

ໄວ້ເກີດຜລຕາມທີ່ທີ່ หรີ້ອເປັນໄປຕາມຂໍ້ອັບນູ້ນູ້ຕິດບປະມານຮາຍຈ່າຍທີ່ໄດ້ຮັບອັນຸມຕິຈາກສກາ ຕາມ
ຮາຍກາຮແແພນງານ ໂຄງກາຮ ອີ້ອກິຈກຣມຕ່າງໆ ທີ່ໄດ້ຮັບອັນຸມຕິດບປະມານມາໃຫ້ຈ່າຍ ເພື່ອໃໝ່
ເກີດຜລໃໜທັງປົງບົດຕາມເປົ້າໝາຍອ່າງມີປະສິທິກາພ ແລະຄວບຄຸມໃໝ່ໄໝເກີດກາຮວ້າໄລຂອງ
ເງິນບປະມານ ບາງຄັ້ງຈຶ່ງເຮີຍກວ່າ “ກາຮຄວບຄຸມບປະມານ” ເນື້ອຂໍ້ອັບນູ້ນູ້ຕິຫີ້ອຂໍ້ອັບັນຕັບ
ບປະມານຮາຍຈ່າຍປະຈຳປີໄດ້ຮັບກາຮວ້າຈາກຝ່າຍນິຕິບັນນູ້ນູ້ຕິກີຈະປະກາສເປັນກູ້ນາຍບັນຕັບ
ໃຊ້ເຊັ່ນເດີຍກັບວິທີກາຮງບປະມານຂອງຮັບປັດ ແລະຄື້ອັບນູ້ນູ້ທີ່ຂອງຝ່າຍບຣິຫາຮທີ່ຈະຕ້ອງຫາ
ຫລັກເກນ໌ ແລະວິທີກາຮບຣິຫາຮ/ຄວບຄຸມໃໝ່ກາຮໃຊ້ຈ່າຍເຈັນເປັນໄປຕາມບປະມານ ໂດຍທີ່ໄປ ອປ.ຫ.
ຈະມີໜ່ວຍງານທຳນັ້າທີ່ເຂົພາະຕ່າງໆ ທາງກາຮເຈັນກາຮຄັ້ງ ມີຮະບບຄວບຄຸມກາຍໃນ ຜ່ວຍງານດ້ານ
ກາຮເຈັນກາຮຄັ້ງຈະເປັນໜ່ວຍງານກລາງ ເປັນສູນຍ່ວມຂອງກາຮເຈັນກາຮຄັ້ງ ມາຮາຍໄດ້ແລະໃຊ້ຈ່າຍເຈັນ
ຂອງທັ້ອງຄົກ ກາຮມີໜ່ວຍງານຄັ້ງທຳນັ້າທີ່ເຂົພາະກີເພື່ອໃໝ່ກາຮເຈັນກາຮຄັ້ງຂອງອົງຄົກເປັນເອກກາພ
ແລະໃໝ່ເກີດປະສິທິກາພທາງກາຮຄັ້ງສູງສຸດ ຜ່ວຍງານທີ່ເກີຍຂໍ້ອັກກັບກາຮບຣິຫາຮງບປະມານ
ໄດ້ແກ່ ສຳນັກ/ກອງນໂຍບາຍແລະແພນທຳນັ້າທີ່ວາງແພນອົງຄົກ ສຳນັກ/ກອງຄັ້ງທຳນັ້າທີ່ດ້ານກາຮ
ຄັ້ງຈັດເກີບຮາຍໄດ້ ຮັບເຈັນ ສົງເຈັນ ຮັກໜ້າເຈັນ ສຳນັກ/ກອງບປະມານທຳນັ້າທີ່ດູແລກຳກັບ
ບປະມານ ອັນຸມຕິເຈັນປະຈຳຈຳວັດ ສຳນັກ/ກອງຕຽບສອບກາຍໃນທຳນັ້າທີ່ຕຽບສອບກາຮບັນຫຼືແລະ
ກາຮເຈັນ ພ ກາຮປົງບົດຕິກາຮງບປະມານຈະມີກາຮກຳຫັດ ກູ້ ຮະເບີຍບ ຂໍອັບັນຕັບແລະຄຳສັ່ງ
ບັນຕັບໃໝ່ເຈົ້ານັ້າທີ່ຕ້ອງປົງບົດຕາມອ່າງເຄວ່າງຄວັດ

ກາຮບຣິຫາຮແລະຄວບຄຸມບປະມານມີໝາຍລະເອີຍດຕາມຂັ້ນຕອນ ດັ່ງນີ້

- (1) ກາຮຈັດເກີບຮາຍໄດ້
- (2) ກາຮໃຊ້ຈ່າຍບປະມານ
- (3) ກາຮໂຄນເຈັນບປະມານແລະກາຮແກ້ໄຂງບປະມານ

ເນື້ອໜ່ວຍງານໄດ້ເບີກແລະໃຊ້ຈ່າຍເຈັນໄປແລ້ວ ຮະບບຄວບຄຸມກາຍໃນຂອງອົງຄົກຈະມີຮະບບ
ຕຽບສອບໄວ້ເພື່ອຕຽບເຫັນມີກາຮໃຊ້ຈ່າຍເຈັນຈົງຕາມທີ່ເບີກຫີ້ອ່ານ ແລະໄດ້ຈ່າຍໄປໃນງານຕາມທີ່
ກຳຫັດໄວ້ຫີ້ອ່ານ ໂດຍດໍາເນີນກາຮກາຍໃນຮະຍະເວລາ ແບບ ແລະວິທີກາຮທີ່ກຳຫັດ ເພື່ອໃໝ່ກາຮໃຊ້ຈ່າຍເຈັນ
ເປັນໄປໂດຍໄມ່ຮ້ວ່າໄລ ແລະຖຸກທີ່ຕ້ອງຕາມຮະເບີຍກາຮເຈັນ ເຊັ່ນ ຮະເບີຍບສຳນັກນາຍກັບສູນຕົວວ່າດ້ວຍກາຮ
ພັສດຸ ກ່ອໃໝ່ເກີດຜລິດ ຜລລັບພົດຕາມທີ່ຄາດໄວ້ຫີ້ອ່ານ ອ່າງໄລ ເປັນຕົ້ນ ກາຮຕຽບສອບມີທັງໝົດ
ສອບກາຍໃນ ແລະໜ່ວຍຕຽບສອບກາຍນອກ (ສຳນັກຕຽບເຈັນແພ່ນດີນ ຜູ້ຕຽບສອບກາຮຈັງຫວັດ ປະຊາ
ໜີ) ນອກຈາກນີ້ຍັງມີກາຮຕຽບສອບໂດຍຝ່າຍນິຕິບັນນູ້ນູ້ຕິ ປຶ້ງທຳນັ້າທີ່ຕິດຕາມກາຮທຳການຂອງຝ່າຍ
ບຣິຫາຮແລະສ່ວນຮາຊາກາຮ ແລະສາມາຮຕັ້ງກະທຸກາມປັ້ງປຸງໃນກາຮທຳການໄດ້ ຕລອດຈຸນສາມາຮຕັ້ງຂໍ້ອ
ຮ່ວມກັນເພື່ອຂອກປັບປຸງໄມ່ໄວ້ວາງໃຈຝ່າຍບຣິຫາຮທັງຄົນໜ້າຍບຸກຄຸລໄດ້ ນອກຈາກນີ້ກາຮບຣິຫາຮງບປະມານ
ຍັງກັນຍັງເກີຍຂໍ້ອັກກັບກາຮຮາຍງານພລງານທີ່ໄດ້ປົງບົດໄປແລ້ວ ເປັນຮະຍະໆ ຕາມເວລາທີ່ກຳຫັດ
ຫີ້ອ່ານເຈັດໄດ້ຕາມເວລາມີກາຮທຳການຕ່າງໆ ເພື່ອເບີກເຈັນປະຈຳຈຳວັດ (3 ຄັ້ງຕ່ອປີ) ຮາຍງານແລ້ວ

นี้จะต้องนำส่งแก่หัวหน้าหน่วยงาน ผู้บริหาร และเป็นหลักฐานให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน จังหวัด และประชาชน สามารถขอคุ้มครองเพื่อเป็นการติดตามและประเมินผลการบริหารงบประมาณ และจะได้พิจารณาเงินประจำงวดในงวดต่อไป อีกทั้งจะได้ใช้ผลการประเมินในแต่ละสิ้นปีงบประมาณใช้ในการตั้งงบประมาณในปีต่อไปด้วย หน่วยงานที่ทำหน้าที่ทำรายงานนี้ได้แก่ สำนักงบประมาณ สำนัก/กอง/ส่วนแผนและงบประมาณ สำนักงบประมาณ สำนักงบประมาณ หัวหน้าหน่วยงานจะทำหน้าที่ติดตามประเมินผลการปฏิบัติงานตามแผนงาน งานหรือโครงการ ของส่วนราชการและเทศวิสาหกิจผู้ใช้งบประมาณว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือไม่ มีปัญหา/อุปสรรคอย่างไร คุ้มค่าการลงทุนหรือไม่

ความซับซ้อน และความยุ่งยากในกระบวนการงบประมาณของ อปท. จะขึ้นกับขนาด ความซับซ้อน ระดับความรับผิดชอบ และภารกิจที่จะต้องดำเนินการของอปท.⁸ และประการที่สำคัญคือลักษณะของวิธีการงบประมาณ

7. ปัญหาและอุปสรรคของวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน

(1) รูปแบบงบประมาณที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ที่ว่าเป็นแบบวางแผนโครงการ (PPBS) และได้ล้อมมาจากรูปแบบงบประมาณของรัฐบาล ไม่สามารถใช้ในการวัด (Measure) ผลการดำเนินงานได้อย่างสมบูรณ์⁹ ไม่ว่าจะเป็นผลผลิตหรือผลลัพธ์ เช่นวัดผลว่าการดำเนินกิจกรรมหนึ่งๆ ได้ตอบสนองความต้องการของประชาชนหรือไม่ มากน้อยแค่ไหน หรือกิจกรรมที่ดำเนินการดำเนินไปในระดับใด ประสบความสำเร็จหรือไม่ ถ้าสำเร็จ สำเร็จในระดับใด เนื่องจากรูปแบบงบประมาณไม่ชัดเจน ไม่มีการเชื่อมโยงระหว่างวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และแผนงาน/โครงการ/กิจกรรมอย่างเป็นระบบและมุ่งเน้นผลงาน เพราะแม้ว่างบประมาณจะมีการระบุวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงาน แต่กำหนดอย่างไม่เป็นรูปธรรมและกว้างๆ ทำให้ยากแก้กาวัดผลสำเร็จและผลลัพธ์ที่คาดหวังของงาน/โครงการ/แผนงานได้ อีกทั้งการบริหารงบประมาณก็ไม่ได้มุ่งเน้นที่ผลงาน (Result Base) แต่กลับเน้นวิธีการใช้จ่าย การจัดซื้อ (Procedure Base) จึงไม่สามารถประกันได้

⁸ ขนาด ความซับซ้อน ระดับความรับผิดชอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่างๆ สามารถดูได้จากโครงสร้างและภารกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่กล่าวในบทก่อนหน้านี้

⁹ ในระยะที่ผ่านมา มีการปรับปรุงระบบงบประมาณในหลายด้าน และพยายามปรับปรุงให้การทำงานงบประมาณมีตัวชี้วัดผลงาน อย่างไรก็ตามจากการศึกษาหากทำให้เห็นภาพว่าการดำเนินกิจกรรมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีประสิทธิภาพ และคุ้มค่าแล้ว ควรกำหนดตัวชี้วัดที่ผลลัพธ์ (Outcome) เพิ่มเติมจากตัวชี้วัดผลผลิต (Output) ด้วย

ว่าการใช้งบประมาณในกิจกรรมนี้ฯ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด และมีใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าหรือไม่ อย่างไร

(2) การเปลี่ยนแปลงงบประมาณระหว่างปีงบประมาณเกิดขึ้นบ่อยครั้ง¹⁰ เช่น การขอเพิ่มเติมงบประมาณ การโอนงบประมาณทั้งระหว่างโครงการ และระหว่างหมวดการใช้จ่าย เป็นต้น โดยแม้มีการระบุเหตุผลและความจำเป็นของการเปลี่ยนแปลงงบประมาณแต่ก็ไม่ชัดเจน และหนักแน่นเท่าที่ควร การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเกิดขึ้น เพราะ (1) การวางแผนงบประมาณที่ทำล่วงหน้าไม่ดี ไม่ถูกต้อง และไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันที่เกิดขึ้น เช่น ไม่สามารถประมาณการรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในระหว่างปีงบประมาณได้ ทำให้ต้องเปลี่ยนแปลงงบประมาณให้เหมาะสม หรือการเปลี่ยนแปลงงบประมาณอาจเกิดจาก (2) ฝ่ายบวิหารไม่เห็นความสำคัญของการวางแผนพัฒนาฯ จึงไม่ได้ดำเนินการตามแผนฯ หรืองบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากสภา และเลือกที่จะใช้จ่ายงบประมาณในการดำเนินการกิจกรรมอื่นๆ ตามที่เห็นควร โดยใช้อำนาจที่กฎหมายให้ฝ่ายบวิหาร ซึ่งกรณีหลังนี้การเปลี่ยนแปลงงบประมาณจึงเกิดขึ้นโดยดุลยพินิจซึ่งอาจมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลง หรืออาจเกิดจากฝ่ายบวิหารใช้อิทธิพลทางการเมืองเปลี่ยนงบประมาณเพื่อประโยชน์ของตนเองก็ได้ ไม่ว่าจะด้วยเหตุใดก็ตาม การเปลี่ยนแปลงงบประมาณเท่ากับเป็นการเปลี่ยนแปลงแผนฯ ไปจากแผนฯ เดิม การเปลี่ยนแปลงควรเกิดขึ้นเฉพาะสถานการณ์ที่ประมาณการไว้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมอย่างมีสาระสำคัญเท่านั้น มิฉะนั้นการเปลี่ยนแปลงงบประมาณอาจนำมาซึ่งการไม่บรรลุเป้าหมายที่วาง และก่อให้เกิดการใช้จ่ายที่ไม่มีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ยังทำให้การพัฒนาท้องถิ่นเป็นไปอย่างไร้ประสิทธิภาพด้วย

(3) แผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวมีการนำไปปฏิบัติตามน้อยมาก

แม้ว่าในปัจจุบัน วิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะกำหนดให้มีการวางแผนพัฒนาฯ แล้ว โดยการกำหนดของกระทรวงมหาดไทยเมื่อปี 2543 (ยกเว้นกรุงเทพมหานคร ที่มีการกำหนดให้มีวางแผนพัฒนาฯ เอง) แต่พบว่าการวางแผนพัฒนาท้องถิ่น ดังกล่าว ของส่วนใหญ่มีการนำไปปฏิบัติตามน้อยมาก หรือบางแห่งเป็นเพียงการวางแผนเป็นพิธีการ หรือเป็นเพียงการวางแผนเพื่อภาระกระทรวงมหาดไทยมีคำสั่งให้จัดทำแผนพัฒนาฯ

การนำแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวไปก่อให้เกิดผลทางปฏิบัติทำได้โดยนำแผนฯ ดังกล่าวมาจัดทำเป็นแผนปฏิบัติในงบประมาณรายจ่ายประจำปี อย่างไรก็ตามพบว่า การทำงานงบประมาณรายจ่ายประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งมิได้มีการนำแผนพัฒนาฯ มาเป็นสาระสำคัญในการกำหนดแผนงาน/โครงการ/กิจกรรมในงบประมาณรายจ่ายประจำปี ส่งผลให้

¹⁰ จากการสอบถามผู้ปฏิบัติงานด้านการคลังใน อบต.

งบประมาณรายจ่ายประจำปีไม่สอดคล้องกับแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวยิ่งทั้งไม่ชัดเจนในวัตถุประสงค์ และเป้าหมาย งบการลงทุนถูกจัดเป็นก้อนเงินเล็กๆ กระจัดกระจายในโครงการต่างๆ และเน้นการก่อสร้าง เช่น การสร้างหรือซ่อมถนน สะพานสาธารณูปโภคต่างๆ มากกว่าจะพัฒนาคุณภาพชีวิต หรือสังคม ส่งผลให้การพัฒนาท้องถิ่นไร้ทิศทางและไม่ยั่งยืน

(4) การวางแผนพัฒนาฯ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำ ได้มีการกำหนดระเบียบ ขั้นตอนการปฏิบัติวิธีการงบประมาณของ อบต. อย่างละเอียด ทุกขั้นตอน โดยกำหนดเพียงรูปแบบเดียว และบังคับใช้กับ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกขนาด เป็นการไม่เปิดโอกาส อบต. ได้บริหารงาน และจัดการวิธีการงบประมาณของตนเองให้เหมาะสมและทันสมัย¹¹ การกำหนดระเบียบให้ อบต. ทำงบประมาณอย่างที่เป็นอยู่ พ布ว่าบางครั้งทำให้การวางแผน และการทำงบประมาณประจำปีของ อบต. ล่าช้า และบางครั้งหาข้อตกลงไม่ได้ และหากไม่ยอมทำตามระเบียบก็จะเป็นการทำผิดกฎหมาย

ตัวอย่าง เช่น ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการพัฒนาการวางแผนการปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2541 กำหนดให้ทุก อบต. ต้องจัดตั้ง 2 องค์กร ได้แก่องค์กรวางแผนพัฒนาท้องถิ่น และองค์กรประสานแผน และในแต่ละองค์กรประกอบด้วยคณะกรรมการต่างๆ ซึ่งประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่าย ทั้งฝ่ายบริหารและนิติบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ราชการส่วนภูมิภาค ผู้ทรงคุณวุฒิของเอกชน โดยกำหนดวิธีการจัดตั้ง ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างละเอียด ซึ่งบางขั้นตอนไม่จำเป็น และบางขั้นตอนเป็นเพียงพิธีการเท่านั้น เป็นต้น

(5) ระเบียบวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่กำหนดโดยกระทรวงมหาดไทย ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่มีอิสระในการวางแผนงบประมาณของตนเองได้อย่างแท้จริง ต้องรอการอนุมัติจากรัฐบาลส่วนภูมิภาคที่ไม่ผู้ว่าราชการ และนายอำเภอซึ่งเป็นตัวแทนของกระทรวงมหาดไทย เนื่องจากกฎหมาย (ที่เขียนโดยกระทรวงมหาดไทย) ได้กำหนดให้อำนาจการอนุมัติงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกรอบดับเป็นของผู้ว่าราชการจังหวัด (กรณี อบต. อำนาจนี้เป็นของนายอำเภอ) ซึ่งในทางทฤษฎีแล้วการควบคุมและกำกับนี้ควรเป็นการควบคุมตามกฎหมาย (Legislative Control) เท่านั้น และควรทำด้วยการวินิจฉัยตามความชอบ

¹¹ แนวคิดการกำหนดมาตรฐานเดียวใช้ทั้งระบบนี้เป็นแนวคิดที่หน่วยงานรัฐบาลใช้กันอยู่ และกระทรวงมหาดไทยได้นำมาใช้กำหนดกับระเบียบปฏิบัติทางการคลังของ อบต. (ยกเว้น กทม.) ผู้ว่าจังหวัดมีความเห็นว่า ระเบียบที่กำหนด มีขั้นตอนการพิจารณาหลายขั้นตอน และวิธีการทำงบประมาณที่ซับซ้อนเกินไป เช่นเดียวกับระบบราชการ และไม่เหมาะสมสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีขนาดเล็ก มีจำนวนบุคลากรไม่มาก การทำงานไม่ซับซ้อน จำนวนเงินงบประมาณมีไม่มาก ทำให้งานหลายขั้นตอนโดยไม่ก่อให้เกิดประโยชน์แต่อย่างใด แต่กลับทำให้การทำงานของ อบต. ล่าช้า นอกจากรู้สึกว่าการกำหนดขั้นตอนการอนุมัติหลายขั้นตอนน่าจะไม่ประทับใจมากเท่าๆ กัน แต่อาจเป็นทางของการเรียกร้องผลตอบแทนที่ไม่สุจริตจากการอนุมัติได้ยาก

ด้วยกฎหมายมากกว่าจะเป็นการวินิจฉัยตามความเหมาะสม เป็นการกำกับทางกฎหมาย เนื่องกับที่หน่วยงานราชการมีหน้าที่กำกับภาคเอกชนให้ปฏิบัติตามกฎหมาย กล่าวคือพิจารณาว่ามีส่วนได้ในข้อบัญญัติงบประมาณขัดต่อกฎหมายหรือไม่ หากกว่าจะพิจารณาว่ามีค่าใช้จ่ายไม่เหมาะสม สูงไป หรือต่ำไป ฯลฯ ทำให้ในทางปฏิบัติหน่วยงานรัฐบาลยังปฏิบัติกับ อบต. เสมือน อบต. เป็นสาขาวิชา หรือเป็นหน่วยงานอยู่อย่างรัฐบูรณาญาณจากหน่วยงานรัฐบาล ทำให้ไม่เกิดการกระจายอำนาจทางการคลังอย่างแท้จริงเกิดขึ้น

นอกจากนี้ แม้ว่าตามกฎหมายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะให้อำนาจของสภากenneo ผู้ว่าฯ เพาะเมื่อได้ที่ผู้ว่าฯ คัดค้านร่างข้อบัญญัติบังคับงบประมาณ (รวมถึงข้อบัญญัติอื่นๆ) แต่ถ้าสภากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังมีมติยืนยันก็ให้เป็นไปตามมติสภาก ยกเว้นกรณีขององค์การบริหารส่วนตำบล ที่ถ้านายอำเภอไม่เห็นชอบกับมติสภากแล้ว นายอำเภอต้องส่งร่างข้อบังคับงบประมาณฯ นั้นให้ผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณา และถ้าผู้ว่าราชการจังหวัดไม่เห็นชอบร่างข้อบังคับงบประมาณดังกล่าว ให้ถือร่างข้อบังคับงบประมาณนั้นตกไป กระบวนการอนุมัติงบประมาณของ อบต. ที่กำหนดให้ต้องทำผ่านตัวแทนรัฐบาลส่วนภูมิภาคทำให้กระบวนการอนุมัติงบประมาณล่าช้า ยุ่งยากขับช้อน และไม่เป็นอิสระอย่างไม่จำเป็น แสดงถึงความไม่เชื่อถือ หรือไม่วางใจ อบต. ในการกำหนดงบประมาณของตนเองของรัฐบาล และแสดงถึงไม่กระจายอำนาจทางการคลังอย่างแท้จริงนั้นเอง

(6) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ค่อยให้ความสำคัญกับการบริหารและตรวจสอบงบประมาณ และที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบันจะเป็นการบริหารและตรวจสอบงบประมาณเน้นที่พิธีการหรือกระบวนการมากจนเกินไป ไม่เน้นที่ผลผลิต และผลลัพธ์ของงาน กล่าวคือ เมื่อหน่วยงานได้เบิกและใช้จ่ายเงินไปแล้ว มีการตรวจสอบการใช้จ่ายเพื่อตรวจสอบว่า ได้มีการใช้จ่ายเงินไปจริงตามที่เบิกหรือไม่ และได้ใช้จ่ายไปในงานตามที่กำหนดไว้หรือไม่ โดยดำเนินการภายในระยะเวลา แบบ และวิธีการที่กำหนด เพื่อให้การใช้จ่ายเงินเป็นไปโดยไม่รู้ว่า ผลลัพธ์ของงานที่มีคุณภาพ ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อท้องถิ่นตรงตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจกรรมหรือไม่ อย่างไร การบริหารและตรวจสอบงบประมาณเช่นนี้ทำให้เกิดการทุจริตได้ง่าย และไม่คล่องตัว เป็นงบประมาณแบบย้ำการควบคุมแบบเก่ากันนั้นเอง

