของกระทรวงการคลังเป็นส่วนใหญ่ ยังไม่มีการจัดหลักสูตรฝึกอบรมหรือสัมมนาเพื่อให้ความรู้แก่ส่วนราชการต่างๆ ด้านการวิเคราะห์ กำหนดหลักเกณฑ์หรือหลักการที่กระทรวงการคลังเคยกำหนดอยู่ก่อนที่จะมีการกระจายอำนาจ รวมถึงแนวคิดการพัฒนาระบบงาน เพื่อให้บุคลากรของส่วนราชการเข้าใจวิธีการและนำไปประยุกต์ใช้ในการบริหารการเงินการบัญชีของส่วนราชการด้วยตนเองต่อไป

4. ข้อเสนอแนะ เพื่อคลี่คลายปัญหาเกี่ยวกับบุคลากรด้านการเงินการบัญชี ของส่วนราชการจำเป็นที่จะต้องมีการดำเนินการ ดังนี้

- วางแผนบุคลากรด้านการเงินและบัญชี สำนักงาน กพ. ส่วนราชการ และกระทรวงการคลัง ควรจะร่วมกันพิจารณาเพื่อกำหนดทิศทางและอนาคตของงานบริหารการเงินการบัญชีของส่วนราชการว่าจะไปในทิศทางใด เพื่อจะได้วางแผนจัดสรร โยกย้าย พัฒนาบุคลากร รองรับงานให้เหมาะสมกับหน้าที่ ความรับผิดชอบ และลักษณะงานของส่วนราชการที่จะเปลี่ยนแปลงไป

ผู้บริหารการเงินในภาครัฐกิจ (Chief Financial Officer) จะมีบทบาทและมีความสำคัญต่อการบริหารงานขององค์กรมาก สำหรับในภาคราชการนั้น ผู้อำนวยการกองคลังจะมีบทบาทมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับนโยบายกระจายอำนาจของกระทรวงการคลัง ดังเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา หลังจากที่มีรัฐบาลและรัฐสภามีนโยบายให้ปฏิรูประบบบริหารการเงินการบัญชีในปี ค.ศ. 1990 รัฐสภาก็ได้ให้ความสำคัญต่อดำรงตำแหน่งนี้มาก โดยได้ตรากฎหมายเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ดำเนินการ

ฝ่ายการเงินการบัญชีภาครัฐ (Chief Financial Officer Act - CFO Act) ขึ้น กำหนดให้ผู้อำนวยการกองคลังของส่วนราชการต่างๆ มีหน้าที่จัดระบบบริหารการเงินการบัญชีที่มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานที่กำหนด และจัดทำรายงานการเงินที่มีการตรวจสอบรับรองโดยผู้ตรวจสอบบัญชีเหมือนภาคธุรกิจ รายงานการเงินของส่วนราชการต่างๆ จะนำมาจัดทำรายงานการเงินรวมของประเทศเสนอรัฐบาลและรัฐสภาใช้ประโยชน์ในการบริหารต่อไป ทั้งนี้ให้เริ่มจัดทำรายงานการเงินประจำปี ค.ศ. 1996 ตามมาตรฐานรายงานที่กำหนดขึ้นใหม่ส่งผู้ตรวจสอบบัญชีตรวจสอบรับรองให้เสร็จสิ้นภายในปี ค.ศ. 1997 และส่งข้อมูลการเงินการบัญชีที่ตรวจสอบรับรองแล้วผ่านศูนย์เครือข่ายไปยังกระทรวงการคลัง (Treasury Department) เพื่อทำงบการเงินรวมทั้งประเทศให้เสร็จสิ้นภายในปี ค.ศ. 1998¹ การปฏิรูประบบการเงินการบัญชีของสหรัฐในครั้งนี้ เป็นการปฏิรูปโครงสร้างระบบบริหารทั้งระบบ โดยกระจายอำนาจการบริหารด้านการเงินและการบัญชีไปให้หัวหน้าส่วนราชการดูแลทั้งหมด กระทรวงการคลังทำหน้าที่กำกับดูแล บริหารเงินสด ติดตามและประเมินผลการใช้จ่ายเงินของส่วนราชการ ตลอดจนกำหนดมาตรฐานรายงานการเงิน มาตรฐานด้านการควบคุมภายใน และมาตรฐานการบัญชีให้ส่วนราชการต่างๆ นำไปประยุกต์ปฏิบัติให้เป็นไปตามมาตรฐาน เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการบริหารองค์การที่ดี (Good Governance) นโยบายเช่นนี้ต้องการผู้อำนวยการกองคลังและบุคลากรปฏิบัติงานในกองคลังที่มีความคิด ริเริ่ม มีความรู้ความสามารถสูงมาก

ดังนั้น การวางแผนบุคลากรของรัฐบาลไทยจำเป็นต้องมีการประสานงานกันระหว่างกระทรวงการคลัง ส่วนักงาน ก.พ. และส่วนราชการ เพื่อกำหนดนโยบายและทิศทางของระบบและนโยบายการบริหารการเงินการบัญชีภาครัฐในอนาคตให้ชัดเจน เสียก่อน เพราะการพัฒนาบุคลากรต้องใช้เวลา

- **ฝึกอบรมและพัฒนาบุคลากร** เมื่อวางแผนบุคลากรด้านการเงินการบัญชีแล้ว จำเป็นที่จะต้องวางแผนการฝึกอบรมและพัฒนาเจ้าหน้าที่ให้เหมาะสมกับงานที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เจ้าหน้าที่ที่เคยทำงานด้านปฏิบัติการ มีความรู้ต่ำกว่าระดับปริญญาตรีและไม่เคยทำงานด้านวิชาการมาก่อน จำเป็นต้องพัฒนาบุคลากรเหล่านี้ให้มีคุณสมบัติสูงขึ้น เพื่อให้มีความสามารถทำงานที่มีลักษณะเป็น วิชาการมากขึ้นได้ นโยบายส่งเสริมให้ข้าราชการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อปรับวุฒิได้ การจัดฝึกอบรมและพัฒนาเจ้าหน้าที่เพื่อเสริมความรู้และประสบการณ์ในส่วนที่ขาดหรือไม่ทันสมัย ตลอดจนการสร้างนิสัยการทำงาน และจิตสำนึกของบุคลากรด้านการเงินการบัญชีของส่วนราชการให้มีความกระตือรือร้น ตั้งตัวในการทำงาน เพื่รองรับงานบริหารการเงินการบัญชีของส่วนราชการเต็มรูปแบบจากการกระจายอำนาจของ

กระทรวงการคลังในอนาคต จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่จะต้องวางแผนดำเนินการเพื่อไม่ให้มี ปัญหาในอนาคต

- สร้างขวัญกำลังใจในการทำงาน ผู้อำนวยการกองคลังของส่วนราชการไม่มีโอกาส เข้าร่วมวางแผนหรือกำหนดนโยบาย หรือมีโอกาสน้อยมาก เพราะทำงานบริการเป็น ส่วนใหญ่ จึงขึ้นอยู่กับหัวหน้าส่วนราชการว่า จะให้ความสำคัญกับหน่วยงานการเงิน การบัญชีมากน้อยเพียงใด ทำให้เจ้าหน้าที่ด้านการเงินการบัญชีขาดวิสัยทัศน์ในการ ทำงานเพราะไม่มีโอกาสได้ร่วมวางแผน หรือกำหนดนโยบายโดยรวมของกรม การ พัฒนาระบบงานเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายและทันต่อสิ่งที่จึงทำได้ยาก และขาดการ ยอมรับ โอกาสก้าวหน้าในหน้าที่การงานจึงมีน้อยกว่าสายงานอื่นๆ ที่ทำงานด้าน นโยบาย ดังนั้น หัวหน้าส่วนราชการจำเป็นต้องให้ความสำคัญและสร้างขวัญกำลังใจแก่บุคลากรเหล่านี้ โดยให้บุคลากรเหล่านี้เข้ามีส่วนร่วมและมีบทบาทในการ วางแผน กำหนดนโยบาย ตลอดจนมีโอกาที่จะเป็นผู้บริหารระดับสูงมากขึ้นเท่า เทียมกับสายงานนโยบายและแผนของกรม เพราะแนวโน้มในอนาคต เมื่อมีการ กระจายอำนาจมากขึ้น ผู้อำนวยการกองคลังจะมีบทบาทในด้านการบริหารการเงิน การบัญชีของส่วนราชการสูงมาก