(7) วิธีการงบประมาณของอบต. ยังไม่มีกระบวนการที่เปิดโอกาสให้ประชาชนเข้ามามีส่วนรวมอย่างเป็นระบบ และโดยตรง แม้ว่าไม่นานมานี้ กรรมการปกครองจะสั่งการให้อบต. โดยเฉพาะ อบต. ดึงประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำแผนพัฒนาท้องถิ่น ในรูปของประชาคม แต่ประชาคมของ อบต. ก็ขึ้นกับนายอำเภอไม่ใช่ อบต. พบว่าประชาชนยังคงไม่มีส่วนร่วมกับการ

ทำงานของ อปท. มากเท่าที่ควร และที่มีอยู่ก็เป็นไปอย่างไม่เป็นระบบ ว่าประชาชนสามารถเข้าร่วมในเวลาใด ในรูปแบบใด นอกเหนือนี้แผนพัฒนาท้องถิ่นที่มีก็มักจะไม่สอดคล้องกับงบประมาณรายจ่ายของอปท. เท่าเดนัก ทำให้เกิดลักษณะแผลอยู่ส่วนไหน แต่จะมีการนำไปแผนไปจัดทำงบประมาณหรือไม่ ไม่มีการเชื่อมโยงอย่างแน่ชัด ผลทำให้อาจนำไปสู่ความขัดแย้ง ไม่เข้าใจกัน และประชาชนไม่สามารถร่วมตรวจสอบการทำงานของอปท. ได้เท่าที่ควร

8. วิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เสนอ

รูปแบบงบประมาณงานวิจัยเสนอ เป็นเพียงตัวอย่างวิธีการระบบงบประมาณรูปแบบหนึ่ง ที่ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเหมาะสมกับ อปท. และเสนอแนะให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำไปศึกษา และปรับเปลี่ยนให้เป็นวิธีการงบประมาณของตนเอง โดยรูปแบบระบบงบประมาณที่เสนอเป็น วิธีการงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (Performance Based Budgeting) ซึ่งเป็นรูปแบบที่นิยมใช้ในปัจจุบันในหลายประเทศ และรวมทั้งประเทศไทย เนื่องจาก (1) เป็นวิธีการงบประมาณที่สอดคล้องกับวิธีการงบประมาณของรัฐบาลที่สำนักงบประมาณกำลังปรับเปลี่ยน และ (2) เป็นรูปแบบงบประมาณที่นอกจากจะมุ่งจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุดแล้ว โดยเน้นที่ผลผลิตและผลลัพธ์ของกิจกรรม ทำให้งานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกิดประสิทธิผล เป็นรูปธรรม กำกับและบริหารงานได้อย่างเป็นระบบ มีทิศทางชัดเจน และสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ หรือเป้าหมายที่กำหนดได้อย่างยั่งยืน เพราะคำนึงถึงเป้าหมายเพื่อการพัฒนาท้องถิ่นในระยะยาวมากกว่าจะเป็นระยะสั้น โดยการจัดทำงบประมาณกำหนดให้มีการวิเคราะห์ประเด็นปัญหา ทิศทางการพัฒนาหรือวิสัยทัศน์ แล้วจึงกำหนดเป้าหมาย วัตถุประสงค์ที่ต้องการอย่างชัดเจนและมีหลักเหตุผล อีกทั้งแผนดังกล่าวจะต้องดำเนินการได้ การกำหนดเป้าหมายการดำเนินงานที่ชัดเจน ก็เพื่อสะท้อนในกราดผลการดำเนินงานอีกด้วย นอกจากนี้ระบบวิธีการงบประมาณที่เสนอ ออกแบบให้การบริหารจัดการของอปท. มีประสิทธิภาพ ตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนมากขึ้น ด้วยการดึงให้ประชาชนเข้าร่วมในกระบวนการงบประมาณอย่างเป็นระบบ

สำหรับวิธีการงบประมาณ ซึ่งจะเป็นกระบวนการที่ช่วยให้เกิดการจัดทำงบประมาณที่ดีได้นั้น ผู้วิจัย ได้ศึกษา และวิเคราะห์จากวิธีการงบประมาณของหน่วยงานต่างๆ ทั้งของภาครัฐและภาคเอกชน ทั้งของรัฐบาลกลางและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในประเทศไทยและต่างประเทศ โดยวิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของวิธีการงบประมาณต่างๆ และจึงออกแบบวิธีการงบประมาณที่เหมาะสมกับการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไทย ทั้งนี้เพื่อให้ได้วิธีการงบประมาณที่มีคุณสมบัติของวิธีการงบประมาณที่ดีที่กล่าวช่วงต้นของบท และเสนอให้องค์กรปกครองส่วน

ท้องถิ่นแต่ละแห่งสามารถกำหนดวิธีการงบประมาณของตนเอง เพื่อให้ได้งบประมาณที่เหมาะสมกับระดับขั้นการพัฒนาของท้องถิ่น ลักษณะโครงสร้างองค์กร ขนาด และความซับซ้อนขององค์กร ภารกิจหรือกิจกรรมที่จะต้องดำเนินการ จำนวนบุคลากร และปัจจัยเฉพาะอื่นๆ ขององค์กร ทั้งนี้รัฐบาลควรเปิดโอกาสให้ อปท. มีมาตรฐานวิธีการงบประมาณที่หลากหลาย ภายใต้กรอบที่รัฐบาลกำหนดเพื่อให้ อปท. มีงบประมาณที่ดีได้

ในที่นี้ผู้วิจัยจึงเสนอตัวอย่างวิธีการงบประมาณที่จะทำให้ อปท. มีงบประมาณที่ดี โดยตระหนักถึงความหลากหลายขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่น จึงเสนอแต่สาระสำคัญในวิธีการงบประมาณ ในส่วนรายละเอียดนั้น อปท. จะต้องนำไปปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับองค์กรของตน โดยเห็นว่าวิธีการงบประมาณที่มีรายขั้นตอน หมายความว่ารับองค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นที่มีระดับขั้นการพัฒนาสูง มีโครงสร้างองค์กร และขนาดองค์กรซับซ้อน มีบุคลากรจำนวนมาก วงเงินงบประมาณเป็นเงินจำนวนมาก เช่น กรุงเทพมหานคร และเทศบาลเมืองใหญ่ๆ เช่นภูเก็ต เชียงใหม่ เป็นต้น ทำให้จำเป็นต้องจัดสรรงบประมาณจำนวนมากสูงกว่างานหลายหน่วยงาน และต้องดำเนินการอย่างรายขั้นตอนให้ครบถ้วน เพื่อความถูกต้องในการจัดสรรงบประมาณแต่ถ้าเป็นอปท. ขนาดเล็ก¹² มีโครงสร้างองค์กรไม่ซับซ้อน เช่น อบต. หรือเทศบาลบางแห่ง อปท. อาจเลือกปฏิบัติเฉพาะบางขั้นตอนเท่าที่จำเป็นและสามารถทำได้ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปว่าขั้นตอนใดเป็นขั้นตอนที่จำเป็นต้องดำเนินการ และขั้นตอนใดสามารถเลือกทำได้ โดยรวมแล้ววิธีการงบประมาณของอปท. จะประกอบด้วย 3 ขั้นตอนหลัก เช่นเดียวกับวิธีการงบประมาณทั่วไป¹³ คือ

1. การจัดเตรียมและการเสนองบประมาณ
2. การอนุมัติงบประมาณ

¹² สำหรับอปท. ขนาดเล็ก ซึ่งมีความใกล้ชิดกับประชาชนมาก มีโครงสร้างองค์กรไม่ซับซ้อน ผู้วิจัยเสนอว่า หากสามารถปรับเปลี่ยนรูปแบบการปักครองได้ ควรเปิดโอกาสให้ องค์กรขนาดเล็กเลือกจัดรูปแบบการปักครองเป็นแบบ “สภากิจหารท้องถิ่น” ซึ่งเป็นลักษณะคล้ายกับคณะกรรมการบริหารของบริษัทแทนรูปแบบปัจจุบัน โดยกรรมการสภากิจฯ จะต้องได้รับการเลือกตั้งจากประชาชนในพื้นที่ และให้สภากิจฯ เลือกตัวแทนกรรมการสภากิจฯ เป็นประธานสภากิจหาร ทำหน้าที่บริหารจัดการภารกิจต่างๆ ของอปท. หรือสภากิจฯ อาจว่าจ้างผู้จัดการมืออาชีพมาบริหารงานภารกิจของอปท. แทนก็ทำได้ และทำสัญญาว่าจ้างในระยะเวลาหนึ่งๆ ตามผลการทำงาน ซึ่งรูปแบบนี้ผู้จัดการจะถูกตรวจสอบจากสภากิจฯ และสภากิจฯ ถูกตรวจสอบโดยประชาชน จะทำให้การทำงานคล่องตัว ต้นทุนต่ำ และมีผลกระทบจากการเมืองน้อยกว่า รูปแบบเดิมที่ต้องมีสภานิติบัญญัติ และสภากิจหารตรวจสอบกันและกัน

¹³ ในบทนี้จะเน้นที่ขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณ และการอนุมัติงบประมาณ สำหรับการบริหารงบประมาณ และการตรวจสอบงบประมาณจะกล่าวโดยทั่วไป รายละเอียดเพิ่มเติมจะปรากฏในบทต่อไป (ระบบการควบคุมการใช้จ่าย)

3. การบริหารงบประมาณ

8.1 การจัดเตรียมงบประมาณ

การจัดเตรียมงบประมาณเป็นจุดเริ่มต้นของกระบวนการจัดทำงบประมาณ ซึ่งจะเริ่มดำเนินการล่วงหน้าก่อนปีงบประมาณใหม่ปีงบประมาณ 9-10 เดือน (ปีงบประมาณมีกำหนดระยะเวลา 1 ปี เริ่มต้นจาก 1 ตุลาคม – 30 กันยายนปีถัดไป) การจัดเตรียมงบประมาณจะประกอบด้วยหลาย หน่วยงานร่วมกันรับผิดชอบ แต่หน่วยงานที่เป็นแกนหลักได้แก่ หน่วยงานงบประมาณหรือ อาจจะกำหนดให้เป็นเจ้าหน้าที่คนหนึ่งฯ รับมอบหมายให้จัดทำงบประมาณ หน่วยงานคลัง หน่วยงานวางแผนและวางแผนนโยบาย หรือบางองค์กรอาจแต่งตั้งคณะกรรมการ (ประกอบด้วยผู้บูรพา ผู้ทรงคุณวุฒิ พนักงานที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณฯ) รับผิดชอบการจัดทำงบประมาณรายจ่าย ประจำปีก็เป็นได้

แม้ว่าประเทศไทยกำหนดปีมีระยะเวลา 1 ปี แต่เนื่องจากกิจกรรม และภารกิจขององค์กร ประกอบของส่วนท้องถิ่นมีหลายประการ และบางกิจกรรมเป็นกิจกรรมที่ต้องใช้เวลาดำเนินการนาน กว่า 1 ปี อีกทั้งการพัฒนาท้องถิ่นมิใช่เป็นสิ่งที่สามารถทำได้สำเร็จในระยะเวลาสั้นๆ แต่ต้องใช้เวลาดำเนินการ และจะต้องดำเนินการอย่างต่อเนื่อง การจัดทำงบประมาณแบบวางแผนหรือ PPBS จึงสามารถตอบสนองความต้องการของท้องถิ่นได้เป็นอย่างดีกว่าแบบแสดงรายการ กล่าวคือ PPBS กำหนดให้ต้องวางแผนระยะยาว¹⁴ (ซึ่งในที่นี้กำหนดให้ “ระยะยาว” กำหนดเป็นระยะเวลา

¹⁴ แผนระยะยาวในที่นี้จะเป็นระยะเวลา กี่ปี องค์กรประกอบของส่วนท้องถิ่นควรกำหนดขึ้นตามความสามารถในกำหนดแนวทางการพัฒนาของแต่ละองค์กรประกอบของส่วนท้องถิ่น อาจจะเป็น 3 ปี 4 ปี 5 ปี 8 ปี หรือแม้แต่ 10 ปี โดยการวางแผนทั่วไป หากสามารถกำหนดให้เป็นระยะยาวพอสมควร และให้ครอบคลุมภารกิจต่างๆ ก็จะทำให่องค์กรสามารถกำหนดทิศทางการดำเนินงานได้ชัดเจนมากขึ้น แต่ในขณะเดียวกันก็ไม่ควรจะกำหนดให้ยาวนานจนเกินไป (20 ปี หรือ 50 ปี) เนื่องจากการประมาณการรายได้ รายจ่าย และสถานการณ์สังคมและเศรษฐกิจในอนาคตอันใกล้มาก ย่อมมีความคลาดเคลื่อนมาก เช่นกัน นอกจากนี้ควรกำหนดระยะเวลาการทบทวนแผนพัฒนาระยะยาว โดยเฉพาะด้านการเงิน (เพราะมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยมาก) เช่น ทุกๆ 2-3 ปี เพื่อให้แผนพัฒนา ระยะยาวเหมาะสมกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจในขณะนั้นฯ ผู้วิจัยพบว่าองค์กรรัฐ เช่นรัฐบาลมีการเปลี่ยนแผนบ่อยครั้ง เมื่อแผนถูกกำหนดโดยฝ่ายบริหารซุกซุกก่อนหน้า เพราะระยะเวลาของแผนพัฒนาฯ มีช่วงระยะเวลา 5 ปี ในขณะที่การเต็อกตั้งฝ่ายบริหารกำหนดทุกๆ 4 ปี และส่วนใหญ่ฝ่ายบริหารอยู่ในตำแหน่งระยะเวลาอันด้อย

เวลา 5 ปีเพื่อให้สอดคล้องกับระยะเวลาแผนพัฒนาท้องถิ่นที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด และระยะเวลาแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ)

การทำแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวถูกกำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งของการวิธีการงบประมาณ โดยกำหนดให้ อบต. จะต้องจะจัดทำแผนพัฒนาฯ ก่อนการจัดเตรียมงบประมาณประจำปี หรืออย่างน้อยจะต้องทำคู่ขนานกันไป โดยงบประมาณรายจ่ายประจำปี เป็นแผนระยะสั้น และเป็นส่วนหนึ่งของแผนพัฒนาฯ ที่นำมาปรับปรุงให้สอดคล้องกับภาวะปัจจุบัน ดังนั้นการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีจะต้องจัดทำให้สอดคล้องนโยบายผู้บริหาร และที่สำคัญสอดคล้องกับแผนพัฒนาฯ โดยแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวเป็นกรอบกำหนดทิศทางการวางแผนและจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี เพื่อให้เกิดการดำเนินงานตามงบประมาณในแต่ละปีเป็นการพัฒนาท้องถิ่นตามทิศทางที่ต้องการ

เอกสารที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจัดเตรียม เพื่อประกอบการจัดทำและเสนองบประมาณมีดังนี้¹⁵

(1) แผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว (Long Term Plan) เป็นขั้นตอนที่จำเป็น แต่สามารถเลือกทำในส่วนที่สามารถทำได้ไปก่อน และพัฒนาจนกระทั่งทำได้อย่างสมบูรณ์ในอนาคต

แผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว จะต้องมีการกำหนดวิสัยทัศน์ของการพัฒนาท้องถิ่นให้ชัดเจน โดยการวิเคราะห์ประจำปีปัญหาที่จะบรรลุวิสัยทัศน์ การกำหนดตนนโยบาย เป้าหมายและ วัตถุประสงค์ และกรอบการดำเนินกิจกรรมที่จะบรรลุซึ่งเป้าหมายและวัตถุ

กว่า 4 ปี แผนพัฒนาฯ จึงถูกเปลี่ยนบ่อยมาก และทำให้การทำงานไม่ต่อเนื่อง ไร้ทิศทาง ดังนั้นอาจเหมาะสมที่สุดถ้าให้แผนพัฒนา มีระยะเวลา 4 ปี มากกว่า 5 ปีแบบในปัจจุบัน

ปัจจุบันกระทรวงมหาดไทยได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อบต.) (ไม่ว่าจะเป็นเทศบาลน้ำทึ่ง หรือชุมชนที่ไม่ตั้งอยู่แล้ว) จัดทำแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะเวลา 5 ปี เพื่อให้การบริหารงานของ อบต. เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับแผนพัฒนาประเทศ โดยได้ออกระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการวางแผนพัฒนาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2541

¹⁵ แผนพัฒนาฯ ต่างๆ ที่เสนอให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไทยจัดทำนี้ ได้นำแนวทางของแผนพัฒนาฯ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศไทยนิวีแลนด์เป็นต้นแบบ ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าเป็นแผนพัฒนาฯ ที่เหมาะสม และสอดคล้องกับงบประมาณที่ดี จึงนำวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของนิวีแลนด์ เป็นกรอบการออกแบบวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของไทย สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่ มีวงเงินงบประมาณก้อนใหญ่ มีกิจกรรมต้องดำเนินการมาก แผนพัฒนาฯ อาจมีรายละเอียดมาก อาจจัดทำแยกส่วนแต่ละแผนได้ และสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดเล็ก ที่มีวงเงินงบประมาณไม่สูงนัก มีกิจกรรมที่สามารถ และต้องการดำเนินการไม่มาก แผนพัฒนาฯ อาจรวมแผนต่างๆ เข้าด้วยกันเป็นเล่มเดียวกัน

ประสังค์ พร้อมทั้งกำหนดตัวชี้วัดผลการดำเนินงานแต่ละกิจกรรมที่สะท้อนถึงผลผลิตและผลลัพธ์ที่คาดหวังจากการทำกิจกรรมนั้นๆ

แผนพัฒนาท้องถิ่นฯ ระยะยาวจะต้องแสดงรายละเอียดถึงประมาณการรายรับ (รายได้ การก่อหนี้ การลงทุน การบริหารเงิน ฯลฯ) และรายจ่ายของกิจกรรมต่างๆ ของอปท. ทั้งสิ้น เพื่อให้แผนพัฒนาท้องถิ่นฯ แสดงให้เห็นภาพแผนการเงินระยะยาวขององค์กรอย่างเป็นรูปธรรม¹⁶

การจัดทำแผนพัฒนาท้องถิ่นฯ จะต้องคำนึงถึง (1) แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (2) แผนพัฒนาฯ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นระดับสูงกว่า (3) แผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวฉบับก่อนหน้า (4) งบประมาณประจำปีปัจจุบัน (5) ผลการตรวจสอบในอดีต (ทั้งการตรวจสอบภายในและภายนอก) (6) รายงานการประเมินผลรายงานประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปีก่อนๆ (7) นโยบายของผู้บริหาร (8) ความต้องการของประชาชน โดยอาจจัดทำการสำรวจความเห็น (9) สภาพเศรษฐกิจและสังคมในขณะนั้น

แผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว ควรประกอบไปด้วย 3 ส่วน

(1.1) แผนการลงทุนระยะยาว (Long Term Capital Plan)

เป็นการวางแผนลงทุนในสินทรัพย์ต่างๆ ที่กฎหมายให้อำนาจของอปท.ลงทุนได้ เช่น ซื้อพันธบัตรรัฐบาล ฝากเงินธนาคาร ซื้อกิจการหรือที่ดิน ฯลฯ โดยการลงทุนดังกล่าวควรเป็นการดำเนินการเพื่อบรรลุเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ที่กำหนดในแผนการเงินระยะยาว และงบประมาณประจำปี สร้างความมั่นคงให้กับองค์กร ทั้งนี้การลงทุนไม่ควรดำเนินการโดยมุ่งเพื่อประโยชน์ทางการค้าอย่างเดียว หรือมุ่งหาผลกำไรสูงสุด แต่มุ่งเพื่อเป็นประโยชน์สาธารณะด้วย เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นส่วนหนึ่งของภาครัฐ เป็นองค์กรของสาธารณะ มีความรับผิดชอบต่อชุมชนประชาชนในท้องถิ่นนั้นๆ นอกจานี้กิจกรรมลงทุนควรเป็นการลงทุนที่ไม่เสี่ยงมากนัก และง่ายที่เปลี่ยนแปลงสภาพหากท้องถิ่นต้องการเงินทุน

(1.2) แผนการเงินระยะยาว (Long Term Financial Strategy)

¹⁶ ในระยะแรก อปท. อาจไม่สามารถทำได้ดังที่เสนอ เพราะวิธีการงบประมาณที่งานวิจัยเสนอเป็นรูปแบบที่ดีที่สุด (First Best) อย่างไรก็ตามให้ค่อยๆ พัฒนาไปในแนวทางนี้ โดยยึดเอาวิธีที่เสนอเป็นเป้าหมาย

แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับแผนการบริหารและจัดการทรัพย์สิน (Asset Management) ขององค์กรปีงบประมาณส่วนท้องถิ่นในระยะยาว โดยพิจารณาตั้นทุนที่แท้จริง เช่นทรัพย์สินระยะยาวต้องคิดค่าเสื่อมราคา (หากทำได้) เพื่อให้การดำเนินกิจกรรมต่างๆ สะท้อนต้นทุนต่อหน่วยตามความเป็นจริง และจะได้พิจารณาความคุ้มค่าของแต่ละหน่วยกิจกรรมนำไปสู่การเปรียบเทียบกิจกรรมต่างๆ และจัดสรรงบลงเงินทุน รายได้ หรือแม้แต่ก่อหนี้ เพื่อการดำเนินการกิจกรรมอย่างเหมาะสม เช่น การสร้างถนน จะต้องคำนวณถึงค่าเสื่อมราคา ประมาณการรายจ่ายสำหรับค่าบำรุงรักษาถนน และแหล่งที่มาของเงินทุนที่จะนำมาใช้จ่าย พิจารณาผลประโยชน์ที่จะได้รับ และเปรียบเทียบกับกิจกรรมอื่นๆ เพื่อจัดสรรงบประมาณให้เหมาะสม

(1.3) แผนการบริหารและจัดการหนี้ระยะยาว¹⁷ (Long Term Borrowing Management Plan)

องค์กรปีงบประมาณส่วนท้องถิ่นควรก่อหนี้ ในบางกรณีเท่านั้น โดยมีหลักการสำคัญในการวางแผนการก่อหนี้ดังนี้¹⁸

(1.3.1) ก่อหนี้สำหรับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ระยะยาวหรือเป็นการลงทุนที่จะสร้างบริการแก่ประชาชนในท้องถิ่นหลายช่วงอายุคน (Intergeneration) เช่นสะพาน ถนน เขื่อน เพื่อรองรับความต้องการก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่คนหลายช่วงอายุ จึงควรให้คุณที่ได้รับผลประโยชน์ในแต่ละช่วงอายุร่วมกันรับภาระต้นทุนจากการลงทุนนี้ มากกว่าจะให้ประชาชนในปัจจุบันรับภาระกลุ่มเดียว เป็นไปตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle)

(1.3.2) ก่อหนี้เพื่อไม่ให้ภาระในการหารายได้ หรือการจัดเก็บภาษีขององค์กรปีงบประมาณส่วนท้องถิ่นเพิ่มขึ้นอย่างมากในปีเดียว แล้วค่อยๆ ปรับเพิ่มรายได้