บุคลากรในหน่วยกำกับดูแล (กรมบัญชีกลาง)

1. ปัญหาบุคลากรของกรมบัญชีกลาง มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนกว่าปัญหาบุคลากรด้านการ เงินการบัญชีของส่วนราชการ หรืออาจจะต้องวางแผนปรับปรุงแก้ไขเป็นลำดับแรกในฐานะ ผู้ทำหน้าที่เป็นหน่วยงานกำกับดูแลนโยบายและแผนด้านการเงินการบัญชีภาครัฐ หากบุคลากร ในหน่วยงานกำกับดูแลเข้มแข็ง จะช่วยให้การบริหารงานของส่วนราชการดีตามไปด้วย สภาพการ ทำงานของกรมบัญชีกลางในปัจจุบันมุ่งภารกิจด้านปฏิบัติการมากกว่าด้านวิชาการ เมื่อเปรียบ เทียบกับภารกิจในอดีตแล้ว เห็นได้ชัดเจนว่าหน่วยงานนี้อ่อนแอลง สวนทบกับนโยบายรัฐบาลที่ ต้องการความรวดเร็ว ทันสมัยทางด้านวิชาการและเทคโนโลยี ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น รุมเร้าให้มีการปฏิรูประบบงานภาครัฐเพื่อตอบสนองความต้องการของภาวะเศรษฐกิจ สังคมที่เปลี่ยนแปลง ไปอย่างรวดเร็ว

ในการสุ่มสำรวจหนังสือเวียน หรือหนังสือสั่งการด้านการเงินการบัญชีที่กรมบัญชีกลาง ดำเนินการในช่วง ปี พ.ศ. 2537 , พ.ศ. 2538 และ พ.ศ. 2539 ลงเผยแพร่ในวารสารกรม บัญชีกลาง(ภาคผนวกที่ 6.1) โดยให้น้ำหนักความยากง่ายตามภาระงานของกรมบัญชีกลางซึ่ง ประกอบด้วยงาน 3 ลักษณะ คือ

- งานคิด ริเริ่ม สร้างสรรค์ วางโครงสร้าง (ยากมาก)
- งานอนุมัติ ตอบข้อหาหรือให้ความตกลง กำหนดหลักเกณฑ์การเบิกจ่าย (ยาก)
- งานปฏิบัติการด้านควบคุมการเบิกจ่ายเงินตามฎีกา (ง่าย)

น้ำหนักของผลงานที่ทำในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา เปรียบเทียบกับอดีตและเป้าหมายในอนาคตที่ควรจะเป็น สรุปได้ตามตารางที่ 6.2 ดังนี้

การบริหารงานกรมบัญชีกลาง	บุคลากร	ความสำคัญ			ความ ระดับ ขาด
		อดีต (%)	ปัจจุบัน (%)	อนาคต (%)	
1. การกำหนดและพัฒนากฎหมายและระเบียบคลัง	นักกฎหมาย	50	10	80	ขาด มาก
2. การกำหนดและพัฒนาระเบียบบัญชีส่วนราชการ	วิชาการบัญชี				
3. การกำหนดและพัฒนากระบวนการตรวจสอบภายใน	วิชาการบัญชี				
4. การศึกษาวิจัยเพื่อกำหนดนโยบายการบริหารการคลัง	วิชาการคลัง				
5. การติดตามประเมินผลการใช้เงินงบประมาณแผ่นดิน	วิชาการคลัง				
6. การกำหนดหลักเกณฑ์และอัตราค่าใช้จ่ายประเภทต่าง ๆ	วิชาการคลัง	50	90	20	ขาด
7. การตอบข้อหาหรือให้ความตกลงกับกระทรวงการคลัง	วิชาการคลัง				
8. การฝึกอบรม กฎ ระเบียบ บัญชี และตรวจสอบภายใน	วิชาการคลัง				
9. การตรวจสอบและสั่งจ่ายเงินงบประมาณแผ่นดิน	ปฏิบัติการ	100	100	20-50	ง่าย

ที่มา: วิเคราะห์ลักษณะงานปัจจุบันจากหนังสือเวียนด้านกฎหมายและระเบียบการคลัง ที่เผยแพร่ในวารสารกรมบัญชีกลาง พ.ศ. 2537 พ.ศ. 2538 และ พ.ศ. 2539

- เป็นงานที่จัดตั้งคณะกรรมการขึ้นกำหนดมาตรฐานและหลักการ

ตารางที่ 6.2 สรุปภารกิจ ความยากของงานและน้ำหนักงานที่ปฏิบัติ

2. ตารางที่ 6.2 วิเคราะห์และสรุปมาจากหนังสือเวียนด้านกฎหมาย ระเบียบการคลังและการบัญชี ที่ได้ลงเผยแพร่ในวารสารกรมบัญชีกลาง ตลอดจนการสอบถามจากผู้ปฏิบัติงานในเชิงแนวคิดการปฏิบัติงานปัจจุบัน สรุปได้ว่า ภารกิจที่กรมบัญชีกลางดำเนินการอยู่ในขณะนี้ประกอบด้วยงานหลัก 2 ลักษณะ คือ

- งานวิชาการ เป็นงานที่ต้องใช้นักวิชาการตามวิชาชีพ ลักษณะงานมีทั้งยากมากและไม่ยากนัก ดังนี้
 - ◆ ด้านควบคุมหรือปรับปรุงโครงสร้างระบบบริหารการเงินการบัญชีภาครัฐ ระดับของงานยากมาก เป็นงานคิด ริเริ่ม วิจัยและพัฒนา ในทางปฏิบัติต้องทำการศึกษาปรับปรุงให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจสังคม ที่มีขอบเขตกว้างขวางและไร้พรมแดนมากขึ้น เช่น การปรับปรุงระบบบำเหน็จบำนาญ การปรับปรุงระบบคำรักษาพยาบาลเข้าสู่ระบบประกันสุขภาพ เป็นต้น

- ◆ **ด้านวิเคราะห์ ปรับปรุง พัฒนาภายใต้โครงสร้างเดิม** ระดับของงานเป็นการพิจารณาปรับปรุงเฉพาะเรื่อง หรือเฉพาะจุดที่มีปัญหา เช่น การปรับปรุงอัตราค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ให้ทันกับภาวะเศรษฐกิจรวมถึงการตอบข้อหารือให้ความตกลงเรื่องที่ส่วนราชการร้องขอ เป็นงานวิชาการลักษณะงานประจำ (ยาก)
- **งานปฏิบัติการด้านการบริการเบิกจ่ายเงิน** เป็นงานด้านปฏิบัติการซึ่งไม่ต้องใช้ความรู้ทางด้านวิชาการเนื่องจากปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ หรือคู่มือที่กำหนด (ง่าย) เช่น งานตรวจสอบสั่งจ่ายเงิน งานอนุมัติลายมือชื่อผู้เบิก ผู้เบิกแทน งานอนุมัติใบกันเงินไว้เบิกเหลื่อมปี เป็นต้น

การให้นำหนักความยากของงานตามตารางที่ 6.2 สรุปได้ดังนี้

- **แต่เดิมนั้น** นโยบายการบริหารและควบคุมทางการเงินการบัญชีที่กรมบัญชีกลางดูแลอยู่จะครอบคลุมทั้งงานด้านวิชาการอย่างมาก ยาก และงานปฏิบัติการควบคู่กันไป โดยมีหน่วยงานวิชาการและปฏิบัติการแยกจากกันชัดเจน งานวิชาการมีศูนย์รวมอยู่ในส่วนกลาง สำหรับในส่วนภูมิภาค (คลังจังหวัด) จะทำงานด้านปฏิบัติการ คือ ควบคุมการเบิกจ่ายเงิน ให้เป็นไปตามหนังสือสั่งการหรือคู่มือปฏิบัติจากส่วนกลาง ในส่วนของงานวิชาการ ผู้บริหารในอดีตได้ให้ความสำคัญ ทั้งด้านวิจัยและพัฒนา โครงสร้าง ควบคู่กับด้านส่งเสริม สนับสนุน และฝึกอบรม โดยมีการประสานงานอย่างใกล้ชิดระหว่างสายงานวิชาการที่ทำงานด้านศึกษาปรับปรุงโครงสร้าง(กองระบบบัญชีและการคลัง) และสายงานวิชาการที่ทำงานด้านตอบข้อหารือ หรืออนุมัติตามปกติ (กองอนุมัติ) นำนั้หนักการให้ความสำคัญของงานพัฒนาโครงสร้าง : งานตอบข้อหารือให้ความตกลงคลัง ประมาณร้อยละ 50:50 บุคลากรในสายวิชาการที่ทำงานด้านปรับปรุงและพัฒนาโครงสร้างส่วนใหญ่เป็นนักเรียนทุนรัฐบาล จะได้รับมอบหมายให้ทำงานด้านคิด ริเริ่ม กำหนดนโยบายและแผนพัฒนาระบบการเงินการบัญชี บุคลากรเหล่านี้เป็นบุคลากรกลุ่มคุณภาพที่ได้รับการส่งเสริมเพื่อให้เป็นผู้บริหารระดับสูงในอนาคต ทั้งนี้ จะมีแผนการสร้างบุคลากรที่มีคุณภาพเหล่านี้อย่างต่อเนื่อง โดยขอจัดสรรทุนรัฐบาลให้บุคลากรไปศึกษาต่อ และกลับมารับราชการกับกรมบัญชีกลางทุกปี งานด้านวิจัยพัฒนาเพื่อสนับสนุนงานบริหารและควบคุมจึงดำเนินการควบคู่กันไปอย่างต่อเนื่องและมีความเข้มแข็งมาก
- **ปัจจุบัน** นโยบายการทำงานเน้นด้านการให้บริการเบิกจ่ายเงิน(งานปฏิบัติการ) ควบคู่กับงานวิชาการด้านตอบข้อหารือ ให้ความสำคัญคลัง หรืออนุมัติเฉพาะเรื่อง

โดยที่ภาระงานมีมากขึ้น บุคลากรขาดการพัฒนาด้านวิชาการและการวางรากฐานงาน แต่เน้นด้านการแก้ปัญหาเฉพาะหน้า หรือปรับปรุงงานที่เป็นอยู่ให้สอดคล้องกับนโยบายมากกว่าการศึกษาเพื่อวางแผนพัฒนาโครงสร้างระบบบริหารในระยะยาว การศึกษาด้านศึกษาเพื่อปรับปรุงกฎหมาย ระเบียบ ระบบบัญชีในเชิงโครงสร้างจึงไม่ได้ทำอย่างจริงจัง นำหนักการทำงานระหว่างงานวิชาการด้านโครงสร้าง : งานวิชาการด้านตอบข้อหารือให้ความตกลงคลัง เท่าที่สุ่มสำรวจจากหนังสือเวียนสั่งการย้อนหลัง 3 ปี อยู่ในระดับประมาณร้อยละ 10:90 แสดงให้เห็นว่านักวิชาการส่วนใหญ่ที่ไม่ได้อยู่ในสายงานตรวจสอบสั่งจ่ายเงินทำงานด้านปรับปรุงอัตราค่าใช้จ่าย ตอบข้อหารือ และอนุมัติเรื่องที่ส่วนราชการร้องขอเป็นเฉพาะเรื่อง นำหนักงานพัฒนาโครงสร้างระบบจึงลดลงมาก เมื่องานด้านศึกษา วิจัยและพัฒนาลดน้อยลง แผนการส่งเสริมสนับสนุนบุคลากรด้านทุนรัฐบาลก็ได้ยกเลิกไปด้วย เนื่องจากฝ่ายบริหารไม่ให้ความสำคัญ อีกทั้งยังไม่มีนโยบายส่งเสริมสนับสนุนเพื่อรักษาบุคลากรระดับคุณภาพที่มีอยู่ ข้าราชการซึ่งได้รับทุนรัฐบาลจึงลาออก หรือย้ายไปปฏิบัติงานในหน่วยงานอื่นเป็นจำนวนมาก งานวิชาการด้านพัฒนาโครงสร้างจึงขาดการพัฒนา

- สำหรับในอนาคต ภายใต้สภาวะแวดล้อมในปัจจุบัน นโยบายการบริหารด้านการเงินการบัญชี จำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงโดยลดงานด้านปฏิบัติการให้เหลือน้อยที่สุด หรือไม่มีเลย และมุ่งทำงานด้านกำหนดนโยบาย กำกับดูแล ซึ่งเป็นงานวิชาการด้านพัฒนาโครงสร้าง คาดว่าในอนาคตสัดส่วนงานวิชาการด้านการกำหนดมาตรฐานโครงสร้างระบบงาน : งานวิชาการด้านการตอบข้อหารือหรือให้ความตกลงคลัง (ซึ่งได้มีการกระจายอำนาจไปมากแล้วในขณะนี้) ควรจะอยู่ในระดับร้อยละประมาณ 80:20 ในขณะที่ปริมาณงานด้านปฏิบัติการเบิกจ่ายเงิน ตรวจสอบใบสำคัญสั่งจ่ายเงินควรจะลดลงเหลือประมาณร้อยละ 50 (เนื่องจากระบบการตรวจสอบสั่งจ่ายเงินได้เปลี่ยนแปลงไปจากการตรวจสอบใบสำคัญในรายละเอียดก่อนจ่าย เป็นการจ่ายเงินตามฎีกาขอเบิกเงินโดยไม่ต้องแนบใบสำคัญ) และมีความเป็นไปได้ว่านโยบายการบริหารการเบิกจ่ายเงินของส่วนราชการในอนาคตจะกระจายอำนาจให้ส่วนราชการบริหารด้านตรวจสอบและจ่ายเงินเอง โดยกรมบัญชีกลางจะจ่ายเงินให้ส่วนราชการเป็นงวดตามแผนการเงิน (โดยยกเลิกการอนุมัติเงินประจำงวดของสำนักงบประมาณ) ภาระงานในหน่วยงานตรวจสอบสั่งจ่ายเงินของกรมบัญชีกลางและคลังจังหวัดจะลดลงมากหรือไม่มีเลย (งานด้านปฏิบัติการอาจจะลดลงจากระดับร้อยละ 50 เหลือร้อยละ 10-20 หรือ ศูนย์) สภาพองค์กรในอนาคตจะมีบุคลากรด้านปฏิบัติการเหลือเป็นจำนวนมาก และขาดแคลนบุคลากรด้านวิชาการเป็นจำนวนมากเช่นกัน

ดังนั้น ในการที่จะผลักดันนโยบายการกระจายอำนาจการเงินการคลังให้บรรลุเป้าหมายที่วางไว้ ภายใต้อุปสรรคที่มีทักษะการทำงานเชิงปฏิบัติการมากกว่างานวิชาการที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน การวางแผนพัฒนาและจัดการบุคลากรในหน่วยงานกรมบัญชีกลางซึ่งเป็นหน่วยงานกำกับดูแลจึงเป็นสิ่งสำคัญมาก เป็นงานที่ยากมากและต้องใช้เวลา ต้องมีแผนพัฒนาบุคลากรทุกระดับที่ชัดเจนและต่อเนื่อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการสร้างผู้บริหารระดับสูงและระดับกลาง จากการทำงานพิจารณางานที่ระดับล่างเสนอมา เช่น อนุมัติเงินส่งจ่ายตามอำนาจ เป็นผู้บริหารที่ต้องมีทักษะมีความรู้ มีศักยภาพในการบริหารงานโดยใช้วิชาการนำงานปฏิบัติการ เพื่อให้เกิดการคิดนำ ริเริ่มและพัฒนาจากระดับบนสู่ระดับล่างด้วย