¹⁷ หนี้ในที่นี้ไม่รวมหนี้ที่เกิดจากการทำสัญญาหรือว่าจ้างให้เอกชนทำงานให้เป็นขั้นตอนปกติของการว่าจ้างซื้อขายทั่วไป ที่มีให้เครดิตระยะสั้น เช่นไม่เกิน 90 วัน และจำนวนเงินไม่มาก เช่น น้อยกว่า 50,000 บาท เป็นต้น

¹⁸ รายละเอียดเกณฑ์ในการก่อหนี้ จะกล่าวในโครงการที่ 4 เรื่องดูแลการคลัง ขององค์กรปีงบประมาณส่วนท้องถิ่น

ทั้งนี้แผนการบริหารและการก่อหนี้ระยะยาวยังต้องระบุถึงเพดานการก่อหนี้ รูปแบบของหนี้ที่ก่อ ความปลอดภัยและความเสี่ยงของหนี้ที่ก่อ ภาระการชำระดอกเบี้ยและเงินต้นการก่อหนี้ที่มุ่งให้เกิดต้นทุนต่ำที่สุดและเสี่ยงน้อยที่สุด โดยแสดงถึงจำนวนเงินที่ต้องชำระหนี้ตามระยะเวลาที่กำหนดที่ชัดเจน นอกจากนี้แผนนี้จะต้องสร้างความเชื่อมั่นได้ว่าเงินทุนมีมาภาพที่จะเข้าจ่ายในกิจกรรมต่างๆ ที่วางแผนไว้

(2) แผนพัฒนาท้องถิ่นประจำปี หรือเรียกว่า งบประมาณรายจ่ายประจำปี เป็นส่วนงานที่สำคัญและจำเป็นต้องทำ เช่นกัน แต่เลือกทำได้เฉพาะส่วนที่พร้อมดำเนินการไปก่อนประกอบด้วย 3 ส่วน คือ

(2.1) แผนประจำปี (Annual Plan)

เป็นรายงานที่แสดงแผนการเงินประจำปีพร้อมคำอธิบายหลักการและเหตุผล โดยมีสาระสอดคล้องกับแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวในช่วงเวลาเดียวกัน แต่อาจมีการปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับนโยบายของผู้บริหาร และสถานการณ์ปัจจุบัน พร้อมเหตุผล โดยจะแสดงรายละเอียดทางการเงิน ปรับใช้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน และตัวเลขประมาณรายรับและรายจ่ายพร้อมที่จะนำไปดำเนินการ แผนประจำปีควร ประกอบด้วย

- รายงานสภาพทั่วไปของท้องถิ่น
- แผนนำองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และผู้บริหาร
- ประเด็นปัญหา นโยบาย และเป้าหมายการบริหารประจำปี
- วัตถุประสงค์ เหตุผลและความจำเป็นของการดำเนินกิจกรรมต่างๆ
- แผนการเงิน (รายรับและรายจ่าย) ในแต่ละกิจกรรม สะท้อนจากพัสดุบุคลากรที่ต้องใช้ในกิจกรรมต่างๆ ในแต่ละระยะเวลาในปีงบประมาณ
- แหล่งที่มาของเงิน
- ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานในแต่ละกิจกรรม ที่เน้นคุณภาพทั้งผลผลิตและผลลัพธ์
- ภาพรวมการคลัง เปรียบเทียบ 2 ปีก่อนหน้าปีงบประมาณ ปีปัจจุบัน และปีงบประมาณที่เสนอ

(2.2) แผนการจัดหาแหล่งเงินทุนของกิจกรรมต่างๆ (Funding Policy)

เป็นรายงานประกอบแบบประมาณประจำปี ที่แสดงการวิเคราะห์ทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Analysis) ในแต่ละกิจกรรมต่างๆ ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะจัดทำในงบประมาณประจำปี เพื่อแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับ เหตุผลและความจำเป็นในการทำกิจกรรมต่างๆ ความสำคัญ ผลกระทบจากการดำเนินหรือไม่ดำเนินกิจกรรมนั้นต่อท้องถิ่น และถ้าไม่ดำเนินการมีทางเลือกอื่นหรือไม่

การจัดทำแผนการจัดทำแหล่งเงินทุน มี 3 ขั้นตอนดังนี้

(2.2.1) พิจารณาชี้ชัด (Identify) ถึงต้นทุน (Cost) ของแต่ละภารกิจหรือกิจกรรม ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะดำเนินการในปีงบประมาณตามหลักทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Principles) โดยเทียบระหว่างผลประโยชน์ที่จะได้รับและต้นทุนที่จะต้องใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรม หลักทางเศรษฐศาสตร์ที่ใช้ได้แก่ ต้นทุนของกิจกรรมใดๆ ควรได้รับการชดเชย ณ เวลาที่ผลประโยชน์ของกิจกรรมนั้นเกิดขึ้น ดังนั้นภารกิจที่ให้ผลประโยชน์หรือบริการในระยะยาวแก่ประชาชนหลายช่วงอายุหรือรุ่น (Generation) ต้นทุนของภารกิจกิจกรรมนั้นควรกระจายให้ได้รับการชดเชยจากประชาชนหลายช่วงอายุด้วย หลักการนี้บางครั้งจึงถูกเรียกว่า Intergeneration Equity

1) กิจกรรมบางประเภทส่งผลประโยชน์แก่ประชาชนจำนวนมาก และไม่สามารถจำกัดจำนวนผู้ได้รับผลประโยชน์จากกิจกรรมนั้นๆ การดำเนินกิจกรรมดังกล่าวจึงไม่เข้ากับจำนวนผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากกิจกรรม หรือไม่สามารถระบุได้ว่าบุคคลหรือกลุ่มบุคคลใดเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากกิจกรรมโดยตรง (Indirect Benefit) หรือเป็นกิจกรรมที่ก่อประโยชน์แก่ชุมชนโดยรวม (Public Benefit) หรือเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นสินค้าสาธารณะ (Public Goods) ให้ต้นทุนของค่าใช้จ่ายกิจกรรมลักษณะนี้ จัดสรรแก่ประชาชนในท้องถิ่นทั่วไปโดยมุ่งให้เกิดประสิทธิภาพ เนماะสมกับลักษณะของกิจกรรมเป็นสำคัญ

ตัวอย่างของผลประโยชน์เหล่านี้ ได้แก่ ผลประโยชน์ที่ได้ทราบว่ามีการให้บริการนี้จากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และสามารถใช้บริการนี้เมื่อต้องการ แม้ว่าปัจจุบันประชาชนอาจจะไม่ต้องการใช้บริการก็ตาม กิจกรรมหรือบริการบางอย่างก่อให้เกิดผล

ประโยชน์ในรูปของความภาคภูมิใจในท้องถิ่น หรือทราบว่าลูกหลานจะได้รับบริการหรือผลประโยชน์จากกิจกรรม เช่น กิจกรรมพิพิธภัณฑ์ในท้องถิ่น แม้ว่าประชาชนในท้องถิ่นบางคนจะไม่เคยเข้าไปเยี่ยมชมเลยก็ตาม ถ้าเข้าไปเยี่ยมชมก็จะได้รับความรู้ ความบันเทิง แต่หากไม่เคยเข้าไปแล้ว การทราบว่าท้องถิ่นของตนมีประวัติศาสตร์ยาวนาน และมีการเก็บรักษาสิ่งของในประวัติศาสตร์ในพิพิธภัณฑ์สามารถสร้างความภาคภูมิใจได้ เป็นต้น

- 2) กิจกรรมใดที่สามารถระบุบุคคลที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงได้ (Private Benefit) หรือเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นสินค้าเอกชน (Private Goods) ให้ต้นทุนจากการดำเนินกิจกรรมดังกล่าวชดเชยจากรายได้ที่จัดเก็บจากบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ได้รับผลประโยชน์จากกิจกรรมโดยตรง สอดคล้องกับหลัก User Pays Principle เช่น การจอดรถยนต์ข้างถนน ผู้ที่ใช้รถยนต์ได้รับประโยชน์จากการใช้พื้นที่สาธารณะโดยตรง สมควรจัดเก็บค่าจอดรถตามเวลาที่มีการจอดรถยนต์มากกว่าจะจัดเก็บภาษีจากทุกๆ คน เป็นต้น
- 3) กิจกรรมบางประเภทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เกิดขึ้นเพื่อควบคุม กำกับ หรือจำกัดผลกระทบทางลบ (Negative Effect) ที่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลก่อขึ้นแล้วกระทบต่อบุคคลอื่นหรือต่ออุณหภูมิ ให้ต้นทุนกิจกรรมดังกล่าวได้รับการชดเชยจากบุคคลที่ก่อให้เกิดผลกระทบทางลบนั้น เช่น ถ้าโรงงานปล่อยน้ำเสียลงแม่น้ำ ทำให้แม่น้ำเป็นพิษ และคนอื่นๆ ไม่สามารถน้ำในแม่น้ำได้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำเป็นต้องจำกัดการปล่อยน้ำเสียต้องตราจารัดคุณภาพน้ำในแม่น้ำ ให้ต้นทุนการจำกัด และตรวจวัดคุณภาพน้ำเก็บจากโรงงาน สอดคล้องกับหลัก Polluter Pays Principle

จะเห็นได้ว่าหลักการข้างต้นทำให้ผู้จัดทำแผนฯ ต้องระบุถึงลักษณะของกิจกรรมให้ชัดเจนก่อน แล้วจึงกำหนดวิธีการหาเงินมาชดเชยต้นทุนของกิจกรรมนั้น ซึ่งกิจกรรมที่ลักษณะต่างกัน การหาแหล่งเงินทุนก็จะแตกต่างกัน

(2.2.2) ปรับแต่งการชดเชยต้นทุนให้เหมาะสม และส่งเสริมการดำเนินกิจกรรมให้มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ นอกจากราคาที่ควรจะ

ถึงความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น และผู้เสียภาษีด้วยความเป็นธรรม (Fairness) และความเท่าเทียมกัน (Equity) ในการจัดสร้างต้นทุน อีกทั้งหลีกเลี่ยงการจัดสร้างต้นทุนที่จะกระทบต่อประชาชนหรือกลุ่มบุคคล หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่ง อย่างฉับพลันหรืออย่างมาก

(2.2.3) เลือกแหล่งเงินทุนหรือวิธีการจัดหาเงินทุนที่จะชดเชยต้นทุนของแต่ละกิจกรรม ซึ่งอาจจะจัดหาจากแหล่งเงินทุนหรือวิธีเดียว หรืออาจจัดหาจากหลายๆ แหล่งหรือหลายๆ วิธีที่กฎหมายให้อำนาจองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการ เป็นวิธีที่เหมาะสม ปฏิบัติได้ มีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล เช่นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่ประชาชนหลายชั้นอายุ อาจหาแหล่งเงินทุนจากเงินกู้มำใช้จ่าย กิจกรรมที่มีลักษณะเป็นสินค้าสาธารณะอาจชดเชยจากรายได้ภาษี กิจกรรมที่มีลักษณะเป็นสินค้าเอกชนอาจหาแหล่งเงินทุนจากการเก็บค่าใช้บริการ (User Charge) ค่าสมัคร (Application/License Fee) ค่าเข้า (Entrance Fee) กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อกำกับผลกระทบทางลบ อาจหาแหล่งเงินทุนจากค่าปรับ (Fines) หรือ บทาง (Penalties) เป็นต้น

(2.3) แผนการบริหารและจัดการหนี้ประจำปี (Annual Borrowing Management Plan)

แสดงถึงจำนวนหนี้ท่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมี และแผนการบริหารหนี้ รวมถึงแผนการก่อหนี้ใหม่เพื่อกิจกรรมต่างๆ (หากมี) พร้อมวัตถุประสงค์การก่อหนี้ ภาระหนี้ต่องบประมาณ ความสอดคล้องกับแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว และแผนชำระดอกเบี้ยและเงินต้นของหนี้เดิมในปีงบประมาณ ทั้งนี้มุ่งให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ท้องถิ่น โดยมีต้นทุนต่ำสุด และมีความเสี่ยงน้อยที่สุด

การจัดทำแผนการเงินต่างๆ ข้างต้น จะเป็นต้องมีการศึกษา วิเคราะห์ปัญหาของพื้นที่ ความต้องการของประชาชน เพื่อกำหนดวิสัยทัศน์ (Vision) นโยบายของฝ่ายบริหาร และทิศทางการดำเนินงาน (Mission or Direction) ขององค์กร ทั้งสำหรับแผนระยะสั้น (Short Term) และระยะยาว (Long Term) วัตถุประสงค์ (Objectives) ของการดำเนินงานกิจกรรมต่างๆ ผลผลิต

(Output) และผลลัพธ์ (Outcomes) ที่คาดหวังจะได้รับจากการทำกิจกรรม โดยต้องกำหนดเป็นตัวชี้วัดผลงาน (Performance Indicator) ที่ชัดเจนและวัดได้อย่างเป็นรูปธรรม การประเมินการตั้นทุนอันเนื่องมาจากการดำเนินการกิจกรรมต่างๆ เพื่อให้เกิดการตอบสนองต่อวัตถุประสงค์ และผลงานที่กำหนด โดยคำนึงถึงความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากร

งบประมาณประจำปีที่ผู้จัดเสนอให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจัดทำ ควรเข้าใจง่าย มีรายละเอียดที่เป็นรูปธรรมของกิจกรรม เน้นที่รายรับและรายจ่ายของภารกิจ/กิจกรรมที่จะดำเนินการ วัตถุประสงค์ของการทำภารกิจต่างๆ ความจำเป็น และผลประโยชน์หรือผลลัพธ์ที่ประชาชนในท้องถิ่นจะได้รับ ตั้นทุนในการจัดทำกิจกรรม แหล่งเงินทุนที่จะนำมาใช้จ่าย หรือเงินกู้ยืม เหตุผลการกู้ยืม บทสรุปทางการเงินการคลัง การลงทุน การบริหารและจัดการหนี้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เมื่ออ่านแล้วผู้อ่าน (อันได้แก่ประชาชนทั่วไป) สามารถทราบ และเข้าใจได้ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นวางแผนจะทำกิจกรรมใดบ้างในปีงบประมาณนี้ ด้วยเหตุผลใด มีความจำเป็นมากน้อยแค่ไหน หากไม่ทำกิจกรรมดังกล่าว ตนเองและท้องถิ่นจะมีผลกระทบอย่างไร การดำเนินการดังกล่าวจะต้องมีค่าใช้จ่ายเท่าไร และจะหาเงินทุนจากแหล่งใดมาใช้จ่าย จะส่งผลกระทบต่อสินทรัพย์และหนี้สินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างไร รายงานงบประมาณ หรือแผนประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เสนอ จะมีลักษณะคล้ายกับงบดุลของบริษัทเอกชน และถือเป็นร่างแรกของงบประมาณรายจ่ายประจำปีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำเพื่อเสนอแก่สาธารณชนพิจารณา¹⁹

หากต่อมา มีผู้ใดเห็นว่า สภาพสังคมและเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลง มีความจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติม หรือเปลี่ยนแปลงแผนพัฒนาฯ ที่ได้รับการอนุมัติใช้แล้ว โดยอาจจะเป็นประชาชน ฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ ให้ผู้นั้นสามารถร้องขอให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำการศึกษาวิเคราะห์ พิจารณาความเหมาะสมในการแก้ไข เพิ่มเติมหรือเปลี่ยนแปลงแผนพัฒนาฯ ได้ หรือหากไม่มีผู้ใดร้องขอ ให้หน่วยงานวางแผนและหน่วยงานงบประมาณพิจารณาทบทวนแผนพัฒนาฯ ท้องถิ่นฯ ณ ปีที่ 2 ว่าังคงเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันหรือไม่ และหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเห็นควรให้ปรับแผนพัฒนาฯ ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำเสนอขอเปลี่ยนแปลงแผนพัฒนาฯ พร้อมแสดงเหตุผลประกอบ โดยดำเนินการตามขั้นตอนเช่นเดียวกับการเสนอแผนพัฒนาฯ และงบประมาณประจำปี

¹⁹ ผู้จัดมีความเห็นว่า รูปแบบเอกสารสรุปงบประมาณปีจัดที่มีลักษณะที่อ่านแล้วเข้าใจยากว่า เงินงบประมาณถูกนำไปใช้เพื่อกิจกรรมใดบ้าง และคาดว่าจะเกิดผลอะไร ทั้งนี้ผู้จัดจะนำเสนอตัวอย่างงบประมาณที่เข้าใจง่ายกว่าในรายงานครั้งต่อไป ซึ่งการวิจัยจะต้องออกแบบงบประมาณที่มีการงบประมาณ รายละเอียดดูภาคผนวก

ขั้นตอนการจัดเตรียมแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวและงบประมาณรายจ่ายประจำปี มีดังนี้

(1) กำหนดปฏิทินงบประมาณ และแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว

ทุกต้นปีงบประมาณ หน่วยงานงบประมาณหรือเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย²⁰ จะกำหนดปฏิทินงบประมาณ²¹ เป็นขั้นตอน และระยะเวลาที่จะดำเนินกิจกรรมต่างๆ โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับเวลา และกิจกรรมที่ผู้เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติตั้งแต่ต้นเริ่มวางแผนพัฒนาฯ การทบทวนแผนพัฒนาฯ การจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี จำนวนการประชุมในการจัดทำงบประมาณ อนุมัติงบประมาณ ตลอดจนบริหารงบประมาณ และเสนอปฏิทินงบประมาณให้ผู้บริหารอนุมัติ เสนอให้อปท. ต้องเวียน/แจ้งให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง (รวมถึงประชาชนในท้องถิ่น) ได้รับทราบปฏิทินงบประมาณโดยทั่วถ้วน และเปิดโอกาสให้ประชาชน และผู้ที่สนใจเข้าร่วมรับฟังได้ การประชุมจัดทำงบประมาณตามเวลาที่จัดให้ได้ตามต้องการ โดยไม่จำเป็นต้องเป็นทุกครั้งของการประชุม แต่ยิ่งการที่ประชาชนเข้าร่วมมากเท่าใดก็จะเป็นการประสานความเข้าใจได้มากเท่านั้น

(2) วางแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว หรือทบทวนแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว

เมื่อถึงกำหนดเวลาการจัดทำแผนพัฒนาฯ ตามปฏิทินงบประมาณที่อนุมัติในข้อ 1 ให้หน่วยงานงบประมาณประสานงานระหว่างผู้บริหาร²² เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดยควรเชิญผู้ทรงคุณวุฒิ ผู้นำองค์กรอิสระท้องถิ่น และ/หรือประชาชนให้ร่วมกันมีส่วนร่วมในการวางแผนพัฒนาฯ เพื่อร่วมระดมความคิด และสร้างความมีส่วนร่วมในการจัดทำร่างแผน

²⁰ โดยทั่วไปองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมอบหมายหน้าที่นี้ให้เจ้าหน้าที่ที่มีความชำนาญงานด้านการคลัง หรือด้านการเงิน หรือสำนัก/กองงบประมาณทำหน้าที่นี้อยู่แล้ว ในที่นี้ขอเรียกว่าเจ้าหน้าที่งบประมาณ

²¹ ปฏิทินงบประมาณ หมายถึง เอกสารแจ้งกำหนดเวลาในการจัดทำงบประมาณของฝ่ายบริหาร โดยแสดงรายละเอียดของช่วงเวลา กิจกรรมที่จะต้องดำเนินการ และระบุหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในกิจกรรมต่างๆ ตั้งแต่ต้นจนจบ โดยปฏิทินงบประมาณหน่วยงานงบประมาณเป็นผู้จัดทำ และให้ผู้บริหารเห็นชอบ เช่น ผู้อำนวยการหน่วยงานงบประมาณ หรือ ปลัด อบจ. หรือ นายนายก อบจ. และแต่องค์กรกำหนด

²² สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแบบที่ 2 ซึ่งมีโครงสร้างองค์กรไม่ชัดช้อน มีขนาดเล็ก บุคลากรและกิจกรรมไม่มาก นั้น ผู้วิจัยเห็นว่าควรลดขั้นตอนการพิจารณาอนุมัติงบประมาณของฝ่ายนิติบัญญัติลง เพื่อให้วิธีการงบประมาณเรียบง่าย ล้าน และคล่องตัว โดยให้ฝ่ายนิติบัญญัติได้ร่วมช่วยคิด และจัดเตรียมงบประมาณตั้งแต่เริ่มต้น เพื่อเสนอฝ่ายบริหารอนุมัติที่เดียว ในรูปแบบของสภากลาง (Executive Board) ของบริษัทเอกชน ในส่วนนี้จะช่วยลดขั้นตอนในการอนุมัติงบประมาณ เพราะฝ่ายบริหารได้ร่วมทำงบประมาณแต่ต้น การอนุมัติจึงเป็นการอนุมัติตามพิธีการเท่านั้น หรือหากปรับเปลี่ยนรูปแบบการปกครอง การอนุมัติของสภากลางก็เป็นการอนุมัติงบประมาณได้ทันที

พัฒนาท้องถิ่นทั้งในระยะยา (ทุกๆ 5 ปี) การสร้างความมีส่วนร่วม เช่น ในท้องถิ่นขนาดเล็ก มีประชาชนจำนวนไม่มาก เช่น อบต. ปัจจุบันจัดประชุมระดมความคิดแบบประชาคม โดยเชิญประชาชนในพื้นที่มาร่วมประชุมระดมความคิดในการวางแผนพัฒนาฯ โดยตรงแทนการเลือกตัวแทนประชาชนมาประชุม ในท้องถิ่นขนาดใหญ่อาจจัดสัมมนา หรือออกแบบสอบถาม หรือทำการสำรวจความคิดเห็นในการวางแผนพัฒนาท้องถิ่น เป็นต้น และนำมาประมวลวิเคราะห์ และเพื่อจัดทำกรอบแผนพัฒนาฯ ตามรูปแบบและสาระสำคัญของแผนพัฒนาฯ ตามที่กล่าวมาข้างต้นต่อไป โดยผู้วิจัยเสนอให้ อปท. ควรจัดทำเอกสารตามที่เสนอมาข้างต้น และเนื่องจากมีบุคคลหลายฝ่ายเข้าร่วมระดมความคิดในการวางแผน องค์กรควรแต่งตั้งเจ้าหน้าที่รับผิดชอบเรื่องการวางแผนพัฒนาฯ งบประมาณ โดยเฉพาะ อันได้แก่ หน่วยงานแผน และนโยบาย หน่วยงานคลัง และหน่วยงานงบประมาณ

ขั้นตอนการวางแผน (ดำเนินการทุกๆ 5 ปี โดยส่วนใหญ่มักเริ่มต้นเมื่อล่วงเข้าในปีที่ 3) ได้แก่ (1) ศึกษา วิเคราะห์ประเมินปัญหาของการพัฒนาท้องถิ่น ภาพรวมของท้องถิ่นนโยบาย ของฝ่ายบริหาร ผลประโยชน์และความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น แผนพัฒนาฯ ระยะยาวที่เคยได้รับการอนุมัติ และผลการประเมินและตรวจสอบแผนพัฒนาฯ ฉบับก่อนหน้า สภาพท้องถิ่นในปัจจุบัน แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และแผนพัฒนาฯ ของ อบต. ใกล้เคียง เพื่อเปรียบเทียบหรือเพื่อประสานงานบางอย่าง เป็นต้น (2) กำหนดวิสัยทัศน์ (Vision) ขององค์กร และกำหนดพันธกิจ (Mission) ที่จะดำเนินการเพื่อบรรลุวิสัยทัศน์ในด้านต่างๆ (3) กำหนดเป้าหมาย (Target) และวัตถุประสงค์ (Objective) (4) จัดลำดับความสำคัญของเป้าหมายและวัตถุประสงค์ในด้านต่างๆ (5) ประมาณการรายได้ที่จะต้องจัดเก็บได้และสามารถจัดเก็บได้ในแต่ละปี แปลงนโยบาย พันธกิจ เป้าหมาย และวัตถุประสงค์เป็นภารกิจ และกรอบค่าใช้จ่ายที่จะใช้จ่ายเพื่อการดำเนินงานภารกิจในแต่ละด้านเศรษฐกิจเพื่อให้เกิดผลตามเป้าหมาย นโยบายที่ตั้งไว้ เช่น การคมนาคม การศึกษา การพาณิชย์ เป็นต้น และผลผลิตผลลัพธ์ของการดำเนินภารกิจต่อตัวเลขทางเศรษฐกิจ เพื่อประมาณการค่าใช้จ่ายในแต่ละด้านเศรษฐกิจ และค่าใช้จ่ายโดยรวม และเสนอแนะผู้บริหารในการวางแผนนโยบายงบประมาณตลอด 5 ปี (สมดุล เกินดุลหรือขาดดุล) และขอความเห็นชอบกับกรอบแผนพัฒนาฯ ทั้งนี้การจัดทำแผนพัฒนาฯ จะเป็นแบบรายได้กำหนดรายจ่าย (Revenue Driven) ใช้วิธีประมาณการรายได้กำหนดวงเงินรายจ่าย (6) เมื่อผู้บริหารเห็นชอบกับกรอบแผนพัฒนาฯ ที่เสนอ ให้แจ้งกรอบแผนพัฒนาฯ และวงเงินงบประมาณยอดรวมแต่ละปี และวงเงินงบประมาณในแต่ละด้านเศรษฐกิจแก่น่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้แต่ละหน่วยงานจัดทำแผนงาน โครงการ กิจกรรมเสนอมาให้พิจารณาวงเงินงบประมาณของแต่ละหน่วยงาน (7) หน่วยงานจัดทำแผนงาน โครงการฯ โดยระบุกิจกรรมเศรษฐกิจที่จะต้องดำเนินการเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ และเป้าหมาย

พร้อมกำหนดตัวชี้วัดความสำเร็จในการทำกิจกรรมต่างๆ เสนอหน่วยงานงบประมาณ หรือคณะกรรมการจัดทำแผนพัฒนา ให้พิจารณา²³ (8) หน่วยงานงบประมาณหรือคณะกรรมการฯ พิจารณาแผนงาน โครงการฯ ตามเกณฑ์การจัดสรรงบประมาณที่ชัดเจน โปร่งใส และสะท้อนวิสัยทัศน์ เป้าหมาย วัตถุประสงค์ และนโยบายของฝ่ายบริหาร อีกทั้งจัดลำดับความสำคัญของสิ่งที่ต้องการและกิจกรรมที่จะต้องทำ การวางแผนข้างต้นเป็นเมตริก (Metrics) ของกิจกรรมและผลงานที่จะสนองเป้าหมาย และจุดประสงค์ที่กำหนดไว้²⁴ (9) หน่วยงานงบประมาณ หรือคณะกรรมการฯ รับร่วมวงเงินค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรม โครงการ แผนงาน เพื่อทำเป็นร่างแผนพัฒนาฯ (10) เสนอร่างแผนพัฒนาฯ ให้ผู้บริหารพิจารณาอนุมัติ (11) เมื่อผู้บริหารอนุมัติให้แจ้งงบประมาณของแต่ละหน่วยงานให้หน่วยงานทราบขั้นต้น

การวางแผนพัฒนาฯ จึงเท่ากับเป็นการกำหนดทิศทางการพัฒนาขององค์กรปัจจุบันส่วนท้องถิ่นที่ชัดเจนในรูปตัวเงิน ด้านรายรับและรายจ่าย โดยจะต้องวางแผนพัฒนาท้องถิ่นให้สอดคล้องกับแนวโน้มเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ และแนวโน้มขององค์กรปัจจุบัน ส่วนท้องถิ่นที่ระดับสูงกว่า ผลที่ได้รับจะทำให้ทราบถึงความสำคัญของกิจกรรมด้านต่างๆ ที่จะต้องดำเนินการเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ ซึ่งมีลักษณะเป็นกรอบความคิด และค่อนข้างเป็นรูปธรรม²⁵ ในระหว่างการจัดทำแผนพัฒนาฯ หากมีแผนงาน โครงการใดที่จะกระทบต่อประชาชนในพื้นที่จำนวนมาก และต้องการรายรับจากประชาชน อปท. ควรจะจัดทำการประชาพิจารณ์ เพื่อรับฟังความเห็นเป็นวงกว้าง เป็นเรื่องๆ ไป

อนึ่ง การกำหนดให้หน่วยงานต่างๆ ที่รับผิดชอบจัดทำแผนงาน โครงการ กิจกรรมนั้น หน่วยงานจะต้องแปลงภารกิจ เป็นตัวเงินค่าใช้จ่าย ซึ่งจะต้องหาข้อมูลด้านต้นทุนค่าใช้จ่าย ของกิจกรรมต่างๆ ทั้งด้านบุคลากร พัสดุ เป็นต้น (แหล่งข้อมูลต้นทุนค่าใช้จ่ายที่สำคัญได้แก่ หน่วยงานคลัง²⁶) และนำมาประมาณค่าใช้จ่ายที่ต้องใช้ในกิจกรรมต่างๆ ที่กำหนดในแผนงาน โครงการฯ รับร่วมในงบประมาณที่เสนอ ตามลำดับความสำคัญของกิจกรรม โดยลงราย

²³ เพื่อป้องกันการทุจริตของผู้พิจารณาจัดสรรงบประมาณ เห็นควรจัดทำในรูปคณะกรรมการฯ ที่ประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่าย นอกเหนือไปนี้ควรกำหนดเกณฑ์การจัดสรรงบประมาณที่ชัดเจน โปร่งใส ตรวจสอบได้ มีหลักเกณฑ์การจัดลำดับความสำคัญของภารกิจ และมีเหตุผลประกอบการผลการพิจารณา

²⁴ การวางแผนในแต่ละด้านกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อปท.อาจจัดตั้งคณะกรรมการย่อยในการวางแผนแต่ละด้าน โดยมีหน่วยงานที่มีหน้าที่ทำกิจกรรมนั้นๆ เป็นผู้รับผิดชอบ และค่อยร่วมกันเป็นแurenรวมอีกครั้งหนึ่ง

²⁵ รายละเอียดขั้นตอนการวางแผนฯ ของแต่ละหน่วยงานจัดอยู่ในภาคผนวก

²⁶ ในอนาคตเมื่อ อปท. มีการจัดทำระบบบัญชีแบบพิรับพึงจ่ายแล้ว อปท. ก็จะมีข้อมูลด้านต้นทุนต่อหน่วยกิจกรรมอย่างละเอียด และบางกิจกรรมที่ยังไม่มีข้อมูลก็ให้หน่วยงานคลัง งานพัสดุสำรวจราคาสินค้าและบริการในตลาด อีกทั้งให้ปรับปรุงข้อมูลด้านนี้ให้ทันสมัยอยู่ตลอดเวลา ให้หน่วยงานอื่นดึงไปใช้ประมาณการค่าใช้จ่าย

ละเอี่ยดมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ เมื่อใส่ตัวเลขด้านการตั้นทุนค่าใช้จ่ายหั้งสิ้นที่เกิดจากการทำกิจกรรมต่างๆ แล้ว ก็จะทำให้แผนพัฒนา มีความสมบูรณ์ ให้ข้อมูลค่าใช้จ่ายและผลที่จะได้รับในแต่ละแผนงาน โครงการและกิจกรรม และเป็นข้อมูลที่พร้อมให้ผู้บริหารพิจารณาตัดสินใจและอนุมัติใช้แผนพัฒนาท้องถิ่นฯ ²⁷

สำหรับ อปท. ที่มีความพร้อมทางด้านการเงิน เมื่อจัดทำร่างแผนพัฒนาฯ เสร็จ อาจทำสัมมนา จัดประชาพิจารณ์ หรือจัดส่งสำเนาร่างแผนพัฒนาฯ ให้ประชาชนในพื้นที่รับทราบ เช่น ส่งสำเนาร่างแผนพัฒนาฯ ให้หมู่บ้านละ 3 ฉบับ และผลตอบสนองจากประชาชน หากมีข้อเสนอแนะให้แก้ไขที่มีสาระสำคัญ ให้ผู้บริหารพิจารณาแก้ไขแผนพัฒนาฯ ตามนั้น แล้วจึงเสนอให้สภาพิจารณาอนุมัติต่อไป เป็นต้น*²⁸

จะเห็นได้ว่า แผนพัฒนาฯ ที่เสนอในที่นี้ นอกจากจะให้ข้อมูลด้านจุดประสงค์ เป้าหมาย แนวคิด วิธีการ อย่างกว้างๆ เช่นแผนพัฒนาท้องถิ่นในปัจจุบันแล้ว ยังให้ข้อมูลด้านการเงินอย่างละเอียด จึงเป็นแผนล่วงหน้าที่ลงรายละเอียด และใช้เวลาในการจัดทำข้อมูลทางการเงินการคลังให้ครบถ้วน ทั้งนี้เพื่อให้ผู้บริหารได้เห็นภาพแผนพัฒนาฯ ที่ชัดเจน และครบถ้วนก่อนตัดสินใจปฏิบัติแผนงานใดงานหนึ่ง สำหรับแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะสั้นก็คือบประมาณรายจ่ายประจำปีซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว (5 ปี) ทุกๆ ปี เมื่อมีเหตุการณ์เปลี่ยนแปลงซึ่งแตกต่างจากที่คาดการณ์ในแผนพัฒนาฯ หรือส่งผลต่อการต้องปรับเปลี่ยนแผน หรือปรับปรุงข้อมูลให้ทันสมัย การจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีก็คือการดึงแผนพัฒนาฯ ปีหนึ่งฯ มาปรับเปลี่ยนให้เหมาะสม ทันสมัย และตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นขณะนั้นฯ เพราะอย่างไรก็ตามการวางแผนเป็นการประมาณการล่วงหน้าสำหรับแผนพัฒนาฯ เป็นการวางแผนล่วงหน้าระยะยาว ย่อมมีโอกาสที่จะคลาดเคลื่อนได้ จึงจำเป็นจะต้องมีการกำหนดค่าใช้จ่ายสำรอง (Contingency) เพื่อมีความคลาดเคลื่อนเกิดขึ้น และมีการปรับปรุงแผนให้เหมาะสมกับภาวะการณ์ปัจจุบันทุกๆ ปี พร้อมรายงานซึ่งจะแสดงผลของการเปลี่ยนแปลงแผนพัฒนาฯ การทบทวนแผนพัฒนาฯ

(3) ประมาณรายรับประจำปี

หน่วยงานงบประมาณจะทำหน้าที่ประสานงานกับหน่วยงานคลัง หน่วยงานวางแผนและ

²⁷ ผู้จัดมีความเห็นว่า แผนพัฒนาระยะยาวหรือระยะสั้นควรมีการคิดคำนวนตัวเลขต้นทุนในรายละเอียดมากเท่าที่จะทำได้ เพื่อให้เป็นรูปธรรม เพื่อการมีแผนพัฒนาฯ ที่มีคำอธิบายที่เป็นนามธรรมนั้น ทำให้ยากที่จะวิเคราะห์ ตัดสินใจ และกำกับ และควบคุมให้เกิดการดำเนินการตามแผนนั้นได้

²⁸ กำหนดให้ * เป็นขั้นตอนการทำงบประมาณที่สามารถเลือกทำหรือไม่ก็ได้ ตามความพร้อม แต่หากสามารถทำได้จะเป็นประโยชน์แก่ท้องถิ่น

นโยบายเพื่อพิจารณาประมาณการรายรับแต่ละปี (ควรจัดทำเป็นคณะกรรมการฯ โดยเริ่มจาก (1) หน่วยงานที่หารายได้มีหน้าที่ประมาณการรายได้ประจำปีของ อปท. พร้อมจัดทำรายละเอียดประกอบ (2) คณะกรรมการฯ พิจารณางeneral โดยนำรายได้ที่ประมาณการทั้งสิ้น พร้อมรายละเอียดมาพิจารณาอีกครั้งหนึ่งว่าถูกต้อง เหมาะสมหรือไม่อย่างไร ต่างๆ จากรายได้ที่ประมาณการในแผนพัฒนาฯ หรือไม่ เพราะเหตุใด แล้วจึงนำรายได้มาหารายจ่ายที่ผูกพันต่อเนื่องจากปีก่อนหน้า หักเงินที่ต้องชดใช้เงินสะสมที่ยืมมา เป็นต้น และคงเหลือรายได้สุทธิที่จะใช้จ่ายในปีงบประมาณใหม่ (3) วิเคราะห์สภาพเศรษฐกิจโดยรวม พร้อมกับการปรับเปลี่ยนกรอบแผนพัฒนาฯ ให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจปัจจุบัน สถานะทางการคลังนโยบาย และเป้าหมายที่ต่างไปจากแผนพัฒนาฯ กำหนดเด็ดขาด และเสนอแนวทางนโยบายงบประมาณรายจ่ายประจำปีเป็นแบบสมดุล ขาดดุล หรือเกินดุล²⁹ พร้อมเหตุผลประกอบแก่ผู้บริหารให้พิจารณา (4) ปรับปรุงงeneral ให้สอดคล้องกับนโยบายงบประมาณ และกำหนดวงเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี พร้อมวิธีการ และแหล่งรายรับต่างๆ ให้ผู้บริหารให้ความเห็นชอบ (5) แจ้งยอดวงเงินรวมของงบประมาณประจำปีให้หน่วยงานต่างๆ ทราบ และแจ้งให้ทราบถึงกรอบแผนพัฒนาฯ ที่จะใช้ในปีงบประมาณนั้นให้ความสำคัญกิจกรรมเศรษฐกิจด้านใด เปลี่ยนไปจากแผนพัฒนาฯ อย่างไร เพราะเหตุใด ฯ

(4) ประมาณการรายจ่ายประจำปี

เมื่อแต่ละหน่วยงานทราบงeneral ให้แก่หน่วยงานที่ต้องจ่ายประจำปี และกรอบใหม่ของแผนพัฒนาฯ ให้แต่ละหน่วยงานปรับปรุงแผนพัฒนาฯ ตามงบประมาณประจำปี ให้เหมาะสม และทันสมัยอีกครั้งหนึ่ง โดยพิจารณาจากสถานการณ์ปัจจุบัน ผลงานปีก่อนหน้า ปรับปรุงรายละเอียดด้านการเงินการคลัง เช่นต้นทุนค่าใช้จ่าย จำนวนวัสดุครุภัณฑ์ที่ต้องการ แหล่งที่มาของเงินทุนฯ โดยประมาณกับหน่วยงานคลัง และงบประมาณ จัดลำดับความสำคัญของแต่ละแผนงาน โครงการ กิจกรรม แล้วจึงจัดทำคำของบประมาณในแต่ละแผนงาน ตามเอกสารที่กำหนด ส่งให้หน่วยงานงบประมาณพิจารณา

²⁹ ปัจจุบันมีข้อบังคับ หรือกฎหมายเบื้องต้นของกระทรวงมหาดไทย ได้กำหนดให้อปท. จัดตั้งรายจ่ายประจำปีน้อยกว่าหรือเท่ากับร้อยละ 40 ของรายได้ประจำ อย่างไรก็ตามพบว่าอปท. ส่วนใหญ่ โดยเฉพาะขนาดเล็กไม่สามารถดำเนินการตามระเบียบที่กำหนดได้ หรือในกรณีของกทม. ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่องวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2529 ข้อ 8 ก็ห้ามให้ตั้งรายจ่ายประจำปีสูงกว่ารายได้ประจำ เว้นแต่รายจ่ายพิเศษจากเงินสะสม จ่ายขาดที่สภากรุงเทพมหานครได้ให้ความเห็นชอบแล้ว หรือรายจ่ายพิเศษจากเงินกู้ (งานวิจัยโครงการที่ 4 เรื่อง ดุลการคลังของอปท. จะมีรายละเอียดเทียบกับการกำหนดนโยบายดุลการคลัง วินัยทางการคลังฯ)

(5) วิเคราะห์งบประมาณและจัดสรรงบประมาณ

หน่วยงานงบประมาณวิเคราะห์คำของบประมาณ ตามด้านกิจกรรมเศรษฐกิจ ตามแผนพัฒนา³⁰ การวิเคราะห์งบประมาณเน้นที่แผนงาน โครงการ กิจกรรม และผลงาน มากกว่า หมวดรายจ่าย หรือหน่วยงานที่จัดทำคำขอ โดยแยกงานต่างๆ ออกเป็นโครงการ/กิจกรรมเดิม ที่ต้องทำต่อเนื่อง และกิจกรรมใหม่ ถ้าเป็นโครงการเดิม ก็จะประเมินผลงานปีก่อนหน้า ความก้าวหน้าของแผนงานเป็นไปตามเป้าหมายหรือไม่ เพิ่มเติมจากการตรวจสอบกับโครงการใหม่ คือตรวจสอบความเหมาะสมของค่าใช้จ่ายที่จัดขอ ไม่ว่าจะเป็นเงินเดือนหรือผลตอบแทน ของบุคลากร เงินชี้อัพสุด หรือจ้างงานฯ และผลงานที่จะจัดทำในงบประมาณ ความถูกต้อง ความชัดเจน ผลผลิตและผลลัพธ์ ด้วยวิธีวัดผลงาน ความจำเป็น ความคุ้มค่า ความเป็นไปได้ ของแผนงานหรือโครงการ มากกว่าการลงรายละเอียดการชี้อัพสุดหรือจ้างงานฯ โดยอาจเชิญ หน่วยงานที่จัดทำคำของบประมาณมาชี้แจง ส่วนใหญ่การวิเคราะห์จะอยู่กับแผนพัฒนาฯ เป็น สำคัญ ทำให้ไม่ต้องใช้เวลา กับการวิเคราะห์งบประมาณประจำปีมากนัก ทางบประมาณ แตกต่างไปจากแผนพัฒนาฯ ประมาณการหน่วยงานจะต้องจัดทำคำชี้แจงการเปลี่ยนแปลง เมื่อวิเคราะห์คำของบประมาณแล้วจึงรวมแผนงานด้านต่างๆ ตามลำดับความสำคัญ จึงจัดสรรงบประมาณลงในแต่ละด้านกิจกรรมเศรษฐกิจ ตามวงเงินงบประมาณที่ผู้บริหาร ให้ความเห็นชอบ (เป็นการจัดทำงบประมาณแบบรายได้กำหนดรายจ่าย (Revenue Approach) และจัดทำรายละเอียดงบประมาณแยกตามหน่วยงาน และหมวดรายจ่าย ประกอบด้วยในเอกสารงบประมาณ และแจ้งให้หน่วยงานต่างๆ รับทราบงบ งบประมาณที่ได้รับ สำหรับโครงการหรือกิจกรรมใดที่ไม่ได้รับงบประมาณปีนี้จะจัดสำรองไว้ เพื่อดำเนินการต่อไปในงบประมาณ และทำการปรับแผนพัฒนาระยะยาวให้สอดคล้องกับ การเปลี่ยนแปลงงบประมาณ และจึงเสนอจัดทำร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปีให้ฝ่าย บริหารขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบ³¹

³⁰ สำหรับองค์กรที่มีขนาดใหญ่ และงานซับซ้อน อาจตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณาล้วนกิจกรรมคำของบประมาณ หน่วยที่วิเคราะห์คำขอ จัดลำดับความสำคัญ และจัดสรรงบประมาณ เพื่อเสนอผู้บริหารต่อไป

³¹ โดยปกติวิธีการงบประมาณขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่น จะกำหนดในลักษณะรายรับกำหนดรายจ่าย และ ขั้นตอนการจัดทำงบประมาณจะเริ่มจากการประมาณรายได้ และรายรับอื่นๆ จึงจะกำหนดวงเงินงบประมาณ รายจ่าย และกำหนดวงเงินจัดสรรายจ่ายแก่หน่วยงานต่างๆ ทำให้หน่วยงานทราบก่อนว่ามีวงเงินให้แก่ หน่วยงานตนเท่าใด และจึงจัดทำคำของบประมาณให้สอดคล้องกับวงเงินนั้นๆ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการจัดสร้างบประมาณแบบนี้ให้ความสำคัญกับหน่วยงานมากกว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจ และมีแนวโน้มสูงมากที่หน่วยงานที่ทราบงบประมาณ จะพยายามหาแผนงาน โครงการเพื่อใช้จ่ายเงินงบประมาณของตนให้หมดสิ้น นอกจากนี้ยังทำให้เกิดการจัดทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจแบบเดี่ยวกันขึ้นในหลายๆ หน่วยงานและไม่สามารถตัด

(6) ประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนในพื้นที่รับทราบร่างแผนพัฒนาฯ (ทุกๆ 5 ปี) และงบประมาณรายจ่ายประจำปี (ทุกปี) ที่ฝ่ายบริหารเห็นชอบ และเปิดรับการแสดงความคิดเห็น เมื่อร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรือร่างงบประมาณประจำปีได้รับความเห็นชอบจากฝ่ายบริหาร ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดส่งร่างดังกล่าวให้ประชาชนในท้องถิ่นรับทราบโดยทั่วถึง เช่น จัดส่งสำเนาร่างฯ³² ให้อย่างน้อยหมู่บ้านละ 3 ฉบับ และติดประกาศร่างแผนพัฒนาฯ ตามที่สาธารณชนที่คนทั่วไปเห็นได้ชัดเจน เช่น ที่สำนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ห้องสมุดสาธารณะ โรงเรียน ตลาด เป็นต้น ถ้ามีงบประมาณควรจัดทำประชาสัมพันธ์ทางสื่อต่างๆ เพื่อเป็นสร้างเสริมประชาธิปไตยด้วย และให้ขอรับข้อคิดเห็นเกี่ยวกับร่างแผนพัฒนาฯ และงบประมาณประจำปีลับจากประชาชนเป็นเวลาอย่างน้อย 1 เดือน³³ นับจากวันส่งร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรืองบประมาณประจำปี นอกจากนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจัดสัมมนา หรือประชาพิจารณ์ (Public Confrontation/Participation) เกี่ยวกับแผนงาน/โครงการ/กิจกรรมที่สำคัญ หรือที่อาจส่งผลกระทบต่อคนจำนวนมากในท้องถิ่น อย่างน้อย 1 ครั้ง เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนได้รับทราบและซักถามเกี่ยวกับข้อมูลเกี่ยวกับแผนพัฒนาฯ และ/หรือ งบประมาณประจำปี และในขณะเดียวกันเพื่อผู้บุริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีโอกาสประเมินว่ากิจกรรมที่วางแผน หรือกำหนดได้ในงบประมาณประจำปีตรงต่อความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นหรือไม่ อย่างไร*