3. ปัญหา เมื่อวิเคราะห์ถึงปัญหาของงาน สัดส่วนน้ำหนักความสำคัญของงาน และบุคลากรที่กรมบัญชีกลางดูแลอยู่ในขณะนี้ ควบคู่กับปัญหาบุคลากรด้านการเงินการบัญชีของส่วนราชการซึ่งเป็นหน้าที่ที่กรมบัญชีกลางจะต้องดูแลในฐานะผู้กำกับดูแลแล้ว กล่าวได้ว่า กรมบัญชีกลางมีบทบาทที่สำคัญในการกำหนดอนาคตของบุคลากรด้านการเงินการบัญชีทั้งภายในกรมบัญชีกลางและหน่วยงานการเงินการบัญชีของส่วนราชการทั่วประเทศ บุคลากรที่จะรับผิดชอบดูแลงานเหล่านี้ได้ ต้องเป็นบุคลากรที่มีคุณวุฒิ วิทยุฒิ ประสบการณ์ มีวิสัยทัศน์ มีภาวะผู้นำทางความคิดและมีความตั้งใจที่จะผลักดันงานใหญ่ให้เป็นผลสำเร็จ ขณะนี้กรมบัญชีกลางจึงประสบปัญหาด้านบุคลากรที่จะต้องพิจารณาดำเนินการปรับปรุงแก้ไขโดยเร่งด่วน ดังนี้

- บุคลากรปฏิบัติงานด้านวิชาการไม่เพียงพอ นโยบายของกรมบัญชีกลางได้เริ่มเปลี่ยนแปลงจากการทำงานด้านปฏิบัติการเป็นการทำงานด้านวิชาการมากขึ้น ในขณะที่ไม่สามารถจะเพิ่มอัตรากำลังหรือจัดหาบุคลากรที่มีคุณวุฒิที่เหมาะสมได้ เนื่องจากข้อจำกัดของนโยบายการบรรจุข้าราชการและการควบคุมอัตรากำลังภาครัฐ บุคลากรที่มีอยู่จึงทำงานปฏิบัติการ หรืองานวิชาการในลักษณะงานประจำที่ต้องทำให้เสร็จสิ้นวันต่อวันเป็นส่วนใหญ่ จากข้อมูลบุคลากรของกรมบัญชีกลางจำแนกตามคุณวุฒิ (ตามตารางที่ 4.4 ที่ได้กล่าวถึงแล้วในบทที่ 4) หากนำมาวิเคราะห์หลังเลิกไปถึงสัดส่วนผู้ที่ทำงานด้านปฏิบัติการ (ส่วนใหญ่เป็นผู้ที่มีคุณวุฒิต่ำกว่าปริญญาตรี) และวิชาการ (ส่วนใหญ่ต้องมีคุณวุฒิปริญญาตรีหรือสูงกว่า) ทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค เพื่อให้เห็นภาพของการกระจายบุคลากรที่ทำงานในส่วนกลางและภูมิภาค เปรียบเทียบกับภาระงานตามตารางที่ 6.3

วุฒิการศึกษา	พ.ศ. 2528 (๗)			พ.ศ. 2533 (๗)			พ.ศ. 2540 (ณ มิถุนายน 2540)		
	ส่วนกลาง	ภูมิภาค	รวม	ส่วนกลาง	ภูมิภาค	รวม	ส่วนกลาง	ภูมิภาค	รวม
ต่ำกว่าปริญญาตรี	76	98	90	67	93	61	53	66	62
ปริญญาตรี	19	2	9	30	7	17	43	31	36
ปริญญาโท	3	-	1	3	-	2	4	1	2
ปริญญาเอก	0	-	0	0	-	0	0	-	0
รวม	100	100	100	100	100	100	100	100	100
รวม (คน)	1,057	1,423	2,480	1,246	1,619	2,867	1,210	1,920	3,130

ที่มา : ภาคสถิติ หนังสือที่ระลึกครบ 70 และ 100 ปี กรมบัญชีกลาง และกองการเจ้าหน้าที่ กรมบัญชีกลาง

ตารางที่ 6.3 เปรียบเทียบบุคลากรสายวิชาการและปฏิบัติการของกรมบัญชีกลาง

ตารางที่ 6.3 แสดงให้เห็นถึงร้อยละของบุคลากรระหว่างด้านปฏิบัติการและวิชาการ จะเห็นได้ว่าบุคลากรกรมบัญชีกลางมีคุณวุฒิระดับปริญญาตรีมากขึ้น (ส่วนใหญ่ศึกษาด้วยตนเองเพื่อปรับวุฒิ เพราะในช่วง 10 ปีที่ผ่านมากรมบัญชีกลางไม่มีนโยบายและไม่ได้รับการจัดสรรงบประมาณเพื่อพัฒนาหรือยกระดับการศึกษาของบุคลากรแต่ประการใด) โดย

- ◆ หน่วยงานส่วนกลาง มีสัดส่วนบุคลากรที่มีคุณวุฒิสูงกว่าปริญญาตรี ร้อยละ 22 ร้อยละ 33 และร้อยละ 46 ของบุคลากรทั้งสิ้น ในปี 2528 2533 และ 2539 ตามลำดับ
- ◆ หน่วยงานในส่วนภูมิภาค มีบุคลากรที่มีคุณวุฒิสูงกว่าปริญญาตรี ร้อยละ 2 ร้อยละ 7 และ ร้อยละ 32 ในปี 2528 2533 และ 2540 ตามลำดับ

ณ มิถุนายน 2540 กรมบัญชีกลาง มีสัดส่วนนักวิชาการระดับปริญญาตรี ปริญญาโทและปริญญาเอกประมาณร้อยละ 38 (ปริญญาตรีร้อยละ 31) ของบุคลากรทั้งสิ้น ในขณะที่ภารกิจด้านวิชาการในอนาคตคาดว่าจะมีเพิ่มมากขึ้นถึงประมาณร้อยละ 80 ของภารกิจทั้งหมด บุคลากรทำงานด้านวิชาการขณะนี้โดยรวมจึงมีไม่เพียงพอ แต่จะมีบุคลากรด้านปฏิบัติการเหลือหรือว่างงานเป็นจำนวน มากในอนาคต อันเป็นผลมาจากนโยบายกระจายอำนาจการเบิกจ่ายเงินไปให้ส่วนราชการ ปัญหานี้จะเกิดขึ้นในส่วนภูมิภาค(คลังจังหวัด) มากกว่าในส่วนกลาง เนื่องจากคลังจังหวัดมีภารกิจหลัก คือ ให้บริการเบิกจ่ายเงินให้หน่วยงานต่างๆในส่วนภูมิภาค ซึ่งเป็นงานปฏิบัติการ 90-100% การปรับบทบาทของคลังจังหวัดเพื่อรองรับงานวิชาการที่มีเพิ่มมากขึ้นแทนงานเบิกจ่ายเงินที่จะลดลงมากหรือไม่มีเลยในอนาคต จะทำให้คลังจังหวัดประสบปัญหาขาดแคลนนักวิชาการมากกว่าในส่วนกลาง หากไม่มีการ

วางแผนพัฒนาโยกย้าย ถ่ายโอนบุคลากรไว้ล่วงหน้า มีข้อสังเกตว่า ข้อมูลสัดส่วนนักวิชาการในส่วนภูมิภาคมีเพิ่มมากขึ้น จากร้อยละ 19 ในปี พ.ศ. 2533 เป็นร้อยละ 36 ในปี พ.ศ. 2540 แสดงให้เห็นว่า การใช้งานบุคลากรยังไม่เหมาะสมกับคุณวุฒิ เนื่องจากบุคลากรปฏิบัติงานที่คลังจังหวัดซึ่งมีคุณวุฒิสูงกว่าปริญญาตรีส่วนใหญ่ยังคงทำงานตรวจอนุมัติฎีกาซึ่งไม่เหมาะสม และจะเป็นอุปสรรคสำคัญในพัฒนาตัวบุคคลที่เคยชินกับการทำงานปฏิบัติการในอนาคต แผนการถ่ายโอนภาระงานวิชาการจากส่วนกลางสู่ภูมิภาคในขณะนี้ค่อนข้างค่อยเป็นค่อยไป จึงมีความเป็นไปได้

- **บุคลากรขาดการพัฒนา** ในช่วง 10 ปีที่ผ่านมาไม่มีแผนพัฒนาบุคลากรของกรมบัญชีกลางอย่างจริงจัง ต่อเนื่อง และตรงตามภาระความรับผิดชอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเสริมความรู้เกี่ยวกับการบริหารการเงินการคลัง การพัฒนากฎหมายการคลัง รวมถึงการพัฒนาการบัญชีและตรวจสอบภายในภาครัฐที่เกิดขึ้นในภาคเอกชนหรือในภาครัฐบาลของประเทศต่างๆ ทำให้บุคลากรขาดความคิดริเริ่ม ขาดวิสัยทัศน์ ในการทำงานทั้งในระดับบริหารและระดับปฏิบัติการ
- **การทำงานยังเป็นระบบล่างขึ้นบน** ไม่มีลักษณะการทำงานเป็นทีม เมื่อปริมาณงานมาก ลักษณะการทำงานของบุคลากรกรมบัญชีกลางจึงเป็นระบบล่างขึ้นบน (bottom up) กล่าวคือ ความคิดริเริ่ม สร้างสรรค์ หรือพัฒนางานมาจากการเสนองานในระดับล่างให้ผู้บริหารเพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบ ซึ่งเหมาะกับลักษณะงานด้านปฏิบัติการ เช่น การเสนอให้เซ็นอนุมัติฎีกา หรือ การเสนอความเห็น เพื่อให้ความเห็นชอบหรืออนุมัติในกรณีส่วนราชการขอทำความตกลงกับกระทรวงการคลังเป็นเฉพาะเรื่อง เป็นต้น แต่ไม่เหมาะกับการทำงานในด้านการพัฒนา หรือปรับปรุง ปรับรื้อโครงสร้าง ซึ่งต้องการนโยบายและการผลักดันจากผู้บริหารระดับบนสั่งการลงสู่ระดับล่าง (Top Down) ให้ดำเนินการ และการระดมความคิดจากผู้ที่เกี่ยวข้องหลายฝ่าย วิธีการทำงานในปัจจุบันจึงไม่สามารถจะทำงานในเชิงภาพรวมทั้งระบบได้ หากฝ่ายบริหารไม่เปลี่ยนทัศนคติในการทำงาน ไม่มีเวลา ไม่ให้ความสำคัญและไม่ชอบการคิดนำเพราะเป็นงานไม่มีอำนาจและเป็นงานยาก

4. วิเคราะห์ปัญหา ปัญหาด้านบุคลากรของกรมบัญชีกลางซึ่งมีผลกระทบต่อการกำหนดนโยบายทิศทางการบริหารการเงินการบัญชีภาครัฐ มีสาเหตุมาจาก

- **ไม่มีสายงานและบุคลากรรับผิดชอบด้านศึกษาและพัฒนาโครงสร้างระบบโดยตรง** สายงานของกรมบัญชีกลางในปัจจุบัน จำแนกเป็น 4 สำนัก 4 กอง 9 สำนักงานคลังเขต 75 คลังจังหวัด และ 10 คลังอำเภอ (ภาคผนวก 6.2) ลักษณะของโครงสร้าง

สายงานไม่แยกฝ่ายวิชาการทำงานด้านวางแผน คิด ริเริ่มและพัฒนา ออกจากงานวิชาการในลักษณะงานประจำทำให้บุคลากรไม่มีโอกาสทำงานวิชาการในเชิงวิเคราะห์ วิจัย เพื่อปรับปรุงด้านโครงสร้าง หรือศึกษาในภาพรวม เพราะในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ต้องทำงานประจำ (ซึ่งมีอยู่มาก) ให้เสร็จสิ้นก่อน

- **ไม่สร้างและรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพ** แต่เดิมนั้น กรมบัญชีกลางมีนักเรียนทุนรัฐบาลซึ่งถือเป็นบุคลากรที่มีคุณภาพและเป็นกลุ่มบุคคลที่จะได้รับการสนับสนุนให้เป็นผู้บริหารระดับสูงต่อไปในอนาคต ในช่วง 10 ปีที่ผ่านมา นอกจากกรมบัญชีกลางไม่มีนโยบายขอทุนรัฐบาลเพิ่มเพื่อสร้างบุคลากรที่มีคุณภาพเหล่านี้แล้ว นักเรียนทุนของรัฐบาลที่มีอยู่ส่วนใหญ่ลาออก ขอย้าย หรือโอนไปอยู่หน่วยงานอื่น กล่าวคือ นักเรียนทุนรัฐบาลในความต้องการของกรมบัญชีกลางจำนวน 4 คน จากจำนวนที่มีอยู่ทั้งสิ้น 6 คน ลาออกเพื่อไปประกอบธุรกิจเอกชน 3 คน และโอนไปส่วนราชการอื่น 1 คน ทำให้ขาดผู้ทำงานที่มีคุณภาพ ทีมผู้บริหารในปัจจุบันจึงไม่มีนักเรียนทุนของรัฐบาลร่วมอยู่ด้วยตามนโยบายการพัฒนาบุคลากรที่เคยวางไว้แต่เดิม
- **ขาดแผนพัฒนางานและบุคลากรที่ชัดเจน** แผนปฏิบัติการของกรมบัญชีกลางที่ผ่านมา มุ่งพัฒนา หรือปรับปรุงเฉพาะด้าน ยังไม่มีทิศทาง และนโยบายชัดเจนในอนาคตว่าจะปรับโครงสร้างระบบบริหารการเงินการบัญชีภาครัฐไปในทิศทางใด โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการกระจายอำนาจ กล่าวคือ จะยังควบคุมอะไรบ้าง กระจายอำนาจอะไรบ้าง และในอนาคตจะปรับบทบาทเพื่อทำงานติดตาม ประเมินผล และกำกับดูแลอย่างไร และควรจะวางแผนกลยุทธ์อย่างไรจึงจะบรรลุเป้าหมาย จะวางแผนพัฒนาและจัดสรรบุคลากรที่มีอยู่ ทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคอย่างไร จึงจะสอดคล้องกับเป้าหมายของแผนงานที่กำหนด เมื่อยังไม่มีทิศทางแผนงานขององค์กรในอนาคต การพัฒนาบุคลากรจึงขาดทิศทางไปด้วย
- **ขาดแผนการฝึกอบรมที่ดี** กรมบัญชีกลางมีหน้าที่หลักในการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่การเงินการบัญชีของส่วนราชการทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาคทั่วประเทศ ที่ผ่านมานั้น การฝึกอบรมด้านกฎหมาย ระเบียบคลัง ด้านการบัญชีส่วนราชการ และด้านตรวจสอบภายใน เพื่อให้ส่วนราชการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบการคลังให้ถูกต้อง ซึ่งไม่เพียงพอที่จะช่วยให้เจ้าหน้าที่การเงินการบัญชีของส่วนราชการสามารถคิด ริเริ่ม และพัฒนางานที่ได้กระจายอำนาจไปแล้วอย่างถูกต้องทิศทาง เมื่อนโยบายเน้นการฝึกอบรมในทางปฏิบัติ วิทยาการของกรมบัญชีกลางจึงเก่งและแม่นยำด้านปฏิบัติมากกว่าการฝึกอบรมในเชิงระดมความคิดสร้างสรรค์ในการพัฒนาด้านโครงสร้างระบบโดยรวม หลักสูตรการฝึกอบรมจึงควรจะต้องปรับปรุงให้เป็นหลักสูตรที่สร้างสรรค์ และพัฒนาบุคลากรในเชิงความคิดริเริ่มมากขึ้น โดยจะต้องเริ่มที่บุคลากรในสายวิชาการของ

กรมบัญชีกลางก่อน เพื่อเป็นวิทยากรที่ดีที่จะทำการฝึกอบรมและผลักดันบุคลากรในสายการเงินการบัญชีของส่วนราชการให้เปลี่ยนทัศนคติการทำงานจากเดิมคือ ปฏิบัติตามที่กระทรวงการคลังสั่งการ เป็นการทำงานตามแนวทางของการบริหารการเงินการบัญชีของส่วนราชการในฐานะผู้อำนวยการกองคลัง (Chief Financial Officer) ซึ่งมีหน้าที่จัดระบบบริหารการเงินการบัญชีของหน่วยงานให้เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ สามารถจะแก้ปัญหาด้านการเงินการบัญชีแทนกระทรวงการคลังได้