กิจกรรมได้ออกได้ เพราะหน่วยงานต่างเสนอแผนงานภายใต้งบประมาณของตน วิธีการงบประมาณที่นำเสนอจึงเน้นที่กิจกรรม และผลของกิจกรรมนั้น โดยประกาศงบในแต่ละด้านกิจกรรมทางเศรษฐกิจ แต่ไม่ให้วางเงินสำหรับแต่ละหน่วยงาน ซึ่งจะทำให้แต่ละหน่วยงานต้องพยายามเขียนโครงการเพื่อแข่งขันกันได้เงินจัดสรรโดยจะต้องเขียนให้สอดคล้องกับแนวทางจัดสรรงบประมาณที่แจ้ง ในเวลาวิเคราะห์งบประมาณก็จะสามารถเลือกสรุปโครงการที่ดี มีอนาคต คุ้มค่า ตามลำดับความสำคัญได้ไม่ยากให้เกิดความเข้าใจ

³² ในกรณีที่เอกสารงบประมาณรายจ่ายและ/หรือแผนพัฒนาฯ มีรายละเอียดมาก และมีจำนวนมาก อปท.อาจสรุปสาระสำคัญของเอกสารดังกล่าว ส่งให้ประชาชนเพื่อรับฟังความคิดเห็นแทน มีฉบับอาจจะสิ้นเปลืองมาก

³³ การจัดทำกระบวนการรับฟังความคิดเห็นของประชาชนในชั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณเป็นส่วนที่เสนอเพิ่มเติม ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องเตรียมงบประมาณให้พอดีใช้จ่ายส่วนนี้ ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำร่างแผนพัฒนาฯ และร่างงบประมาณประจำปี การจัดการประชุม สัมมนาต่างๆ นอกจากนี้เพื่อไม่ให้เป็นภาระแก่ประชาชนในการมีส่วนร่วมให้ความเห็น และเพื่อความรวดเร็ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจเพิ่มน้ำกระดาษในส่วนท้ายร่างแผนพัฒนาฯ ให้ประชาชนสามารถเขียนข้อคิดเห็น และให้มีคิดค่าแสตมป์ไปรษณีย์กับประชาชนหากเข้าสังเคราะห์ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับร่างแผนพัฒนาฯ กลับมาให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ภายในเวลาที่กำหนด

(7) เมื่อครบกำหนดระยะเวลาการรับฟังข้อคิดเห็นจากประชาชน ให้จ้านนำที่งบประมาณ ประมาณ วิเคราะห์ และสรุปข้อคิดเห็นของประชาชน และองค์กรอิสระต่างๆ นำเสนอผู้บริหาร องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และประกาศให้ประชาชนได้รับทราบ ผู้บริหารพิจารณาทบทวน ปรับปรุงแผนพัฒนาฯ และงบประมาณประจำปี ให้เหมาะสม ทันสมัย และตอบสนองความ ต้องการของชุมชนมากที่สุดตามที่เห็นสมควร³⁴ และมอบหมายให้หน่วยงานงบประมาณแก้ไข ปรับปรุงร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรือร่างงบประมาณให้เรียบร้อย นำเสนอให้ผู้บริหารพิจารณา เห็นชอบลงนาม และนำเสนอต่อฝ่ายนิติบัญญัติต่อไป

ดังที่กล่าวมาแล้วว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความแตกต่างกันจากรัฐบาลกลาง และ ยังแตกต่างระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกัน ทั้งในต่างระดับ และในระดับเดียวกัน กล่าวคือแตกต่างกัน ในด้านขนาดองค์กร งบเงินงบประมาณ โครงสร้าง กิจกรรมและการกิจ ชีวิ ความแตกต่างนี้ทำให้วิธีการงบประมาณที่เหมาะสมสำหรับรัฐบาลกลางอาจไม่เหมาะสมกับ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และวิธีการงบประมาณที่เหมาะสมกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หนึ่งอาจไม่เหมาะสมกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอีกแห่งหนึ่ง ดังนั้น ขั้นตอนการจัดเตรียมงบ ประมาณที่ผู้วิจัยเสนอในข้างต้น เป็นเพียงข้อเสนอขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณเพื่อให้ได้งบ ประมาณที่ดี อย่างไรก็ตามเนื่องจากความแตกต่างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทำให้ราย ละเอียด และวิธีการให้ได้มาซึ่งแผนพัฒนาฯ อาจแตกต่างกันไปได้ในรายละเอียด

สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีความซับซ้อนขององค์กรมาก มีงบเงินงบประมาณ สูง และมีภารกิจที่จะต้องดำเนินการจำนวนมาก ควรกำหนดให้มีสำนักงบประมาณทำหน้าที่รับผิด ชอบการจัดเตรียมงบประมาณโดยตรง เนื่องจากต้องประสานกับหน่วยงาน และผู้ที่เกี่ยวข้อง จำนวนมาก การพิจารณาจัดสรรงบประมาณค่อนข้างยุ่งยาก และใช้เวลาเพื่อความรอบคอบถี่ ถ้วน³⁵

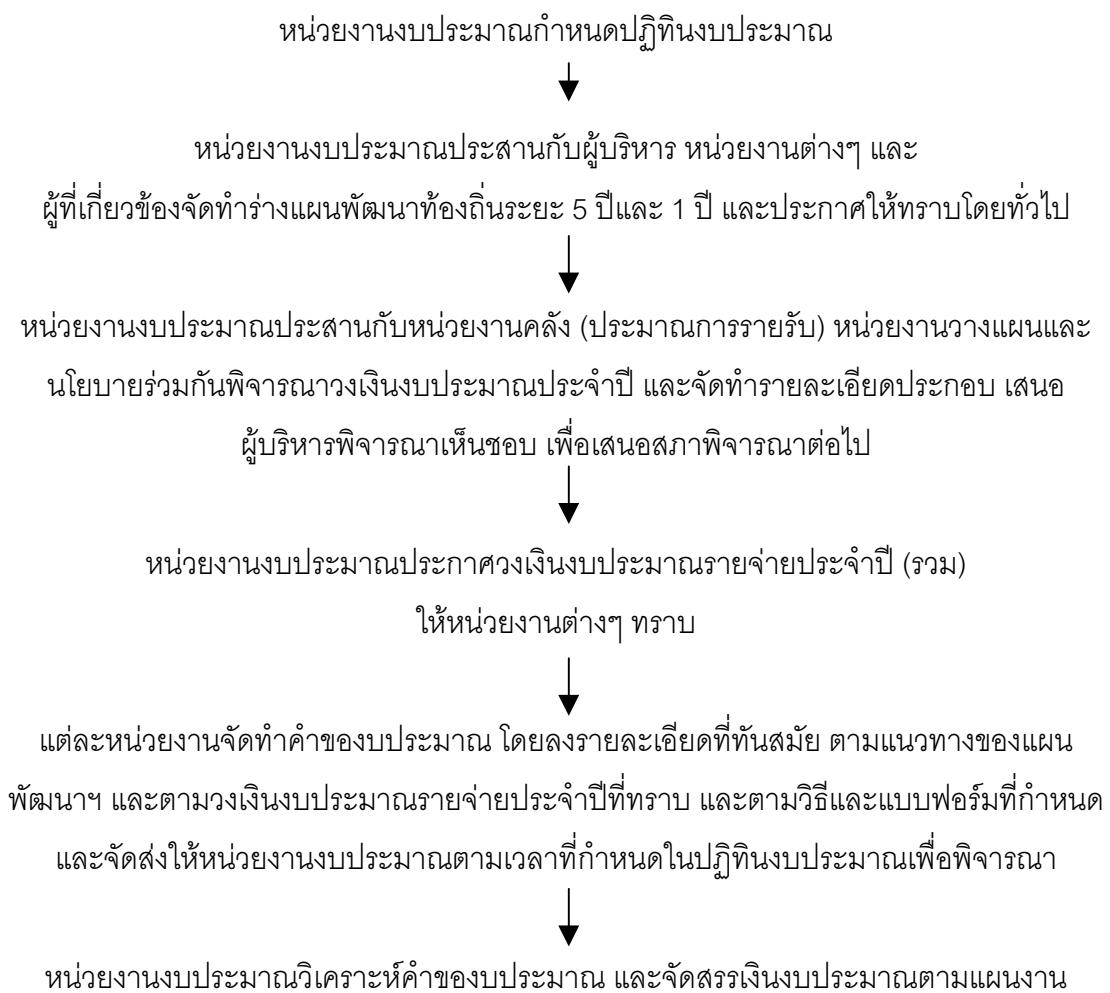
สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีขนาดเล็ก การทำงานไม่ซับซ้อน มีงบเงิน

³⁴ อนึ่ง อำนาจการตัดสินใจการเสนอร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปีเป็นของผู้บริหาร เนื่องจากผู้บริหารเป็นตัว แทนของประชาชน ผู้บริหารมีสิทธิที่จะไม่ทำตามข้อเสนอแนะของประชาชน แต่ควรซึ่งเหตุผลให้ประชาชนรับ ทราบ และเข้าใจ เพราะผู้บริหารมีหน้าที่ดูแลผลประโยชน์สูงสุดของประชาชนโดยรวม มิใช่ประชาชนกลุ่มใดกลุ่ม หนึ่งในพื้นที่

³⁵ ตัวอย่างเช่น กรุงเทพมหานคร ซึ่งมีหลายสำนักงานเขต (50 แห่ง) และสำนักงานอื่นๆ อาจจำเป็นต้องมีสำนัก งบประมาณเพื่อทำหน้าที่ประสานงานกับหน่วยงานจำนวนมาก ที่แข่งขันกันเพื่อรับการจัดสรรงบประมาณแก หน่วยงานของตน หรือพื้นที่ และทำหน้าที่วิเคราะห์และจัดสรรงบประมาณฯ เพื่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรอย่าง คุ้มค่า และมีประสิทธิภาพ

งบประมาณไม่น่าจะ ไม่มีรายหน่วยงาน หรือผู้ที่เกี่ยวข้องที่ต้องประสานในการจัดทำงบประมาณมากนัก อาจไม่จำเป็นต้องมีสำนักงบประมาณรับผิดชอบเรื่องงบประมาณโดยตรง และขั้นตอนการประสานงานกับประชาชนอาจไม่ต้องดำเนินการถือบอยเท่าอปท. ขนาดใหญ่ แต่ความมีเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายให้จัดทำร่างงบประมาณ และแผนพัฒนาฯ เฉพาะเพื่อรับผิดชอบเรื่องนี้

แผนภาพที่ 9: แผนภูมิขั้นตอนการจัดเตรียมแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวและงบประมาณรายจ่ายประจำปี



โครงการต่างๆ ตามหมวดการใช้จ่าย ตามหน่วยงาน เสนอผู้บริหารให้ความเห็นชอบ

และแจ้งให้หน่วยงานต่างๆ ทราบเงินบประมาณของตน



หน่วยงานงบประมาณจัดทำประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนในพื้นที่ทราบร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรือ

ร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปี โดยให้ส่งสำเนาร่างฯ ให้หมู่บ้านละ 3 ฉบับ และให้รับฟัง

ข้อคิดเห็นงบประมาณ 1 เดือน และทำสรุปข้อคิดดังกล่าวรายงานให้ผู้บริหารทราบ



ผู้บริหารพิจารณาให้ปรับปรุงร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรืองบประมาณรายจ่ายประจำปี ตามข้อคิด

เห็นของประชาชน และจัดทำร่างดังกล่าวเพื่อพิจารณาเห็นชอบลงนาม และ

เตรียมเสนอร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรือร่างข้อบัญญัติงบประมาณฯ ต่อฝ่ายนิติบัญญัติต่อไป

8.2 การอนุมัติงบประมาณ

การอนุมัติงบประมาณคือกระบวนการการพิจารณาอนุมัติข้อเสนอตามร่างแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาตราและงบประมาณประจำปี พร้อมทั้งเอกสารประกอบ เพื่อให้มีการนำงบประมาณที่ได้รับอนุมัตินั้นไปใช้บริหารได้

สำหรับการอนุมัติงบประมาณของประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นของรัฐบาล หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หน้าที่นี้เป็นของฝ่ายนิติบัญญัติ หรือสภาก็จะพิจารณาอนุมัติร่างงบประมาณที่ฝ่ายบริหารจัดเตรียมและนำเสนอ โดยวิธีการงบประมาณในขั้นตอนการอนุมัติงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น จะถูกกำหนดด้วย ระเบียบ ข้อบังคับ ต่างๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อความชัดเจนและการบังคับใช้³⁶ สาเหตุหนึ่งที่กระบวนการการอนุมัติงบประมาณถูกกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณา ผู้จัดเข้าใจว่าเพื่อให้ตัวแทนของประชาชน หรือฝ่ายนิติบัญญัติได้สอบทาน และพิจารณาร่างงบประมาณของฝ่ายบริหารว่าเป็นไปเพื่อประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่นหรือไม่ มีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลหรือไม่ และจะได้กำกับ ดูแลการบริหารงบประมาณให้เป็นไปตามงบประมาณที่อนุมัติ ทั้งนี้ขึ้นอยู่ของฝ่ายนิติบัญญัติจะอยู่ในส่วนของการตรวจสอบอย่างมาก และระเบียบต่างๆ จึงกำหนดให้ร่างงบประมาณเมื่อได้รับการอนุมัติแล้ว เป็นข้อบัญญัติ หรือข้อบังคับงบประมาณด้วย และเพื่อเป็นการบังคับให้ฝ่ายบริหารต้องปฏิบัติตาม

³⁶ ปัจจุบันกระทรวงมหาดไทยกำหนดระเบียบวิธีการงบประมาณสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่ง ยกเว้นกรุงเทพมหานคร โดยขั้นตอนอนุมัติงบประมาณที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด รวมถึงของระเบียบวิธีการงบประมาณของกรุงเทพมหานคร จะมีลักษณะคล้ายกับขั้นตอนการการอนุมัติงบประมาณของรัฐบาลกลาง

ร่างงบประมาณที่ได้รับอนุมัติเรียบร้อยแล้วอย่างเครื่องครัด เช่นเดียวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับอื่นๆ

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีขนาดและความซับซ้อน รวมถึงภารกิจหน้าที่ที่แตกต่างจากภารกิจของรัฐบาล การดำเนินการตามงบประมาณส่งผลกระทบต่อผู้ที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนมากน้อยต่างกัน อีกทั้งมีความใกล้ชิดกับประชาชนมากกว่า การพิจารณางบประมาณอาจสามารถทำให้ประชาชนเข้าร่วมพิจารณาโดยตรงมากกว่าการอาศัยตัวแทนประชาชน (ฝ่ายนิติบัญญัติ) ฯลฯ จึงเป็นประเด็นที่น่าพิจารณาต่อไปว่า กระบวนการพิจารณาอนุมัติงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจะมีลักษณะเดียวกับกระบวนการพิจารณาอนุมัติงบประมาณของรัฐบาลหรือไม่³⁷

นอกจากนี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งก็มีขนาดไม่เท่ากัน มีความซับซ้อนใน การบริหารงานต่างกันไป จำนวนเงินงบประมาณมากน้อยไม่เท่ากัน การกำหนดระเบียบวิธีการอนุมัติงบประมาณเป็นมาตรฐานเดียว และบังคับใช้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเหมือนกัน ทุกแห่ง ผู้วิจัยเห็นว่าไม่เหมาะสม ควรให้ อปท. สามารถกำหนดระเบียบปฏิบัติวิธีการงบประมาณได้เองภายใต้กรอบวิธีการงบประมาณที่รัฐกำหนดโดยอย่างกว้างๆ

อีกประเด็นหนึ่งที่น่าพิจารณาคือ จำเป็นหรือไม่ที่จะต้องกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจอนุมัติงบประมาณประจำปีโดยตรงด้วยการนำร่างงบประมาณผ่านสภา เนื่องจากฝ่ายบริหารก็เป็นตัวแทนของที่ได้รับการเลือกตั้งจากประชาชน เช่นกัน และหากกำหนดให้ประชาชนสามารถเข้าร่วมในการจัดเตรียมร่างงบประมาณตั้งแต่แรกอยู่แล้ว และให้ประชาชนแสดงความคิดเห็นกับร่างงบประมาณโดยตรงแล้ว การเพิ่มขั้นตอนให้ฝ่ายนิติบัญญัติ (ซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชน) ทำการตรวจสอบร่างงบประมาณรายจ่ายอีกรอบหนึ่งจะไม่จำเป็นสำหรับอปท. ขนาด

³⁷ ขั้นตอนการอนุมัติงบประมาณ โดยทั่วไปมีลักษณะเป็นพิธีการ และกำหนดเวลาชัดเจน เช่นเดียวกับการพิจารณาร่างกฎหมายทั่วไป เนื่องจากกำหนดให้บประมาณถูกพิจารณาในรูปของข้อกฎหมาย เรียกว่าข้อบัญญัติ/ข้อบังคับงบประมาณประจำปี เพื่อบังคับให้บประมาณประจำปีที่ฝ่ายบริหารจะนำไปบริหารได้จะต้องได้รับการอนุมัติจากฝ่ายนิติบัญญัติก่อน ฝ่ายบริหารมิได้มีอำนาจเบ็ดเสร็จที่จะร่างแผนพัฒนาฯ และดำเนินการได้เลย อีกทั้งการกำหนดให้การอนุมัติงบประมาณต้องพิจารณาในรูปแบบข้อกฎหมาย เพื่อให้เกิดความชัดเจน โปร่งใส และเกิดการบังคับใช้งบประมาณ เช่นเดียวกับกฎหมายทั่วไป ที่ทุกฝ่ายต้องรับทราบ และถือปฏิบัติ

วิธีการพิจารณาร่างข้อบัญญัติงบประมาณ จะแตกต่างจากการพิจารณาข้อบัญญัติ/ข้อบังคับกฎหมายอื่นๆ คือจะประกอบด้วยการพิจารณาภูมายังงบประมาณ 3 วาระด้วยกัน และจะต้องพิจารณาทีละวาระ จังหวัดพิจารณารวมกัน 3 วาระ ในครั้งเดียวไม่ได้ เพราะการพิจารณาแต่ละวาระจะต้องใช้เวลาพอสมควร อีกทั้งต้องดำเนินการต่อเนื่องกันไป (รายละเอียดดูขั้นตอนการอนุมัติแผนพัฒนาระยะยาวและงบประมาณ)

เล็กที่มีการร่วมมือกับประชาชนอย่างใกล้ชิดในกระบวนการจัดทำงบประมาณเป็นระยะๆ อยู่แล้ว พิจารณาอนุมัติงบประมาณอีกขั้นตอนหนึ่ง จึงจะไม่จำเป็นสำหรับอปท. ขนาดเล็ก

อย่างไรก็ตาม การกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจพิจารณาอนุมัติงบประมาณ ก็มี วัตถุประสงค์ที่ก่อให้เกิดประโยชน์อยู่เช่นกัน เพราะทำให้มีการพิจารณาร่างงบประมาณอย่าง รอบคอบ อีกครั้งจากฝ่ายนิติบัญญัติ (ซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชน) หลังจากฝ่ายบริหารได้ พิจารณาแล้ว และกำหนดเป็นกฎหมายเพื่อกำกับ ควบคุมและตรวจสอบการบริหารงานฝ่าย บริหาร ดังนั้น การกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติอนุมัติงบประมาณจึงเป็นการให้อำนาจฝ่าย นิติบัญญัติคานอำนาจฝ่ายบริหารได้ ต้นทุนของการจะพิจารณาอนุมัติงบประมาณให้ รอบคอบและรอบด้าน ทั้งผลกระทบ และผลประโยชน์ต่างๆ ด้วยการให้ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณา ร่างงบประมาณอีกครั้ง ทำให้วิธีการงบประมาณใช้ระยะเวลาและไม่คล่องตัว ซึ่งเป็น จุดสมดุลที่จะต้องกำหนดให้ชัดเจนในปฏิทินงบประมาณ เพราะการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ ของฝ่ายนิติบัญญัติจะนำไปสู่การซักถาม แก้ไข/ตัดทอนงบประมาณ (แต่ไม่มีอำนาจเพิ่มงบงบ ประมาณ) หรืออาจมีการต่อรองกับฝ่ายบริหารเพื่อให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่ต่างฝ่ายต่างเห็นชอบ³⁸

การกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณาอนุมัติงบประมาณ หลังจากฝ่ายบริหารพิจารณา เห็นชอบแล้ว นำไปสู่ทางเลือกระหว่างความรอบคอบ ถือวันในการพิจารณางบประมาณหลายๆ ครั้ง กับหลายคณะบุคคล กับความล่าช้า และไม่คล่องตัว ในวิธีการงบประมาณ ซึ่งจำเป็นจะต้อง หาจุดสมดุลให้เหมาะสมสมควรระหว่างการควบคุมและความคล่องตัว

ผู้วิจัยเห็นว่า สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดเล็ก มีความใกล้ชิดประชาชน

³⁸ ตัวอย่างเช่น กรณีกรุงเทพมหานคร กำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติหรือสภา มีอำนาจประกาศติดรายจ่ายรัฐบาล และ/หรือตั้งรายจ่ายขึ้นใหม่หรือเพิ่มรายจ่ายแผนงานอื่นๆ แต่ทั้งนี้การเพิ่มลดรายจ่าย สุทธิแล้วต้องไม่เพิ่มงบงบ ประมาณรวมที่ฝ่ายบริหารจัดทำคำขอ ในทางปฏิบัติพบว่า การกำหนดให้คณะกรรมการวิสามัญพิจารณา ร่างข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายของกรุงเทพมหานครที่ตั้งนั้น ฝ่ายบริหารอำนาจแต่งตั้งจำนวน 1 ใน 3 ทำให้ อำนาจฝ่ายสภามากกว่าฝ่ายบริหาร และทำให้อำนาจต่อรองของสภาสูงมาก ก่อให้เกิดการประยุតติดรายจ่ายต่างๆ เป็นเงินสำรองของสภาระบุนเดส กล้ายเป็นเงินใช้จ่ายของฝ่ายสภาระบุนเดส หารเฉลี่ยแบ่งให้สมาชิกสภา แต่ละคน เรียกว่า “งบ ส.ก.” ถือเป็นงบของฝ่ายสภาระบุนเดส ให้สภาระบุนเดสได้ใช้จ่ายบริหารในพื้นที่ของตน คล้ายกับงบเงินงบ ประมาณของรัฐบาลที่เคยถูกประยุตติดเป็นเงินของสมาชิกสภาระบุนเดส ก่อให้เกิดการบิดเบือนระบบงบประมาณ และ ตรวจสอบการใช้จ่ายได้ยากขึ้น และควรกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจพิจารณางบประมาณ ให้ความเห็นชอบหรือไม่ ตรวจสอบการบริหารงบประมาณของฝ่ายบริหาร ทั้งติงการใช้จ่าย ฯลฯ แต่ไม่มีอำนาจในการ บริหารงบประมาณ

หากมีการกำหนดวิธีการงบประมาณให้เปิดช่องทางให้ประชาชนสามารถเข้าร่วมในกระบวนการจัดเตรียมงบประมาณโดยตรง แต่เริ่มแรกในการจัดทำงบประมาณ สามารถร่วมมือกันทำ หรือซักถามหรือให้ข้อเสนอแนะตั้งแต่ขั้นการจัดเตรียมงบประมาณ เพื่อให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่ดี ความจำเป็นในการมีกระบวนการการอุ่นรู้สึกติงบประมาณผ่านฝ่ายนิติบัญญัติ (ตัวแทนประชาชน) อีกครั้งหนึ่งจึงน่าจะตัดทอนไปได้ และเมื่อฝ่ายบริหารอนุมัติร่างงบประมาณแล้ว ให้ส่งร่างงบประมาณนั้นแก่ฝ่ายนิติบัญญัติเพื่อรับทราบ และประกาศให้เป็นกฎหมายได้เลย³⁹ อย่างไรก็ตามการดำเนินการตามวิธีนี้ (ดังที่กล่าวในข้างต้น) จำเป็นจะต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างรูปแบบการปกครองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นแบบสถาบันบริหารท้องถิ่น แบบกรรมการบริหารของบริษัทเอกชน กำหนดนโยบายโดยสถาบันบริหารท้องถิ่น และดำเนินการบริหารนโยบายโดยตัวแทนสถาบัน หรือประธานสถาบัน หรืออาจว่าจ้างผู้จัดการมืออาชีพมาบริหารตามนโยบายที่สถาบันบริหารท้องถิ่นกำหนดซึ่งประเด็นการเปลี่ยนรูปแบบการปกครองนี้อยู่นอกเหนือกรอบการวิจัยนี้ จึงจำกัดกรอบแต่เฉพาะโครงสร้างการปกครองแบบบัญชีบัญชี ที่มีฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายบริหาร และคงวิธีการงบประมาณ เช่นเดียวกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่ ขั้นตอนการปฏิบัติยังคงเหมือนกัน แต่เนื่องจากสภากำนงบประมาณบัญชีของ อปท. ขนาดเล็กสั้นกว่า บริหารประชาชนจำนวนไม่มาก จึงทำให้อปท. ขนาดเล็กสามารถดำเนินการวิธีการงบประมาณเฉพาะบางขั้นตอนเท่านั้น

สำหรับกรณีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่ ซึ่งมีความใกล้ชิดระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกับประชาชนไม่มากเท่าองค์กรปกครองท้องถิ่นขนาดเล็ก เพราะประชาชนในความรับผิดชอบมีจำนวนมาก หน่วยงานมีหลายแห่ง โครงสร้างองค์กรsslับซับซ้อน จึงยังมีความจำเป็นที่ฝ่าย

นิติบัญญัติ ซึ่งเป็นตัวแทนประชาชนจะทำหน้าที่พิจารณาอนุมัติงบประมาณแทนประชาชนต่อไป เพื่อให้เกิดการพิจารณาแผนพัฒนาฯ และงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างรอบคอบ ถือว่า สมดคล้องกับวิธีการงบประมาณที่ดี ผู้วิจัยจึงขอนำเสนอ ให้ฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจพิจารณาอนุมัติงบประมาณในลักษณะเดิมต่อไป ดังนั้นเมื่อฝ่ายบริหารอนุมัติร่างงบประมาณแล้วนั้น ให้ส่งร่างดังกล่าวแก่ฝ่ายนิติบัญญัติให้พิจารณาอนุมัติต่อไป และเมื่อฝ่ายนิติบัญญัติอนุมัติ จึงประกาศร่างงบประมาณเป็นกฎหมาย หากไม่เห็นด้วยให้ร่างงบประมาณดังกล่าวต่อไป และให้ฝ่ายบริหารพัฒนาจากตำแหน่ง และสรุหาฝ่ายบริหารชุดใหม่ภายใน 15 วัน

ฝ่ายนิติบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งยังคงมีหน้าที่ความรับผิดชอบในส่วนของการออกกฎหมาย ระเบียบ ข้อบัญญัติ/ข้อบังคับต่างๆ รวมถึงการกำหนดระเบียบในวิธี

³⁹ ในลักษณะเดียวกันกับพระราชกำหนด (พ.ร.ก.)

การงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเดิม เพื่อความอำนวยและตรวจสอบฝ่ายบริหารให้ดำเนินการบริหารการปกครองท้องถิ่นให้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลต่อไป

นอกจากนี้ ผู้วิจัย ยังเห็นควรเสนอให้เปลี่ยนแปลงขั้นตอนในกระบวนการกรองอนุมัติงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางประการ เพื่อให้วิธีการงบประมาณสอดคล้องกับคุณสมบัติวิธีการงบประมาณที่นำเสนอข้างต้น ได้แก่

(1) ให้มีกระบวนการพิจารณาอนุมัติแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวในลักษณะเดียวกันกับอนุมัติงบประมาณประจำปี โดยให้ทำไปพร้อมกับการพิจารณาอนุมัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี เมื่อถึงกำหนดเวลาต้องพิจารณาอนุมัติแผนพัฒนาฯ เช่นทุกๆ 5 ปี หรือเมื่อมีสาระสำคัญต้องเปลี่ยนแปลง เนื่องจากวิธีการงบประมาณที่เสนอข้างต้นเป็นแบบ PBS เน้นให้ อปท. จัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีให้สอดคล้องตามแผนพัฒนาฯ โดยหากไม่มีสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไปจากที่ประมาณการไว้ ให้จัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีตามที่กำหนดในแผนพัฒนาฯ ทำให้แผนพัฒนาฯ มีความสำคัญมากเทียบเท่ากับงบประมาณ การให้ฝ่ายนิติบัญญัติอนุมัติแผนพัฒนาฯ ด้วยก็เพื่อเป็นการบังคับให้ฝ่ายบริหารจะต้องดำเนินการตามแผนพัฒนาฯ ที่ฝ่ายนิติบัญญัติอนุมัติ และควบคู่ไปกับงบประมาณรายจ่ายประจำปี แผนพัฒนาฯ ทั้งสอง มีความสำคัญต่อการพัฒนาของท้องถิ่นในระดับเท่ากัน จะแตกต่างกันเพียงด้านเงื่อนเวลาเท่านั้น^{40*}

(2) ในระหว่างกระบวนการกรองอนุมัติงบประมาณ ควรเปิดให้ประชาชนที่สนใจสามารถเข้าร่วมประชุม และรับฟังการพิจารณาต่างๆ ของฝ่ายนิติบัญญัติได้ โดยไม่มีสิทธิซักถาม และไม่มีสิทธิออกเสียง เป็นเพียงการร่วมรับฟัง และรับรู้เท่านั้น หากมีข้อสงสัยหรือต้องการอกรายการ เน้นจะต้องทำผ่านตัวแทนฝ่ายนิติบัญญัติ ทั้งนี้ฝ่ายบริหาร และฝ่ายนิติบัญญัติมีหน้าที่ต้องประชาสัมพันธ์ให้สาธารณะนิได้ทราบถึงกำหนดเวลาและสถานที่ของการประชุม ผลการประชุม ความเป็นไปในการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ โดยทำผ่านสื่อ

⁴⁰ การพิจารณาอนุมัติงบประมาณของประเทศไทยค่อนข้างซับซ้อน เพราะมีทั้งฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งในความเป็นจริง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการทำงานที่เรียบง่าย ดังนั้นหากเป็นไปได้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่จำเป็นต้องมีโครงสร้างการบริหารแบบรัฐบาลกลาง แต่ควรมีโครงสร้างการบริหารที่เรียบง่าย เพื่อการบริหารงานที่คล่องตัว และทันสมัย อีกทั้งการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ (ในอนาคต) อาจไม่จำเป็นที่ต้องตราเป็นข้อบัญญัติ หรือข้อบังคับ เพียงแต่จะต้องประกาศให้สาธารณะนิได้รับทราบ และประชาชนสามารถตรวจสอบ และประเมินผลการทำงานของฝ่ายบริหารว่าได้มีการทำตามที่วางแผนไว้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผลหรือไม่อย่างเห็นว่า

ต่างๆ เช่น หนังสือพิมพ์ วิทยุและ/หรือโทรทัศน์ท้องถิ่น⁴¹ ฯ เพื่อสร้างความมีส่วนร่วมของประชาชนในการบริหารงานท้องถิ่น และเป็นไปตามหลักการบริหารการปกครองที่ดี

(3) ให้ยกเลิกการกำหนดให้หัวหน้าส่วนราชการส่วนภูมิภาค (ผู้ว่าราชการจังหวัด และ/หรือ นายอำเภอ) ต้องให้ความเห็นชอบกับงบประมาณประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ก่อนการบังคับใช้ กล่าวคือที่กำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจพิจารณาอนุมัติและลงนามอนุมัติงบประมาณประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อความรวดเร็ว เป็นเอกภาพ และเป็นอิสระในการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กล่าวคือ เมื่อฝ่ายนิติบัญญัติเห็นชอบให้อนุมัติร่างแผนพัฒนาฯ และงบประมาณประจำปีแล้ว ให้ฝ่ายบริหารสามารถนำแผนพัฒนาฯ และงบประมาณประจำปีไปใช้ปฏิบัติได้เลย มิต้องรอให้ผู้ว่าราชการจังหวัด/นายอำเภอพิจารณาอนุมัติอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรให้ผู้ว่าราชการจังหวัด และนายอำเภอเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องตั้งแต่แรกในกระบวนการจัดเตรียมงบประมาณ

(4) ให้ฝ่ายนิติบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งสามารถอกรับเบี้ยบวิธีการงบประมาณได้เอง และให้กรรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทยอกรับเบี้ยบที่เป็นกรอบกว้างๆ ที่จะกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องดำเนินการในวิธีการงบประมาณเพื่อให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่ดี เพื่อให้รายละเอียดในขั้นตอนการทำงบประมาณของท้องถิ่นในแต่ละระดับ หรือระดับเดียวกันที่มีความแตกต่างกัน สามารถแตกต่างกันได้ ครบถ้วนที่ขั้นตอนการทำงบประมาณที่แตกต่างทำให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่ดี

ขั้นตอนการอนุมัติแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวยังงบประมาณประจำปี แบ่งออกเป็น 3 วาระ มีระยะเวลารวมไม่เกิน 45 วัน นับตั้งแต่วันพิจารณาครั้งแรก ดังนี้

วาระที่ 1: เป็นการพิจารณาขั้นต้นเพื่อรับหลักการแห่งร่างร่างแผนพัฒนาฯ /ร่างข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่าย

⁴¹ ดำเนินการเท่าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถทำได้ หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีงบประมาณมากพอ ควรจัดให้มีการถ่ายทอดสดการพิจารณาอนุมัติแผนพัฒนาฯ และงบประมาณ ประจำปีผ่านทางโทรทัศน์ หรืออย่างน้อยทางวิทยุ เพื่อให้ประชาชนได้ร่วมรับรู้ รับฟังการพิจารณาดังกล่าว ถือเป็นการส่งเสริมการเรียนรู้กระบวนการประชาธิบัติอย่างหนึ่ง

1. หัวหน้าฝ่ายบริหารและงบประมาณต่อสภากฯ อธิบายถึงเหตุผล และความจำเป็นในการขอตั้งงบประมาณที่เสนอ สมาชิกสภากฯ ภริป้ายเกี่ยวกับงบประมาณ และพิจารณาว่าจะรับหลักการหรือไม่
2. ถ้าฝ่ายนิติบัญญัติไม่เห็นด้วยกับร่างแผนพัฒนาฯ /ข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายในหลักการแล้ว
 - 2.1 ให้ฝ่ายบริหารและฝ่ายสภาแต่งตั้งคณะกรรมการร่วมพิจารณาหาข้อยุติความขัดแย้ง ในสาระสำคัญที่บัญญัติไว้ในร่างฯ โดยมีจำนวนฝ่ายนิติบัญญัติแต่งตั้ง 8⁴² คน หนึ่งคนเป็นประธาน และฝ่ายบริหารแต่งตั้ง 7 คน โดยอาจแต่งตั้งบุคคลภายนอกผู้ทรงคุณวุฒิได้ และรายงานผลต่อสภากฯ ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่แต่งตั้งคณะกรรมการร่วมฯ
 - 2.2 ถ้าสภากฯ ไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาของคณะกรรมการร่วม ด้วยคะแนนเสียงไม่ต่ำกว่า 3 ใน 4 ของจำนวนสมาชิกสภากฯ โดยชี้แจงเหตุผลที่ไม่เห็นด้วยให้เป็นที่ทราบโดยทั่วกัน และให้ร่างข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่าย/แผนพัฒนาฯ นั้นตกไป และให้ใช้ข้อบัญญัติงบประมาณปีก่อนหน้าไปพัฒนาก่อน
3. ถ้าฝ่ายนิติบัญญัติรับหลักการ ฝ่ายนิติบัญญัติจะแต่งตั้งคณะกรรมการวิสามัญหัวหน้าที่พิจารณาร่างแผนพัฒนาฯ /ร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปี โดยเลือกจากสมาชิกสภากันเอง จำนวนไม่น้อยกว่า 1 ใน 3 ของสมาชิกสภากฯ ทั้งสิ้น และคณะกรรมการวิสามัญฯ อาจแต่งตั้งคณะกรรมการ หรือแต่งตั้งผู้ทรงคุณวุฒิเป็นอนุกรรมการได้ เพื่อพิจารณางบประมาณรายจ่ายแต่ละด้านกิจกรรมทางเศรษฐกิจ
4. คณะกรรมการวิสามัญฯ จะพิจารณาแก้ไขเปลี่ยนแปลงร่างข้อบัญญัติงบประมาณฯ ได้ด้วยตนเอง หรือพิจารณาแก้ไขตามคำขอแก้ไขของสมาชิกสภาก่อนที่มิได้เป็นคณะกรรมการฯ ก็ได้ การขอเปลี่ยนแปลงร่างข้อบัญญัติงบประมาณฯ นี้เรียกว่า “การแปรบัญญัติ” โดยกำหนดให้มีหลักเกณฑ์สำคัญดังนี้
 - 4.1 เมื่อที่ประชุมสภากลังมติรับหลักการแล้ว และแต่งตั้งคณะกรรมการวิสามัญฯ แล้ว กำหนดให้ระยะเวลาแปรบัญญัติไม่เกิน 15 วัน นับจากวันรับหลักการ
 - 4.2 การแปรบัญญัติ สามารถทำได้ตลอดเวลาในช่วงของการพิจารณาร่างข้อบัญญัติ/ร่างแผนพัฒนาฯ โดยเสนอถ่วงหน้าให้แก่ประธานสภากฯ อย่างไรก็ตามคณะกรรมการฯ

⁴² ตัวเลขที่กำหนดในนี้เป็นตัวเลขสมมติ เพื่อยกตัวอย่างให้พิจารณา โดยเห็นว่าการกำหนดตัวเลขนี้จะเป็นเท่าได้ขึ้นกับ บกท. จะเสนอ กกจ. จะเป็นข้อบังคับ วิธีการงบประมาณเองให้เหมาะสม

วิสามัญควรจะกำหนดระยะเวลาให้ชัดเจน เพื่อจะได้สามารถพิจารณารายการที่ขอ
แปรญัตติไว้ได้ครบถ้วน และจัดทำรายงานผลการพิจารณาได้ทันภายในเวลาที่
กำหนด

4.3 การแปรญัตติร่างข้อบัญญัติงบประมาณฯ /ร่างแผนพัฒนาฯ ให้กระทำได้เฉพาะการ
ลดรายจ่าย หากมีการเสนอให้ตั้งรายจ่ายขึ้นมาใหม่ หรือเพิ่มรายจ่ายในกิจกรรมใดๆ
จะต้องเสนอแปรญัตติให้ลดรายจ่ายไปด้วย และต้องอยู่ภายในวงเงินที่ขอลด โดยมี
สมาชิกสภารับรองจำนวน 4 คน นอกจากนี้รายจ่ายที่ขอลด หรือเปลี่ยนแปลงห้ามมิ
ให้จัดเป็นเงินที่ส่วนได้เสียแต่อย่างใด

4.4 ห้ามมิให้แปรญัตติในรายการและจำนวนเงินที่มีข้อผูกพันที่ตกลงไว้แล้ว เช่นคอกเบี้ย
และเงินสงใช้ต้นเงินกู้ รายจ่ายที่กำหนดให้จ่ายตามกฎหมาย

5. เมื่อคณะกรรมการวิสามัญ พิจารณาร่างข้อบัญญัติงบประมาณฯ/ร่างแผนพัฒนาฯ แล้วเสร็จ
ให้เสนอร่างเดิม และที่แก้ไขเพิ่มเติมพร้อมทำบันทึกต่อประธานสภा เพื่อพิจารณาในวาระต่อ
ไป

วาระที่ 2: เป็นการประชุมเต็มสภารเพื่อพิจารณาในรายละเอียดของร่างข้อบัญญัติงบประมาณราย
จ่าย/แผนพัฒนาฯ

6. พิจารณาเริ่มต้นด้วย ชี้อ้าง คำประราภ แล้วพิจารณาเรียงตามลำดับมาตราช
7. อภิปราย เอกสารส่วนถ้อยคำหรือข้อความที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมหรือตัดทอนงบประมาณ หรือที่
ผู้แปรญัตติสงวนคำขอแปรญัตติ หรือที่กรรมการสงวนความเห็นไว้

วาระที่ 3: เป็นการพิจารณาว่าจะผ่านให้ร่างข้อบัญญัติ/ร่างแผนพัฒนาฯ แล้ว (คะแนนเสียงมากกว่า 2 ใน
3) ให้เสนอหัวหน้าฝ่ายบริหารลงนามภายใน 7 วันนับตั้งแต่วันสภารลงมติอนุมัติ และให้หัวหน้า
ฝ่ายบริหารลงนามภายใน 7 วัน และประกาศเพื่อบังคับใช้ต่อไป โดยให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วัน
ที่ 1 ตุลาคม ของปีงบประมาณปีงบประมาณ สำนักงานระระยะเวลาระบบบัญญัติงบประมาณ
รายจ่ายเพิ่มเติมจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศ และกำหนดให้ฝ่ายบริหาร
ประกาศให้สาธารณชนทราบโดยทั่วถึง อย่างน้อยหมู่บ้านละ 3 ฉบับ และรวมถึงการประกาศ
ทางสื่อมวลชน หนังสือพิมพ์ วิทยุ โทรทัศน์ และให้ติดประกาศ ณ ที่ทำการองค์กรปกครองส่วน
ท้องถิ่น สถานที่ราชการ ห้องสมุด โรงเรียน และจัดให้มีสำเนาข้อบัญญัติ/ข้อบังคับ แผน
พัฒนาฯ และงบประมาณประจำปีตามที่สถานที่ราชการ ห้องสมุด โรงเรียน ฯลฯ ภายใน 15

วันนับแต่แผนพัฒนาฯ และงบประมาณรายจ่ายประจำปีประกาศ และหากมีคำร้องขอให้จดส่งสำเนาเอกสารดังกล่าวตามการร้องขอเท่าที่จะทำได้⁴³

8.3 การบริหารงบประมาณ

หมายถึงการบริหารและควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณให้เป็นไปตามแผนพัฒนาฯ และข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี ที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายนิติบัญญัติให้ใช้จ่าย เพื่อให้เกิดผลในการปฏิบัติอย่างเต็มประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล ตอบสนองวัตถุประสงค์ วิสัยทัศน์ และทิศทางการพัฒนาของท้องถิ่นตามแผนพัฒนาฯ และงบประมาณรายจ่ายที่เป็นที่ยอมรับและได้รับการอนุมัติ

เนื่องจากการจัดเตรียมงบประมาณแบบกำหนดให้จัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีให้สอดคล้องกับแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว จึงทำให้การบริหารงบประมาณตามข้อบัญญัติงบประมาณประจำปีเท่ากับเป็นการดำเนินการตามแผนพัฒนาฯ ไปพร้อมกันด้วย อีกทั้งงานบริหารงบประมาณเป็นงานปฏิบัติที่ฝ่ายบริหารต้องดูแลในรายละเอียด เป็นประจำ และอย่างต่อเนื่อง ตลอดปีงบประมาณ การมุ่งเน้นการทำงานในแต่ละปีที่วางแผนให้สอดคล้องและต่อเนื่องตามแผนพัฒนาฯ ทำให้การบริหารงานมีประสิทธิภาพมากกว่า การบริหารงบประมาณเป็นบริหารจัดการเพื่อควบคุมการใช้จ่ายเงิน และการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีที่ได้รับอนุมัติอย่างมีประสิทธิภาพ บางครั้งจึงเรียกการบริหารงบประมาณว่า “การควบคุมงบประมาณ” เมื่อข้อบัญญัติหรือข้อบังคับงบประมาณรายจ่ายประจำปีได้รับการรับทราบ/อนุมัติจากฝ่ายนิติบัญญัติก็จะถือประกาศเป็นกฎหมายใช้บังคับ เป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหารที่จะต้องกำหนดหลักเกณฑ์ จัดระบบงาน และวิธีการบริหารและจัดการ/ การควบคุม/ การตรวจสอบ เพื่อให้การใช้จ่ายเงินเป็นไปตามงบประมาณอย่างเต็มประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งกระทรวงมหาดไทยโดยกรมการปกครองจะเป็นผู้กำหนดมาตรฐานและนโยบายในการควบคุมและการตรวจสอบการใช้จ่ายเท่านั้น สำหรับวิธีการขั้นตอนในการปฏิบัติงานให้ฝ่ายบริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดได้เองตามหลักการวิชาชีพ ตามความจำเป็นและเหมาะสมกับองค์กรนั้นๆ โดยทั่วไปองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมอบหมายให้หน่วยงานทำหน้าที่เฉพาะทางการเงินการคลังเป็นหน่วยงานกลางทำหน้าที่เป็นศูนย์รวมของเงิน เพื่อก่อให้เกิดความเป็นเอกภาพในการบริหารเงิน

⁴³ จะไม่มีการส่งข้อบัญญัติ/ข้อบังคับ แผนพัฒนาฯ ให้กับทุกครัวเรือน แต่จะส่งให้ตามการร้องขอ เนื่องจากในระดับขั้นตอนนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ได้ต้องการความคิดเห็นจากประชาชนเพื่อแก้ไข ปรับเปลี่ยนแผนพัฒนาฯ และเพื่อเป็นการประหยัดงบประมาณ

และสามารถให้บริการทางการเงินแก่น่วยงานอื่นๆ อย่างมีมาตรฐาน ตัวอย่างหน่วยงานเหล่านี้ได้แก่ สำนัก/กองนโยบายและแผน สำนัก/กองคลัง สำนัก/กองบประมาณทำหน้าที่อนุมัติเงินประจำงวด สำนัก/กองตรวจสอบภายในทำหน้าที่ตรวจสอบการบัญชีและการเงินฯ นอกจากนี้ฝ่ายบริหารอาจจะต้องกำหนดระเบียบ ข้อบังคับและคำสั่ง เพื่อให้เจ้าหน้าที่ทุกคนรวมทั้งหน่วยงานเจ้าของงบประมาณต้องปฏิบัติตามเพื่อการบริหารและจัดการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ

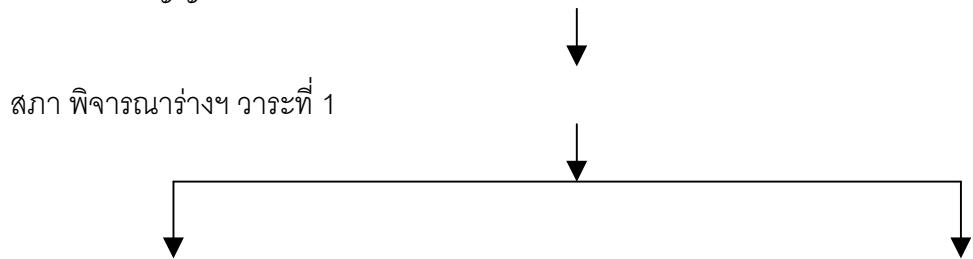
การบริหารงบประมาณมีรายละเอียดตามขั้นตอน ดังนี้

- (1) การจัดเก็บรายได้⁴⁴ และการเบิกจ่ายเงินงบประมาณให้เต็มประสิทธิภาพ และสอดคล้องตามแผนที่วางไว้
- (2) การโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณ

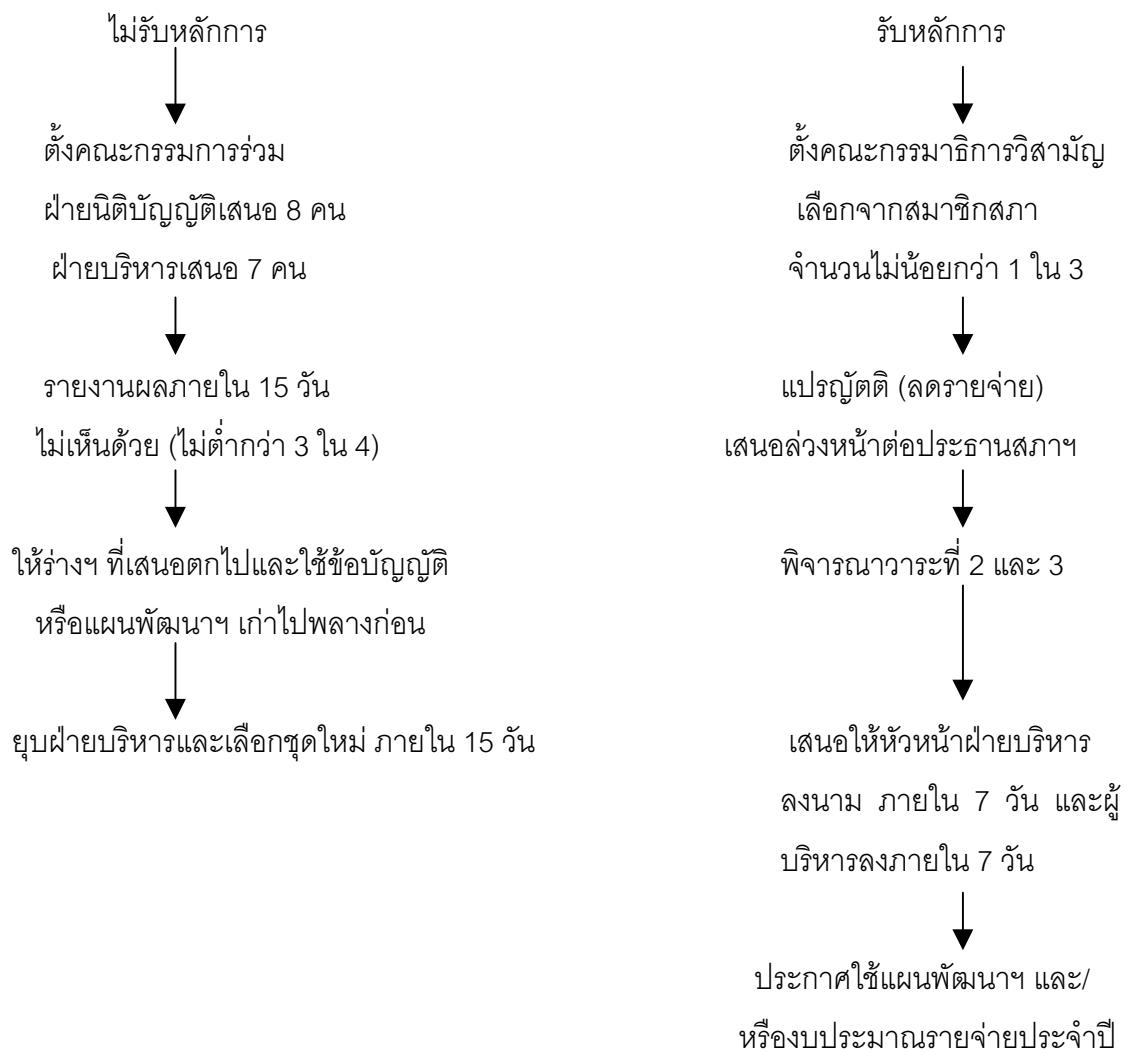
ในที่นี้จะอธิบายถึงขั้นตอนการเบิกเงินประจำงวด การอนุมัติเงินประจำงวด การโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณ เป็นสำคัญ เมื่อหน่วยงานได้เบิกและใช้จ่ายเงินไปแล้ว จำเป็นจะต้องมีการวางแผนการควบคุมภายในเพื่อให้แน่ใจได้ว่ามีการใช้จ่ายเงินอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดประสิทธิผล ซึ่งระบบการควบคุมภายในจะได้อธิบายในบทต่อไป นอกนี้ยังรวมถึงการตรวจสอบ ทั้งการตรวจสอบภายในและตรวจสอบภายนอก (อธิบายในบทสุดท้าย) เพื่อตรวจสอบให้แน่ใจได้ว่า มีการใช้จ่ายเงินเพื่อการดำเนินกิจกรรมตามที่ได้ของงบประมาณไว้ และก่อให้เกิดผลงานตามที่วางแผน มีการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดประสิทธิผลสูงสุด การดำเนินงานรวดเร็ว มีคุณภาพ ภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยการตรวจสอบจะพิจารณาด้วยการเบรียบเทียบกับดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้น

แผนภาพที่ 10: แผนภูมิขั้นตอนเกี่ยวกับการอนุมัติงบประมาณ/แผนพัฒนา

หัวหน้าฝ่ายบริหารเสนอร่างแผนพัฒนาฯ/ร่างข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีต่อฝ่ายนิติบัญญัติหรือสภา



⁴⁴ การจัดเก็บรายได้โดยปกติดำเนินงานโดยหน่วยงานคลัง รายละเอียดขั้นตอนการจัดเก็บรายได้จะอธิบายในรายงานของโครงการที่ 2 เรื่อง รายได้ขององค์กรภาครองส่วนท้องถิ่น



จริงและที่กำหนดไว้ในแผนพัฒนาฯ และงบประมาณเป็นหลัก และเน้นที่การพิจารณาผลงานเป็นสำคัญ ในระหว่างปีงบประมาณ และเมื่อสิ้นปีงบประมาณ

เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการครบปีงบประมาณ ให้แต่ละหน่วยงานที่มีภาระงานสรุปผลการดำเนินงานของตน เช่น หน่วยงานงบประมาณที่รายงานสรุปผลการบริหารงบประมาณ หน่วยงานคลังจัดทำรายงานทางการเงิน การพัสดุ เป็นต้น เพื่อให้หน่วยงานงบประมาณ หน่วยงานวางแผน และหน่วยงานคลัง (อาจตั้งเป็นคณะกรรมการ) รวมรวมเพื่อใช้ในการจัดทำ “รายงานประจำปี” (Annual Report) ซึ่งประกอบด้วยรายงานผลการดำเนินการ รายงานงบการ

เงิน การบริหารหนี้ การลงทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นจริง โดยเบริ่งเที่ยบกับที่แสดงในงบประมาณประจำปี และการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบภายในออก เพื่อรับรองความถูกต้องของรายงานต่างๆ โดยเฉพาะงบการเงิน และบัญชี⁴⁵โดยกำหนดให้ต้องได้รับการตรวจสอบนี้ภายในระยะเวลา 120 วัน หลังจากสิ้นปีงบประมาณ และเมื่อรายงานประจำปีได้รับการตรวจสอบและรับรองแล้ว ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศ เผยแพร่รายงานดังกล่าวให้เป็นที่ทราบโดยทั่วไป ภายในระยะเวลา 120 วัน ได้แก่ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ รัฐบาล และให้จัดส่งรายงานประจำปีให้แต่ละหน่วยบ้านในพื้นที่อย่างน้อยหนึ่งบ้านละ 3 ฉบับ เพื่อเผยแพร่แก่ประชาชนในท้องถิ่นให้ทราบโดยทั่วถัน

ในระหว่างปีงบประมาณ ฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งมีหน้าที่ดูแล ตรวจสอบ และติดตามการทำงานของฝ่ายบริหารและส่วนราชการให้บริหารงบประมาณอย่างมีประสิทธิภาพสามารถตั้งกรอบถูกต้องปัญหาในการทำงานของฝ่ายบริหารได้ ตลอดจนสามารถเข้าชี้อ่วมกันเพื่อขออภิปรายไม่ไว้วางใจฝ่ายบริหารทั้งคณะหรือรายบุคคลได้

นอกจากนี้ เพื่อให้การบริหารงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความโปร่งใส มีประสิทธิภาพ มีประชาชนให้ความร่วมมือ และมีส่วนร่วม ควรกำหนดให้มีการประชาสัมพันธ์ การแสดงรายงานผลงานกิจกรรมที่หน่วยงานได้ปฏิบัติไปแล้ว แก่หัวหน้าหน่วยงาน ผู้บริหาร และสาธารณชนทั่วไป เป็นระยะๆ เช่น ตามระยะเวลาที่แผนงานหรือโครงการดำเนินเสร็จ หรือเวลาเสร็จงวดงานเพื่อเปิดประจำวัน เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้รับทราบ สามารถติดตามและประเมินผลการบริหารงบประมาณ การปฏิบัติงานต่างๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ ว่าเป็นไปตามงบประมาณที่ได้รับอนุมัติหรือไม่ มีผลคืนหน้าไปประการใดบ้าง คุ้มค่าการลงทุนหรือไม่ มีปัญหา/อุปสรรคอย่างไร บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้หรือไม่ และจะได้แก่ไขปรับปรุงการปฏิบัติงานให้เหมาะสม สม และพิจารณาเงินประจำวันในงวดต่อไป อีกทั้งจะได้ใช้รายงานผลงานนั้นมาวิเคราะห์

⁴⁵ การตรวจสอบเป็นกระบวนการหนึ่งที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจัดให้มีขึ้น เพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินการขององค์กร เพื่อให้เกิดการพัฒนาต่อไป ทั้งนี้ผู้วิจัยเสนอให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจัดให้การตรวจสอบจากหน่วยตรวจสอบภายใน เพื่อผู้บริหารท้องถิ่นจะได้ทราบผลการดำเนินงานและปรับปรุงงานขององค์กรเอง และจัดให้มีการตรวจสอบจากหน่วยงานภายนอกด้วย เพื่อรับรองความถูกต้องของการดำเนินงานขององค์กร โดยอาจเป็นการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบบัญชีอิสระ หรือหน่วยงานเอกชนหรือสำนักงานตรวจสอบแผ่นดิน (สตง.) หรือหน่วยงานที่ได้มีการรับรองว่าเป็นผู้ตรวจสอบที่ได้รับรองมาตรฐานจากสตง. หรือองค์กรอิสระที่กำกับ และควบคุมมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งอาจจัดตั้งโดยรัฐบาล สำหรับการตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสตง. มิใช่เป็นการตรวจสอบเพื่อรายงานรัฐบาลกลาง แต่เป็นการตรวจสอบเพื่อรายงานแก่ฝ่ายนิติบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และสาธารณะ

ประเมินผล และปรับใช้ในการตั้งงบประมาณในปีต่อไปด้วย หน่วยงานที่ทำหน้าที่ทำรายงานเป็นรายๆ นี้ได้แก่ สำนัก/กอง/ส่วนแผนและงบประมาณขององค์กรปีงบประมาณที่ต้องถิน

ณ เวลาทุกๆ สิ้นปีงบประมาณหรือสิ้นแผนพัฒนา เมื่อปีท. ดำเนินการตามงบประมาณรายจ่ายเสร็จสิ้นแล้ว หรือแผนพัฒนาท้องถินเสร็จสิ้นแล้ว ให้อปท. ต้องประกาศสรุปผลการดำเนินงาน โดยเปรียบเทียบกับแผนฯ ที่วางไว้ พร้อมอธิบายเหตุผลแก่สาธารณะทุกทราบ

จะเห็นได้ว่า วิธีการงบประมาณที่เสนอออกแบบให้อปท. ดึงประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในวิธีการงบประมาณ 2 จุด และจำเป็นที่อปท. ต้องดำเนินการคือ จุดเริ่มต้น ในการทำแผน และจุดสุดท้ายในการดำเนินการตามแผนเสร็จสิ้น จุดอื่นๆ ระหว่างการดำเนินงาน (เช่น แจ้งให้ประชาชนทราบถึงร่างแผนหรืองบประมาณ ก่อนเสนอสภากฯ จัดประชุมพิจารณ์ก่อนการดำเนินการอีกรอบ ให้ประชาชนเข้าร่วมประชุมสัมมนา แลงผลงานทุกๆ 3- 6 เดือนนอกเหนือไปจากทุกๆ สิ้นปีงบประมาณฯ) หากอปท. พร้อม และสามารถทำได้ ให้ดำเนินการตามความเหมาะสม เพราวยิ่งอปท. ประสานและดึงประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการทำงานมากขึ้นเท่าได ก็จะทำให้การทำงานตอบสนองความต้องการของประชาชนมากขึ้นเท่านั้น

ขั้นตอนการบริหารงบประมาณ

การเบิกเงินงบประมาณเพื่อใช้จ่ายดำเนินการ

- เมื่อหน่วยงานทราบงบประมาณที่ได้รับอนุมัติตามข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่าย การจะใช้จ่ายเงินงบประมาณจะกำหนดตามแผนงาน/โครงการ/งาน/กิจกรรมต่างๆ ที่ได้จัดทำขึ้น ให้ เมื่อถึงเวลาดำเนินการต้องการใช้เงินเพื่อดำเนินการ ให้จัดทำคำขออนุมัติงบประมาณประจำงวด แยกเป็น แต่ละงานและโครงการ (ระยะเวลา 4 เดือน โดย 1 ปีมี 3 งวด⁴⁶) ตามแบบที่กำหนด พร้อมแนบรายละเอียดโครงการ แผนปฏิบัติงาน หากเป็นการเริ่มต้นโครงการใหม่

⁴⁶ ในแต่ละปีงบประมาณปัจจุบันทั้งของรัฐบาลกลางและองค์กรปีงบประมาณท้องถินกำหนดให้ปีหนึ่งมีเงินประจำงวด 3 งวด แต่ละงวดมีระยะเวลา 4 เดือน งวดที่หนึ่ง คือ ตุลาคม – มกราคมปีถัดไป งวดที่ 2 คือ กุมภาพันธ์ – พฤษภาคม และงวดที่ 3 คือมิถุนายน – กันยายน อย่างไรก็ตามในช่วงไม่นานมานี้ รัฐบาลมีปัญหาการอนุมัติเบิกจ่ายเงินประจำงวดซักว่ากำหนด ทำให้ไม่สามารถดำเนินการตามนโยบายที่วางไว้ได้ทันท่วงที่ ในทางปฏิบัติจึงทำให้เกิดการเบิกเงินงบประมาณไม่เป็นงวด เช่นเดิม แต่ตามที่มีการขอเบิก และมีเงินให้เบิก ซึ่งในกรณีนี้ทำให้เกิดปัญหากับการบริหารเงินคงคลังเป็นอย่างมาก ผู้ว่าจยมีความเห็นว่า การที่จะยกเลิกการเบิกเงินงบประมาณเป็นงวดๆ ทำได้หาก อปท. สามารถประมาณการเบิกเงินงบประมาณได้สอดคล้องรายได้ที่น่าสง และมีกำหนดตารางเวลาไว้อย่างชัดเจน แต่หากยังไม่พร้อม ยังเห็นควรว่าคงให้มีการเบิกเงินเป็นงวดๆ ต่อไป และไม่จำเป็นที่จะต้องเป็น 3 งวดแบบรัฐบาล ยกเว้นว่า อปท. ต้องพึงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นจำนวนมาก

ต้องรายงานผลความคืบหน้าของงานหรือโครงการหากเป็นงานหรือโครงการต่อเนื่องจากงวดก่อนหน้า ส่งให้หน่วยงานงบประมาณพิจารณาและเสนอขออนุมัติก่อนวันเริ่มต้นของงวดไม่น้อยกว่า 10 วัน เนื่องจากรายละเอียดของงานและโครงการได้ระบุชัดเจนในงบประมาณอยู่แล้ว การพิจารณาอนุมัติเงินประจำงวดจึงพิจารณาได้อย่างรวดเร็ว การกำหนดให้มีการเบิกจ่ายเงินประจำงวดคงอยู่เพื่อสร้างความสมดุลระหว่างรายได้และรายจ่าย เป็นระยะๆ อีกทั้งเป็นการตรวจสอบการดำเนินงานกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยงานตามงบประมาณว่ายังคงเป็นไปตามที่กำหนดหรือไม่ เป็นระยะๆ

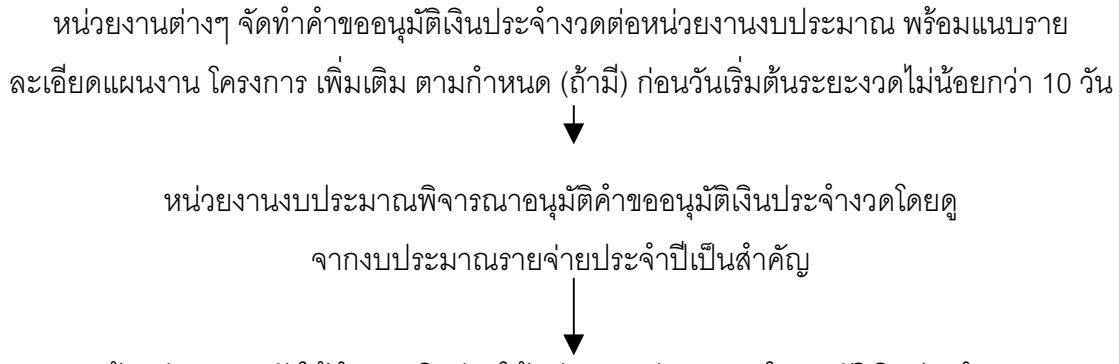
- เมื่อหน่วยงานงบประมาณขออนุมัติเงินประจำงวด ให้แจ้งหน่วยงานและหน่วยงานคลัง โดยหน่วยงานสามารถก่อหนี้หรือเบิกจ่ายได้ภายในวงเงินที่อนุมัติ ที่หน่วยงานคลัง และหน่วยงานคลังจะควบคุมการเบิกจ่ายเงินตามรายการ และกรอบวงเงินที่อนุมัติ
- กรณีค่าใช้จ่ายใดๆ ที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกเดือน เช่น เงินเดือน ค่าตอบแทน ค่าใช้จ่ายสาธารณูปโภค ค่าเดินทาง ค่าวัสดุครุภัณฑ์ ฯลฯ ซึ่งจะกำหนดในงบประมาณอย่างชัดเจนแล้วรวมถึงค่าใช้จ่ายที่ใช้ร่วมกันทั้งองค์กร เรียกว่า “งบกลาง”⁴⁷ (หน่วยงานงบประมาณเป็นเจ้าของงบกลาง) ให้หน่วยงานงบประมาณยื่นแจ้งให้หน่วยงานคลังโดยตรง เบิกจ่ายชำระเงินค่าใช้จ่ายประจำและงบกลางได้โดยไม่ต้องขออนุมัติเงินประจำงวดอีกภายในเงินกำหนดและเป็นไปตามแผนปฏิบัติที่กำหนดในงบประมาณรายจ่ายประจำปี

ข้อพึงปฏิบัติในการเสนอขอเงินประจำงวด

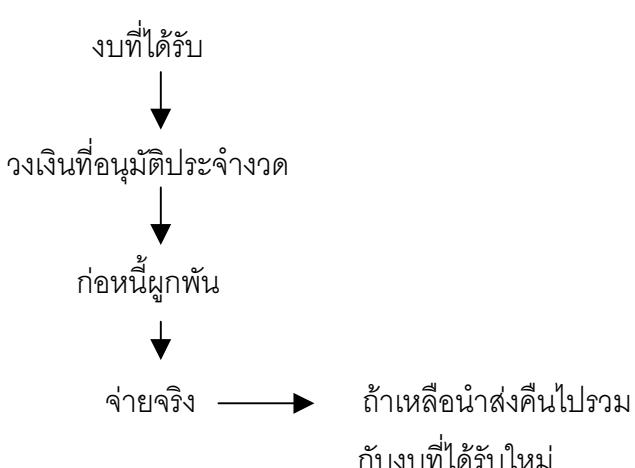
- ให้ยื่นก่อนวันเริ่มต้นงวดไม่น้อยกว่า 10 วัน
- เงินประจำงวดได้เบิกจ่ายไม่หมด ภายในงวด ให้นำส่วนที่เหลือไปสมทบกับเงินประจำงวดสำหรับถัดไป ยกเว้นหมวดโครงการหรืองานให้สิ้นสี่น
- เงินประจำงวดที่อนุมัติให้สำหรับงาน หรือโครงการใด ตามที่ระบุไว้ในงบประมาณรายจ่าย ให้ใช้จ่ายตามนั้น จะนำไปใช้สำหรับงานหรือโครงการอื่นไม่ได้

⁴⁷ งบกลาง หมายถึงงบประมาณรายจ่ายที่ตั้งไว้เป็นรายจ่ายของส่วนกลาง มิได้กำหนดให้เป็นของหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งโดยเฉพาะ เช่น เงินสำรองจ่ายทั่วไป กรณีฉุกเฉินหรือจำเป็น เช่นบรรเทาปัญหาน้ำท่วม เป็นต้น เงินซ่อมเหลือซ้ำซากการและลูกจ้าง เช่น ค่าเลาเรียนบุตร ค่าวัสดุพยาบาล เงินบำเหน็จลูกจ้าง เงินค่าสาธารณูปโภคและบำรุงรักษาอุปกรณ์ และยานพาหนะส่วนกลาง เป็นต้น โดยให้หน่วยงานงบประมาณเป็นผู้ยื่นขอเบิกเงินประจำงวดต่อหน่วยงานคลังโดยตรง ตามวงเงินและตามแผนงานที่กำหนดในงบประมาณฯ