8. ข้อเสนอแนะ บุคลากรของกรมบัญชีกลางในสายวิชาการ จำเป็นจะต้องเป็นบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ มีคุณภาพ มีวิสัยทัศน์ มีความคิดริเริ่ม มีมนุษยสัมพันธ์ และเป็นที่ยอมรับของส่วนราชการต่าง ๆ บุคลากรของกรมบัญชีกลาง จึงจำเป็นต้องปรับปรุงและพัฒนาควบคู่กันไปกับการพัฒนาโครงสร้างระบบงาน เมื่อนโยบายรัฐต้องการสร้างบรรยากาศการทำงานให้มีความคล่องตัวสูงและมีประสิทธิภาพเช่นเดียวกับภาคเอกชน บุคลากรของกรมบัญชีกลางจำเป็นต้องได้รับการพัฒนาให้มีความสามารถในการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีบรรยากาศการทำงานเหมือนภาคเอกชนเช่นกัน เพื่อให้มีความสามารถที่จะพัฒนาระบบและบุคลากรด้านการเงินการบัญชีของส่วนราชการทั่วประเทศให้มีบรรยากาศการทำงานเป็นแบบเอกชนด้วยในที่สุด จึงควรปรับปรุงด้านบุคลากร ดังนี้

- มีแผนพัฒนาบุคลากรที่ชัดเจน ที่ผ่านมายังไม่มีการจัดทำแผนรวมการพัฒนาบุคลากรของกรมบัญชีกลาง เนื่องจากยังไม่มีแผนและเป้าหมายของการพัฒนางานด้านการเงินการบัญชีที่ชัดเจนว่าจะปรับปรุงและพัฒนาไปในทิศทางใด ดังนั้น การพัฒนาบุคลากรจึงเน้นเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องและมุ่งพัฒนาการเป็นนักบริหารมากกว่าการพัฒนาความรู้ทางด้านวิชาการสมัยใหม่ แผนพัฒนาบุคลากรที่ดีจะช่วยให้ทราบว่าควรฝึกอบรมและพัฒนาบุคลากรที่รับผิดชอบงานด้านการเงินการคลังภาครัฐแต่ละด้าน (เช่น ด้านกฎหมาย ด้านการคลัง ด้านการบัญชี ด้านการตรวจสอบภายใน ด้านการแปรรูปกิจกรรมภาครัฐ ด้านระบบค่าตอบแทน และด้านการบริหารเงินคงคลังและหนี้ เป็นต้น) อย่างไรจึงจะเหมาะสม รวมถึงแผนพัฒนาบุคลากรระดับปฏิบัติการ(ตรวจสอบสั่งจ่ายเงินซึ่งมีเป็นจำนวนมากทั้งในส่วนกลางและคลังจังหวัด) ให้มีความสามารถที่จะทำงานด้านวิชาการซึ่งจะเข้ามาแทนที่งานปฏิบัติการเกือบทั้งหมดในอนาคต ภายใต้เงื่อนไข ข้อจำกัดในการจัดการบุคลากรภาครัฐตามกฎหมายของ กพ. ซึ่งไม่คล่องตัวเหมือนภาคเอกชน เช่น การโยกย้ายระหว่างหน่วยงาน การบรรจุแต่งตั้งผู้บริหารระดับสูงจากภายนอก การเลิกจ้าง การให้ออกก่อนเกษียณอายุ เป็นต้น
- รับเข้าและรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพ โดยรับโอนนักวิชาการจากหน่วยงานต่าง ๆ เพื่อเพิ่มสัดส่วนนักวิชาการโดยรวม ส่งเสริมการทำงานของนักวิชาการโดยเฉพาะผู้รับทุน

รัฐบาลอย่างจริงจัง ตลอดจนแต่งตั้งผู้บริหารระดับกลางและระดับสูงตามความรู้ความสามารถมากกว่าระบบอาวุโส

- **สับเปลี่ยนโยกย้ายบุคลากรเพื่อศึกษางาน** ในการที่จะสร้างบุคลากรในระดับบริหารให้มีคุณภาพในอนาคต จำเป็นต้องสับเปลี่ยนโยกย้ายให้เจ้าหน้าที่ได้เรียนรู้งานต่างๆ ของกรมบัญชีกลางหลายด้าน โดยเฉพาะอย่างยิ่งถึงบุคลากรในสายวิชาการจำเป็นต้องสับเปลี่ยนให้ทำงานหลายด้านเพื่อจะได้เรียนรู้ระบบงานโดยรวมของกรม ทำให้การศึกษาค้นคว้างานของกรมบัญชีกลางจะอยู่ในกรอบที่กว้างขวางขึ้น และมีการประสานงานระหว่างสายงานภายในที่ดีในอนาคต เป็นการสร้างบุคลากรให้พร้อมที่จะเป็นผู้บริหารที่มีคุณภาพในอนาคต
- **วางแผนและพัฒนาหลักสูตรการฝึกอบรมให้เหมาะสมกับงานที่ได้รับมอบหมายดูแลการฝึกอบรมในปัจจุบันมุ่งพัฒนาบุคลากรให้เป็นผู้บริหารที่ดีเพียงด้านเดียว** ซึ่งไม่เพียงพอสำหรับภาระงานที่รับผิดชอบของบุคลากรกรมบัญชีกลางในอนาคต เพราะลักษณะงานเป็นงานกำกับดูแล ส่งเสริม สนับสนุนการทำงานของส่วนราชการ เป็นงานในเชิงวิชาการมากกว่าด้านบริหาร ดังนั้นบุคลากรของกรมบัญชีกลางโดยเฉพาะอย่างยิ่งระดับบริหารจำเป็นต้องได้รับการฝึกอบรมพัฒนาในด้านวิชาการด้านการเงิน การบัญชีภาครัฐให้ทันสมัย ทันเหตุการณ์เพียงพอที่จะเป็นผู้นำในด้านความคิดริเริ่ม ส่งเสริม และผลักดันให้ผู้ใต้บังคับบัญชาทำงานด้านการพัฒนาที่อาศัยความกระตือรือร้น มีความคิดริเริ่ม และมีบรรยากาศการทำงานในเชิงระดมความคิด ศึกษา และวิจัยอย่างต่อเนื่อง วิธีการทำงานจะต้องปรับเปลี่ยนไปจากเดิมที่รอให้ระดับล่างพิจารณาเสนอให้เข็นอนุมัติ (ระบบ Bottom up) เป็นระบบที่ผู้บริหารคิด นำ ริเริ่ม กำหนดนโยบาย และหาความคิดในการพัฒนางาน ตลอดจนมีส่วนร่วมในการผลักดันให้งานประสบผลสำเร็จ (ระบบ top down and bottom up) ควบคู่กันไป
- **ตั้งสำนักผู้เชี่ยวชาญด้านการเงินการบัญชี** โดยรวมตำแหน่งผู้เชี่ยวชาญระดับ 8 และ 9 ซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้เชี่ยวชาญในระดับสำนักและในระดับกรม ตั้งเป็นสำนักผู้เชี่ยวชาญทำการศึกษาวิจัยด้านการเงิน การบัญชี การคลัง และเสนอผลการวิจัยเพื่อพัฒนางานอย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้ สำหรับงานวิจัยใดที่บุคลากรของกรมขาดความรู้ความสามารถ หรือขาดประสบการณ์ เห็นควรจ้างผู้เชี่ยวชาญ หรือขอความช่วยเหลือผู้เชี่ยวชาญจากกองทุนความช่วยเหลือระหว่างประเทศ หรือจ้างเอกชนทำการศึกษา ควบคู่กันไปด้วย
- **จัดทำคำถามคำตอบทวงโทรศัพท์อัตโนมัติ** กฎ ระเบียบต่างๆ ที่ออกใหม่ รวมถึงปัญหาในทางปฏิบัติด้านการเงิน การบัญชี ให้จัดทำเป็นคำถาม คำตอบบริการทาง

โทรศัพท์อัตโนมัติ เพื่อลดงานตอบปัญหาทางโทรศัพท์และทางหนังสือตอบเป็นทางการ รวมถึงลดภาระในการบรรยายหรือฝึกอบรมของเจ้าหน้าที่กรมบัญชีกลางซึ่งมีมากขึ้นจนไม่มีเวลาทำงาน ในกรณีนี้ ให้ตั้งคณะทำงานดำเนินการและปรับปรุงคำถาม คำตอบให้ทันสมัยต่อเนื่อง

- พัฒนาระบบการจัดการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่การเงินการบัญชี โดยลดการฝึกอบรมภาคปฏิบัติการ กระจายอำนาจการฝึกอบรมสู่ภูมิภาค และพัฒนาหลักสูตรฝึกอบรมเพื่อการเป็นผู้บริหารการเงินการบัญชีที่ดีและมีประสิทธิภาพ ดังนี้
 - ◆ จัดทำระบบฐานข้อมูลผ่านเครือข่าย Internet เพื่อเผยแพร่ กฎ ระเบียบ และหนังสือสั่งการที่ออกใหม่ รวมถึงการตอบปัญหาที่เกิดขึ้นบ่อยๆ ให้ส่วนราชการต่างๆ สืบค้นได้จาก Internet แทนการเข้ารับการอบรม ทั้งนี้ หากสามารถจะเปิด Home Page ของกรมบัญชีกลางขึ้นเฉพาะเพื่อเผยแพร่ข้อมูลข่าวสารทุกประเภทก็จะช่วยลดภาระการฝึกอบรมและตอบคำถามของเจ้าหน้าที่ตลอดจนการร่างหนังสือโต้ตอบลงไปได้มาก
 - ◆ กระจายอำนาจการฝึกอบรมไปให้ส่วนภูมิภาค การฝึกอบรม ตอบข้อหารือด้านการเงินการบัญชีในส่วนภูมิภาค ควรกระจายอำนาจให้สำนักงานคลังเขตและคลังจังหวัดรับผิดชอบดำเนินการ โดยทำการสำรวจปัญหาและความต้องการในด้านการฝึกอบรมของแต่ละภาคและจัดทำแผนการฝึกอบรมเสนอให้กองฝึกอบรม กรมบัญชีกลาง พิจารณาจัดทำเป็นแผนรวมการฝึกอบรมประจำปี ทั้งนี้ ต้องมีระบบการประเมินผลการฝึกอบรม เพื่อปรับปรุงและส่งเสริมให้เจ้าหน้าที่รู้จักค้นคว้าข้อมูลข่าวสารทางวารสารกรมบัญชีกลางทางโทรศัพท์ และทางเครือข่าย Internet ของกรม
 - ◆ สร้างวิทยากรฝึกอบรมระดับจังหวัด โดยปรับนโยบายให้มุ่งฝึกอบรมวิทยากรเพื่อให้เป็นวิทยากรฝึกอบรม แทนการฝึกอบรมตามความต้องการของส่วนราชการ เพื่อรองรับงานฝึกอบรมที่กระจายอำนาจสู่จังหวัด
- จัดตั้งสถาบันฝึกอบรมการเงินการบัญชีที่เหมือนจริง (Virtual Training School) เพื่อแก้ไขการขาดแคลนบุคลากรด้านฝึกอบรม และเพื่อให้การฝึกอบรม หรือการบรรยายมีมาตรฐาน และมีคุณภาพ ลักษณะงานฝึกอบรมที่กรมบัญชีกลางรับผิดชอบดูแล สามารถที่จะให้การฝึกอบรมนอกห้องเรียนได้ โดยใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและระบบการศึกษาทางไกล

- **ส่งเสริมบุคลากรสอนในมหาวิทยาลัย** กรมบัญชีกลางควรมีนโยบายส่งเสริมบุคลากรสอนวิชาที่เกี่ยวข้องในมหาวิทยาลัยของรัฐหรือเอกชน เช่น กฎหมายการคลัง ระบบการเงินการบัญชีของรัฐบาล การแปรรูปกิจกรรมของรัฐ เป็นต้น ผลพลอยได้ที่ได้รับนอกจากจะเป็นการบริการทางวิชาการในวิชาที่ถนัดแล้ว ยังจะส่งเสริมให้บุคลากรทำการศึกษา ค้นคว้า วิชาการใหม่ๆ ไปสอนนักศึกษา และนำแนวคิดหรือวิทยาการใหม่ๆ ไปประยุกต์ใช้กับการพัฒนาระบบงานของกรมบัญชีกลางได้อีกทางหนึ่งด้วย
- **จัดทำแผนการพัฒนาบุคลากรระดับผู้บริหารการเงินการบัญชีของส่วนราชการ** ในอนาคต ผู้บริหารการเงินการบัญชีของส่วนราชการจะมีบทบาทในการบริหารการเงินการบัญชีมากขึ้น เนื่องจากกรมบัญชีกลางได้กระจายอำนาจการใช้จ่ายเงินไปให้ส่วนราชการดำเนินการมากขึ้นเป็นลำดับ แผนพัฒนาบุคลากรของส่วนราชการเพื่อรองรับภารกิจที่กรมบัญชีกลางเคยดำเนินการอยู่และได้กระจายอำนาจให้ส่วนราชการดูแล ควรจะได้จัดทำขึ้นเพื่อพัฒนาบุคลากรของส่วนราชการปฏิบัติงานได้ถูกต้องตรงตามนโยบายการบริหาร ยกตัวอย่างเช่น ในกรณียกเลิกโครงสร้างระบบบัญชีส่วนราชการและเสริมระบบบัญชีต้นทุนโครงการ เพื่อการประเมินผลและติดตามผลเป็นงานใหม่ที่ต้องปรับทัศนคติและแนวคิดในการทำบัญชีของเจ้าหน้าที่การเงินการบัญชีของส่วนราชการใหม่ทั้งระบบ เป็นต้น (ข้อเสนอแนะการปรับปรุงโครงสร้างระบบบริหารการเงินการบัญชีจะได้กล่าวถึงใน บทที่ 8)

ปัญหาและข้อเสนอแนะด้านระบบสารสนเทศ

1. ระบบสารสนเทศที่จะกล่าวถึงในที่นี้ หมายถึง ระบบสารสนเทศด้านการเงินการคลังที่กรมบัญชีกลางดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งจะมีความสำคัญเพิ่มขึ้นมากในอนาคต เพราะต้องใช้เป็นข้อมูลเพื่อกำหนดนโยบายและการบริหารทางการเงินการคลังที่เหมาะสม ทันเหตุการณ์ และเพื่อประโยชน์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลด้านการเงินการคลังระหว่างประเทศ ระบบสารสนเทศที่กรมบัญชีกลางจัดทำอยู่ในปัจจุบัน (ซึ่งได้กล่าวถึงบ้างแล้วในบทที่ 2) ประกอบด้วย

- **ระบบสารสนเทศเพื่อการดำเนินการเฉพาะกิจ** หมายถึง การรวบรวมข้อมูลเพื่อการบริหารเฉพาะเรื่องที่ได้รับมอบหมายให้ทำการศึกษาวิจัย เช่น การวิเคราะห์ความเป็นไปได้ในการจ้างเหมาเอกชนดำเนินการกิจกรรมของรัฐ การวิเคราะห์ความล่าช้าในการอนุมัติเงินประจำงวด และการออกมาตรการกั้นเงินไว้เบิกเหลือมปีเพื่อกำหนดมาตรการเบิกจ่ายเงินที่เหมาะสมในช่วงปลายปีงบประมาณ เป็นต้น

- ระบบสารสนเทศเพื่อการบริหารและควบคุมอย่างต่อเนื่อง หมายถึงระบบสารสนเทศเพื่อการติดตามผล วิเคราะห์แนวโน้มทิศทางของรายได้รายจ่ายภาครัฐ ภาครัฐวิสาหกิจ และภาคเงินนอกงบประมาณ เพื่อประโยชน์ในการประเมินผล กำหนดนโยบายและแผนการบริหารการเงินการคลังที่เหมาะสมสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจการเงิน การคลัง ที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วและไร้พรมแดนในปัจจุบัน

2. ข้อมูลด้านการเงินการคลังในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินในงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ (ไม่รวมภาครัฐวิสาหกิจ) ที่กรมบัญชีกลางได้จัดทำเผยแพร่แล้ว ประกอบด้วย

- ภาคสถิติการคลัง ประกอบด้วย

- ◆ คู่มือสถิติการคลังประจำปี ปัจจุบันทำการรวบรวมและเผยแพร่ถึงปีงบประมาณ พ.ศ. 2538 ลำช้า 2 ปี
- ◆ รายงานประจำปี กรมบัญชีกลาง ปัจจุบันดำเนินการจัดทำข้อมูลด้านสถิติการคลังและรายงานงานการเงินเผยแพร่ถึงปีงบประมาณ พ.ศ. 2538 (ภาคผนวก 6.3) ลำช้า 2 ปี
- ◆ ภาคสถิติการคลัง วารสารกรมบัญชีกลาง ทำการพิมพ์เผยแพร่ ทุก 2 เดือน ปัจจุบันวารสารลำช้าประมาณ 3 เล่ม คือ ลำช้า 6 เดือน (ภาคผนวก 6.4)

- ภาคกฎหมายและระเบียบคลัง ประกอบด้วย

- ◆ ประมวลกฎหมายและระเบียบการคลัง ซึ่งกรมบัญชีกลางจัดทำ และปรับปรุงให้ทันสมัย เผยแพร่ และจำหน่าย

ภาคกฎหมายและระเบียบการคลัง วารสารกรมบัญชีกลาง มีระบบการรวบรวมข้อมูลหนังสือเวียนด้านกฎหมายและระเบียบคลังที่ออกใหม่เผยแพร่แก่สมาชิกเพื่อใช้ประกอบการปฏิบัติงานให้ถูกต้อง (อ้างแล้วในภาคผนวก 6.1)

- ภาคการบัญชีและตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย

- ◆ คู่มือการบัญชีส่วนราชการและหน่วยงานย่อย จัดทำเผยแพร่และจำหน่าย โดยปรับปรุงให้ทันสมัยเป็นครั้งคราว
- ◆ ประมวลระเบียบและมาตรฐานการตรวจสอบภายใน จัดทำเผยแพร่และจำหน่ายแก่ส่วนราชการต่าง ๆ เพื่อใช้ประกอบการปฏิบัติงาน
- ◆ คู่มือปฏิบัติการตรวจสอบภายใน จัดทำเผยแพร่ให้ส่วนราชการต่าง ๆ เพื่อใช้ประกอบการปฏิบัติงาน

3. **ปัญหา** เมื่อพิจารณาถึงข้อมูลสารสนเทศที่กรมบัญชีกลางจัดทำอยู่ในขณะนี้ มีปัญหาที่น่าจะนำมาพิจารณาเพื่อดำเนินการแก้ไขและใช้ประโยชน์จากข้อมูลสารสนเทศให้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนี้

- **ข้อมูลสารสนเทศไม่ทันสมัยและล่าช้า** สารสนเทศที่จัดทำอยู่ในขณะนี้ล่าช้าไม่ว่าจะเป็นข้อมูลที่เผยแพร่ในวารสารกรมบัญชีกลาง(ล่าช้าประมาณ 6 เดือน) ในรายงานประจำปีหรือรายงานสถิติการคลัง (ล่าช้าประมาณ 2 ปี) ทำให้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลได้ไม่เต็มที่ หรือไม่ได้ใช้ประโยชน์ในการบริหารประจำวัน ข้อมูลที่จัดทำเป็นเพียงประวัติศาสตร์เพื่อประโยชน์ในการค้นคว้าเพียงด้านเดียว จึงขาดการพัฒนาระบบข้อมูลใหม่ๆ เนื่องจากไม่ได้ใช้ประโยชน์เพื่อการบริหารและติดตามผลอย่างต่อเนื่อง การรวบรวมข้อมูลสารสนเทศเพื่อการบริหารหรือแก้ปัญหาเฉพาะหน้าจึงมีบทบาทและมีความสำคัญมากกว่า
- **ข้อมูลสารสนเทศไม่ครบถ้วนสมบูรณ์** สารสนเทศที่จัดทำในปัจจุบันเน้นด้านการติดตามรายได้ รายจ่าย การบริหารเงินคงคลังและหนี้ ด้านเงินในงบประมาณ ยังไม่มีระบบสารสนเทศด้านเงินนอกงบประมาณ ซึ่งจำเป็นต้องมีข้อมูลเพื่อการบริหารและติดตาม ประเมินผล รวมถึงการกำหนดนโยบายด้านเงินนอกงบประมาณที่เหมาะสม ข้อมูลสถิติการคลังด้านเงินนอกงบประมาณที่เผยแพร่ในปัจจุบันยังอยู่ในวงแคบโดยแสดงถึงวงเงินรับจ่ายที่น่าฝากคลังแต่ละประเภทที่ได้ลงบันทึกไว้ในรายงานการเงินของแผ่นดิน ตัวอย่างข้อมูลเงินทุนหมุนเวียนซึ่งเป็นกองทุนนอกงบประมาณที่กระทรวงการคลังรับผิดชอบควบคุมด้านการเบิกจ่าย การกำหนดนโยบายและติดตามผลงานทั้งระบบเพื่อนำมาประกอบการพิจารณาเผยแพร่ในหนังสือสถิติการคลังปี พ.ศ. 2538 ที่กรมบัญชีกลางจัดทำขึ้นเผยแพร่ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2530 เป็นต้นมา จะมีข้อมูลเฉพาะเงินทุนหมุนเวียนที่น่าฝากกระทรวงการคลัง ณ วันสิ้นปีงบประมาณ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2529-2538 ตามตารางที่ 6.4 ดังนี้

หน่วย: ล้านบาท

ปีงบประมาณพ.ศ.	ส่วนกลาง	ส่วนภูมิภาค	รวม
2529	3,737.1	188.0	3,925.1
2530	4,072.3	140.2	4,212.5
2531	4,829.9	89.2	4,919.1
2532	5,652.8	174.1	5,826.9
2533	6,184.0	174.8	6,358.8
2534	6,185.7	287.9	6,473.6
2535	7,498.5	334.0	7,832.5
2536	9,027.9	661.7	9,689.6
2537	10,739.9	780.5	11,520.4
2538	11,523.8	706.3	12,230.0

ที่มา: สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง
(จาก ตารางที่ 4-2 หนังสือสถิติการคลัง พ.ศ. 2538)

ตารางที่ 6.4 เงินทุนหมุนเวียน ณ วันสิ้นปีงบประมาณ ปีงบประมาณ พ.ศ. 2529-2538

ตารางที่ 6.4 เป็นข้อมูลเงินทุนหมุนเวียนทั้งสิ้นที่น่าฝากกระทรวงการคลัง ซึ่งแสดงถึงหนี้สินที่กระทรวงการคลังมีต่อส่วนราชการต่าง ๆ ในรูปของเงินรับฝาก **ไม่มี** ข้อมูลด้านผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของเงินทุนหมุนเวียน ข้อมูลด้านเงินฝากคงเหลือจะใช้ในการควบคุมการเบิกจ่ายไม่ให้เกินวงเงินที่น่าฝากกับกระทรวงการคลัง แต่โดยที่กระทรวงการคลังมีหน้าที่กำกับดูแล และควบคุมเงินทุนหมุนเวียนครบวงจรตั้งแต่การพิจารณา ตั้ง-ยุบเงินทุนหมุนเวียน การอนุมัติงบประมาณและอัตราค่าลงเงินทุนหมุนเวียน ตลอดจนการติดตามประเมินผลเงินทุนหมุนเวียนระเบียบเงินทุนหมุนเวียนจึงกำหนดให้ส่วนราชการต่าง ๆ เจ้าของเงินทุนหมุนเวียนมีหน้าที่ส่งรายงานการเงินที่ **สดง.** ตรวจสอบรับรองให้กรมบัญชีกลางเพื่อทำการวิเคราะห์และติดตามผล ปัจจุบันรายงานการเงินที่กรมบัญชีกลางได้รับจากส่วนราชการเจ้าของเงินทุนหมุนเวียนยังไม่ได้จัดทำสารสนเทศอย่างเป็นระบบเพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ ประเมินผล หรือ กำหนดนโยบายและมาตรการต่าง ๆ แต่จะใช้เพื่อประกอบการพิจารณาของผู้ควบคุมดูแลเงินทุนหมุนเวียนที่แต่ละสายงานรับผิดชอบ การวิเคราะห์ ควบคุมจะดูเพียงว่า มีเงินทุนใดส่งงบการเงินครบถ้วนหรือไม่ อยู่ระหว่างชำระบัญชี หรือควรยุบหรือยกเลิกหากมีปัญหา ยังไม่ได้ติดตามดูแลอย่างใกล้ชิด เมื่อไม่มีข้อมูลรวบรวมไว้อย่างเป็นระบบและต่อเนื่อง การติดตามประเมินผลตลอดจนกำหนดนโยบายและทิศทางการบริหารเงินทุนหมุนเวียนในภาพรวมจึงไม่อาจจะดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ ตัวอย่างการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศด้านงบการเงินของเงินทุนหมุนเวียนเพื่อนำมาใช้ประโยชน์ในการวิเคราะห์