แผนภาพที่ 11: แผนภูมิขั้นตอนการเบิกเงินงบประมาณเพื่อใช้จ่ายดำเนินการ



แผนภูมิการบริหารงบประมาณ



การโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย

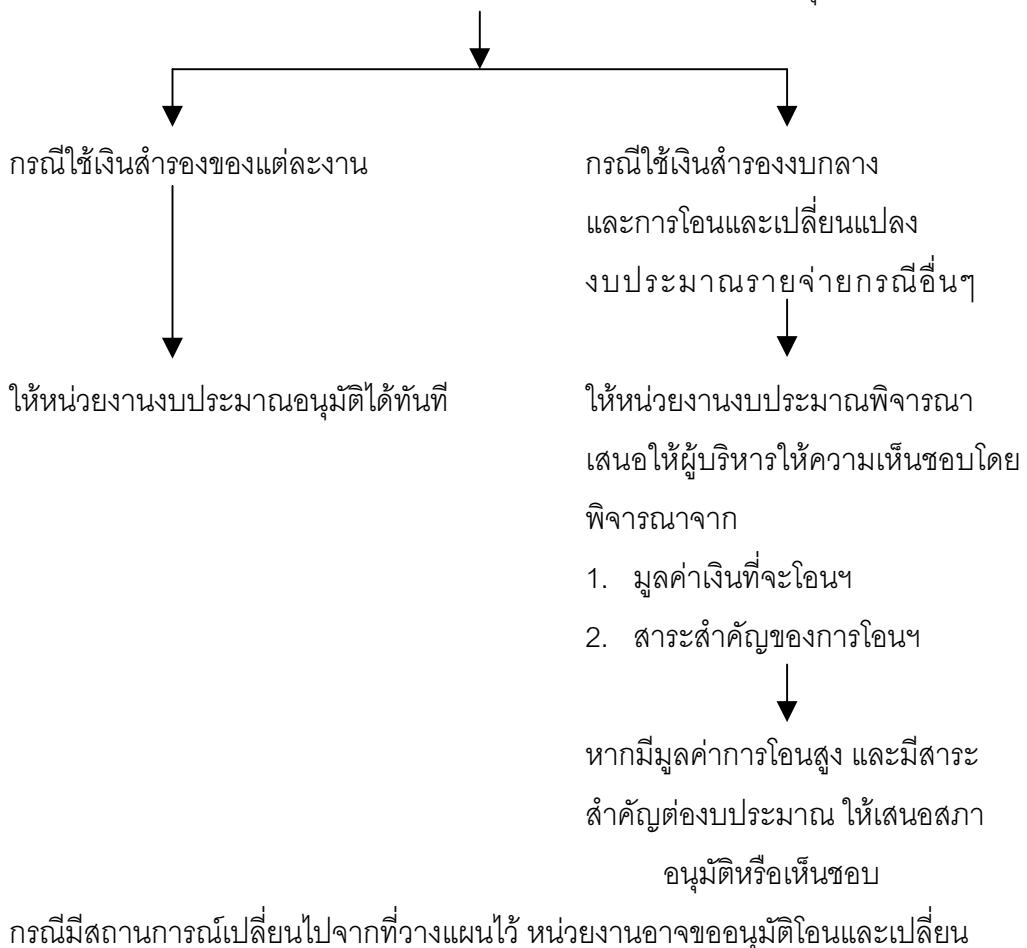
การโอนและแก้ไขงบประมาณในระหว่างปีงบประมาณเป็นเหตุการณ์ที่มักเกิดขึ้นเป็นปกติ กล่าวคือ เกิดขึ้นเมื่อสถานการณ์ทางสังคมและเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป ทำให้การดำเนินการตาม แผนงบประมาณที่ฝ่ายบริหารเคยได้รับอนุมัติไว้ไม่เหมาะสม จำเป็นต้องโอนหรือเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่ายที่ได้รับให้สอดคล้องกับแผนปฏิบัติงาน หรือสถานการณ์ใหม่ ให้หน่วยงานที่มี ความจำเป็นดังกล่าว จัดทำใบขออนุมัติโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย พร้อมแสดง เหตุผลและความจำเป็น ตามแบบฟอร์มที่กำหนด ส่งให้หน่วยงานงบประมาณพิจารณาเสนอ อนุมัติ

กรณีที่หน่วยงานตั้งงบประมาณไว้แล้วแต่ไม่พอด้วย หรือจำเป็นต้องจ่ายนอกเหนือจากงบประมาณที่ตั้งไว้ ให้ขออนุมัติใช้เงินสำรอง (Contingency) ของแต่ละงานได้พร้อมซึ่งเหตุผลและความจำเป็นกับหน่วยงานงบประมาณ ให้หน่วยงานงบประมาณพิจารณาและอนุมัติได้ทันที และไม่ถือว่าเป็นการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณ

ในการนี้ที่เงินสำรองดังกล่าวไม่เพียงพอ หน่วยงานจำเป็นต้องขออนุมัติใช้เงินสำรองจ่ายทั่วไปโดยโอนจากงบกลางเพิ่มเติม ให้ทำตามขั้นตอนการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณโดยปกติ อนึ่งจะเห็นว่าระบบงานที่เสนอ การขออนุมัติใช้เงินสำรองของแต่ละงานจะกำหนดไว้ในงบประมาณจะได้รับการพิจารณารวดเร็วกว่าการขออนุมัติใช้เงินจากงบกลางนอกเหนือจากเงินสำรอง เนื่องจากถือว่ามีการใช้เงินเกินกว่าที่วางแผนไว้อย่างปกติ แต่ในส่วนที่ขอโอนจากงบกลางถือว่ามีการใช้เงินเกินกว่าที่วางแผนไว้อย่างผิดปกติ

แผนภาพที่ 12: แผนภูมิขั้นตอนการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณ

หน่วยงานจัดทำใบขออนุมัติโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย พร้อมแสดงเหตุผลและความจำเป็นตามแบบฟอร์มที่กำหนด ต่อหน่วยงานงบประมาณพิจารณาอนุมัติ



แปลงงบประมาณรายจ่าย โดยยืนขออนุมัติตามแบบที่กำหนด ทั้งนี้จะต้องไม่กระทบต่อผลการดำเนินงานของโครงการหรืองานอื่นที่โอนเงินงบประมาณมา ไม่เกิดมีหนี้สินค้างชำระ และต้องซึ่งจะส่งผลและความจำเป็นในการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย แสดงให้เห็นว่าการโอนทำให้เงินหมวดใดเปลี่ยนแปลงในรายละเอียด การโอนรายจ่ายดังกล่าวได้รับอนุมัติงบประจำงวดแล้วหรือไม่⁴⁸

การโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย อาจกระทำได้หลายกรณี ดังนี้

1. การโอนเงินงบประมาณรายจ่ายระหว่างงานหรือโครงการของหน่วยงานเดียวกัน หรือระหว่างหน่วยงาน
2. การโอนเงินงบประมาณรายจ่ายระหว่างบกลาง กับงานหรือโครงการของหน่วยงาน
3. การโอนเงินงบประมาณรายจ่ายระหว่างรายการในบกลาง
4. การเปลี่ยนแปลงรายการ วัตถุประสงค์ รายละเอียดเนื้องาน จำนวนเงิน ฯลฯ ในโครงสร้างหรืองานเดียวกัน

ผู้วิจัยเสนอให้ฝ่ายบริหารควรมีอำนาจขออนุมัติให้เกิดการโอนงบประมาณจากหมวดหนึ่งไปยังอีกหมวดหนึ่ง หรือให้มีการเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย หรือเพิ่มเติม/ลดถอนตัวเงินงบประมาณรายจ่ายได้ตามที่เห็นสมควร และผู้บริหารสามารถมอบอำนาจให้แก่ปลัด หรือหัวหน้าหน่วยงานหน่วยต่างๆ ได้ตามเห็นสมควร เพราะฝ่ายบริหารเป็นผู้ที่ใกล้ชิดสถานการณ์การเงินการคลังของท้องถิ่น และมีหน้าที่โดยตรงที่ต้องบริหารงานองค์กรปีงบประมาณส่วนท้องถิ่น และเพื่อให้การบริหารและจัดการงานขององค์กรปีงบประมาณส่วนท้องถิ่นคล่องตัว มีประสิทธิภาพ และทันเหตุการณ์อย่างไรก็ตามอำนาจการพิจารณาการโอนและแก้ไขงบประมาณของฝ่ายบริหารควรกำหนดให้อยู่ภายใต้ข้อบอกรหัสที่เหมาะสมสมควรดับหนึ่ง และจะต้องสามารถตรวจสอบได้ เพื่อมิให้เกิดการรั่วไหลในการใช้จ่ายเงินงบประมาณ และมิให้การดำเนินงานขององค์กรปีงบประมาณส่วนท้องถิ่นเบี่ยงเบน หรือแตกต่างไปจากแผนงบประมาณที่ฝ่ายบริหาร ประชาชน และฝ่ายนิติบัญญัติได้พิจารณาอย่างถ้วน ดังแต่ขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณ จนกระทั่งอนุมัติงบประมาณไปแล้ว โดยไม่มีเหตุผลและได้รับการรับรองในระดับเดียวกัน

⁴⁸ โดยปกติ รายจ่ายของส่วนราชการไทยแบ่งจำแนกรายจ่ายของส่วนราชการออกเป็น 11 หมวด ได้แก่ (1) เงินเดือน (2) ค่าจ้างประจำ (3) ค่าจ้างชั่วคราว (4) ค่าตอบแทน (5) ค่าใช้สอย (6) ค่าวัสดุ (7) ค่าสาธารณูปโภค (8) ครุภัณฑ์ (9) ค่าที่ดินและสิ่งก่อสร้าง (10) เงินอุดหนุน และ (11) รายจ่ายอื่นๆ

ข้อบอกร่องว่า ในการอนุมัติการโอนและเปลี่ยนแปลงบประมาณ เสนอให้พิจารณาจาก 2 เกณฑ์ประกอบกัน ได้แก่

1. มูลค่าเงินที่จะโอน และแก้ไขงบประมาณ

หากมูลค่าเงินที่โอนและเปลี่ยนแปลงบประมาณไม่เกินกว่าร้อยละ 5⁴⁹ ของมูลค่าเงินในหมวดงบประมาณที่ต้องการโอนและแก้ไข และต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของวงเงินงบประมาณรายจ่ายทั้งสิ้น ให้เป็นอำนาจของฝ่ายบริหารที่จะอนุมัติการโอนและเปลี่ยนแปลงบประมาณรายจ่ายได้โดยไม่ต้องผ่านฝ่ายนิติบัญญัติ เพื่อความคล่องตัวในการบริหารงาน และก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

หากมูลค่าเงินที่โอนและแก้ไขงบประมาณเกินกว่าร้อยละ 5 ของมูลค่าเงินในหมวดงบประมาณที่ต้องการโอนหรือแก้ไข หรือเกินกว่าร้อยละ 10 ของวงเงินงบประมาณรายจ่ายทั้งสิ้น ให้ต้องขอความเห็นชอบจากสภา หรือขออนุมัติฝ่ายสภา โดยการพิจารณานั้นให้ดำเนินการเช่นเดียวกับกระบวนการขออนุมัติงบประมาณประจำปี ในกรณีการโอนงบประมาณรายจ่ายมีผลทำให้ต้องผูกพันงบประมาณปีต่อๆ ไป และมิได้มีกำหนดໄหร่ในแผนพัฒนาฯ ให้การโอนนั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบจากสภาฯ

หากเป็นการจัดทำงบประมาณเพิ่มเติม ให้ทำกระบวนการเดียวกันกับการจัดเตรียมงบประมาณ และการอนุมัติงบประมาณเช่นเดียวกับงบประมาณประจำปี

2. สาระสำคัญของการโอนและแก้ไขงบประมาณ

การโอนและแก้ไขงบประมาณที่เป็นสาระสำคัญ และจะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของปริมาณ คุณภาพของผลผลิต และผลลัพธ์ของกิจกรรม เช่น การเปลี่ยนแปลงสถานที่ก่อสร้าง รูปแบบการลงทุน จากแผนพัฒนาฯ และงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายนิติบัญญัติแล้ว แม้ว่าจำนวนเงินที่จะโอนหรือแก้ไขจะไม่เกินกว่าร้อยละ 5 ของมูลค่าเงินในหมวดงบประมาณที่ต้องการโอนหรือแก้ไข หรือต่ำกว่าร้อยละ 10 ของวงเงินงบประมาณรายจ่ายทั้งสิ้น ให้ฝ่ายบริหารต้องขออนุมัติผ่านฝ่ายนิติบัญญัติ โดยการพิจารณานั้นให้ดำเนินการเช่นเดียวกับกระบวนการขออนุมัติงบประมาณประจำปี

⁴⁹ การกำหนดร้อยละของอำนาจการโอนและเปลี่ยนแปลงบประมาณนี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถพิจารณากำหนดได้เอง ให้พิจารณาร่วมกับฝ่ายนิติบัญญัติ โดยอาจกำหนดเป็นข้อบังคับ หรือระเบียบวิธีการงบประมาณ แต่ไม่ควรเกินกว่าร้อยละ 20

หากการโอนและแก้ไขงบประมาณไม่เป็นสาระสำคัญ และจำนวนเงินไม่เกินกว่า ร้อยละ 5 ของมูลค่าเงินในหมวดบประมาณที่ต้องการโอนหรือแก้ไข หรือต่ำกว่าร้อยละ 10 ของวงเงินงบประมาณรายจ่ายทั้งสิ้น ให้เป็นอำนาจของฝ่ายบริหารที่จะอนุมัติการโอนและแก้ไขได้โดยไม่ต้องผ่านฝ่ายนิติบัญญัติได้

การโอน และแก้ไขงบประมาณใดๆ เมื่อได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจแล้ว ให้ประกาศโดยเปิดเผยแพร่ให้ประชาชนทราบ ผ่านการติดประกาศตามที่สาธารณชน และผ่านทางสื่อต่างๆ ภายใน 15 วัน หลังจากวันอนุมัติ

9. บทสรุป

วิธีการงบประมาณเป็นกระบวนการที่กำหนดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่ดี และงบประมาณที่ดีจะเป็นกรอบการดำเนินการขององค์กรปีงบประมาณที่ต้องถูกเพื่อการพัฒนาอย่างมีประสิทธิภาพ การกำหนดวิธีการงบประมาณจึงมีความสำคัญมากในการพัฒนาท้องถิ่น ผู้วิจัยได้ศึกษา และออกแบบ วิธีการงบประมาณท้องถิ่นใหม่ให้อปท. สามารถออกแบบวิธีการงบประมาณของตนเองได้ ภายใต้กรอบที่รัฐบาลกำหนดเพื่อให้การทำงานของอปท. มีความคล่องตัว รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพขึ้น ในขณะเดียวกันเปิดโอกาสให้ประชาชน (รวมถึงฝ่ายนิติบัญญัติ) ที่สนใจเข้ามามีส่วนร่วมรับรู้ ร่วมจัดทำ รวมถึงร่วมตรวจสอบในวิธีการงบประมาณขององค์กรปีงบประมาณท้องถิ่นตั้งแต่ต้นจนจบมากขึ้น นำไปสู่การจัดทำ พิจารณา และบริหารงบประมาณที่โปร่งใสมากขึ้น นอกจากนี้ยังได้ปั้นวิธีการงบประมาณให้หันมาเน้นการพัฒนาอย่างยั่งยืน กระบวนการคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรามากขึ้นด้วย อย่างไรก็ตาม ลำดับขั้นของการพัฒนาขององค์กรปีงบประมาณท้องถิ่นแต่ละแห่ง แต่ละระดับไม่เท่ากัน การจะนำวิธีการงบประมาณที่นำเสนอขึ้นไปปฏิบัติได้นั้น จำเป็นต้องมีการออกแบบให้เป็นรูปธรรม และจัดการฝึกอบรมให้เข้าใจและสามารถนำไปปฏิบัติได้

บทที่ 5

ระบบการควบคุมการใช้จ่าย

(Expenditure Control System)

1. แนวคิดการจัดระบบการควบคุมการใช้จ่าย

ระบบการควบคุมการใช้จ่ายเป็นระบบที่มีความสำคัญทั้งภาครัฐและภาคเอกชนในการใช้จ่ายเงินขององค์กร ให้เป็นไปตามงบประมาณที่กำหนดด้วยความโปร่งใส ประหยัดและใช้ประโยชน์ในทรัพยากรอย่างคุ้มค่า ด้วยการกำหนดงานที่เกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายให้สอดคล้องกันภายในองค์กร ตามขนาดและลักษณะงานขององค์กรนั้น ๆ และแต่ละงานจะต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน¹ เพราะระบบการควบคุมภายใน เป็นปัจจัยสำคัญที่อยู่เบื้องหลังความสำเร็จของทุกหน่วยงานภายในองค์กร ผู้บริหารในฐานะเป็นผู้นำต้องให้ความสนใจและรับผิดชอบในการกำหนดและติดตามมาตรการและกลไกต่างๆ ของระบบการควบคุมภายในให้ได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ โดยปกติงานที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมการใช้จ่ายประกอบด้วย การควบคุมงบประมาณ การบริหารพัสดุ การบริหารบุคคล การบริหารการเงิน ระบบบัญชี ซึ่งงานดังกล่าวเป็นการดำเนินงานเพื่อให้สามารถใช้จ่ายเงินได้ตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร และเพื่อเป็นการแสดงให้เห็นถึงความโปร่งใส ประหยัด และคุ้มค่าในการใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่องค์กร จึงต้องมีการตรวจสอบการใช้จ่าย โดยผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายนอก และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับองค์กร ซึ่งจะมีวิธีการตรวจสอบแตกต่างกันไปตามความรับผิดชอบของแต่ละประเภท เมื่อ

¹ ระบบการควบคุมภายใน หมายถึงมาตรการต่างๆ ที่หน่วยงานจัดให้มีขึ้น เพื่อประโยชน์ด้านการนำทรัพยากรที่หน่วยงานมีอยู่มาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดเพื่อให้สามารถดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ขององค์กร มาตรการเหล่านี้ครอบคลุมถึงมาตรการที่อาจดูเหมือนมาตรการเล็กๆ น้อยๆ ที่ปฏิบัติตามได้ไม่ยาก แต่ผลของการปฏิบัติจะช่วยให้ป้องกัน หรือลดโอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดอันอาจนำความเสียหายอย่างหนึ่งอย่างได้มาสู่หน่วยงานได้อย่างมาก เพราะระบบการควบคุมภายในช่วยสักดิ้นความลุลูบเปล่าที่จะเกิดขึ้นในหน่วยงาน ที่มีโอกาสเกิดขึ้นได้ในทุกกระบวนการและในทุกขั้นตอนของการดำเนินงาน อย่างไรก็ตาม การควบคุมภายในหากนำมาใช้ไม่ถูกต้อง เช่นเข้มงวดหรือเคร่งครัดเกินสมควรก็อาจทำให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างติดขัด ล่าช้า ไม่คล่องตัว ผู้บริหารจะต้องจัดให้เกิดความสมดุลระหว่างความคล่องตัวในการปฏิบัติงานกับระดับการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล เพียงพอ ต้องมีวิธีการและมาตรฐานที่เหมาะสมกับหน่วยงาน โดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่าง ความเสี่ยง การควบคุม และการตรวจสอบ รวมถึงองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในที่ดี คือ ลิ่งแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลข่าวสารและการสื่อสารในหน่วยงานและการติดตามผล จึงจะสามารถเอื้อให้เกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในขององค์กรได้

รัฐบาลต้องการกระจายอำนาจทางการคลังสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อให้ท้องถิ่นได้รับประโยชน์สูงสุดตามที่ต้องการและเหมาะสม รัฐบาลควรกำหนดให้มีการจัดทำระบบการควบคุมการใช้จ่ายที่สามารถปฏิบัติได้อย่างเหมาะสมกับขนาดขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในบทนี้จะศึกษาระบบการควบคุมการใช้จ่ายในทางทฤษฎี และในทางปฏิบัติ ที่เกี่ยวกับ การควบคุมงบประมาณ การบริหารพัสดุ การบริหารบุคคล การบริหารการเงิน และระบบบัญชี พร้อมกับนำเสนอตัวอย่างเต็มรูปแบบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สำหรับการตรวจสอบการใช้จ่ายประจำเสนอรายละเอียดในบทที่ 6

2. ความหมายของการควบคุมการใช้จ่าย (Expenditure Control)

การควบคุมการใช้จ่าย เป็นการกำกับดูแลการใช้จ่ายเงินขององค์กรให้ไปร่วมใส คุ้มค่ากับการลงทุน เพื่อให้เกิดการใช้จ่ายด้วยความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล เกี่ยวกับ

1. ความเชื่อถือได้ และ ความมีคุณภาพสมบูรณ์ของข้อมูลสนับสนุน

การปฏิบัติตาม นโยบาย แผนงาน วิธีการ กฎหมาย และระเบียบข้อบังคับ

การป้องกันระวังรักษาทรัพย์สิน

การใช้ทรัพยากรอย่างประหยัด มีประสิทธิภาพ และบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายของการดำเนินงาน หรือ แผนงานที่กำหนดไว้

การควบคุมการใช้จ่ายให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวต้องจัดระบบงานที่เกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายให้สอดคล้องและเหมาะสมกับองค์กร และจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี² ในงานนั้นๆ ด้วย ระบบการควบคุมการใช้จ่ายประกอบด้วย

1. การควบคุมงบประมาณ (Budgeting Control)

2. การบริหารพัสดุ (Properties and Supplies Management)

3. การบริหารบุคคล (Personnel Management)

² การควบคุมภายในที่ดี ประกอบด้วย กระบวนการ แผนการจัดองค์การ ระบบงาน และ วิธีการ ซึ่งมีอยู่ภายในองค์กร

กระบวนการ (process) หมายถึง ลำดับขั้นตอนในการปฏิบัติงานอย่างโดยย่างหนาย

แผนการจัดองค์การ (plan of organization) หมายถึง การจัดแบ่งหน่วยงาน ภารกิจ หรือหน้าที่ของผู้

ปฏิบัติ เพื่อให้เกิดความชำนาญเฉพาะด้าน และหรือ เพื่อให้เกิดการสอบยันภายใน (internal check)

ระบบงาน (system) หมายถึง ส่วนประกอบหลายอย่าง ซึ่งอาจรวมถึง คน เครื่องมือ อุปกรณ์ วิธีการ หรือ สิ่งอื่นที่มีความสัมพันธ์อย่างเหมาะสมระหว่างส่วนประกอบเหล่านี้ เพื่อมุ่งให้การปฏิบัติงานอย่างโดยย่างหนายสำเร็จลงตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด

วิธีการ (procedures) หมายถึง แนวทางที่กำหนดไว้สำหรับใช้ปฏิบัติภารกิจการงานอย่างโดยย่างหนาย

4. การบริหารการเงิน (Financing Management)

5. ระบบบัญชี (Accounting System)

6. การตรวจสอบ (Auditing)

ซึ่งมีความสำคัญต่อฝ่ายบริหาร ดังนี้

1. ด้านงบประมาณ ฝ่ายบริหารสามารถติดตามเบรี่ยงเที่ยบผลการปฏิบัติงาน กับงบประมาณจากการวิเคราะห์สาเหตุของข้อบดข่องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นอันมีผลให้การดำเนินงานไม่เป็นไปตามแผน และสามารถแก้ไขแผนงานของหน่วยงานต่างๆ ให้สอดคล้องและประหัดเวลาในการบริหารด้วยการให้ความสนใจกับรายการที่ควรได้รับการพิจารณาเป็นพิเศษ (exceptions) เป็นการบริหารแบบ Management by exception

2. ด้านพัสดุ ฝ่ายบริหารสามารถทราบรายการพัสดุคงเหลือที่ถูกต้อง trig กับงบการเงินซึ่งเชื่อได้ว่าการปฏิบัติต้องเป็นไปตามระเบียบว่าด้วยการพัสดุรวมถึงการเบิก - จ่าย พัสดุที่ถูกต้อง

3. ด้านบุคคล ฝ่ายบริหารสามารถวางแผนกำลังคนให้เพียงพอ กับหน่วยงาน ขององค์กร โดยการจัดทำผังขององค์กรและผังของงานให้สอดคล้องกัน และกำหนดหน้าที่ของงาน (job description) ให้ตรงกับงาน (put the right man on the right job) เพื่อให้การใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคคลเป็นไปอย่างประหยัดและเกิดประโยชน์ต่อองค์กรอย่างแท้จริง

4. ด้านการเงิน ฝ่ายบริหารสามารถวางแผนการรับ - จ่ายเงินให้เหมาะสมกับหน่วยงานขององค์กร อย่างทันเวลาและมีต้นทุนต่ำ สามารถจัดหาเงินได้จากแหล่งที่ประยุกต์ที่สุด โดยมีวัตถุประสงค์ให้เกิดสภาพคล่องที่พอเหมาะสม และมีความเสี่ยงน้อยที่สุด

5. ด้านบัญชี ฝ่ายบริหารสามารถทราบผลการดำเนินงาน และฐานะการเงิน ขององค์กร ที่เรียกว่า “งบการเงิน” ได้อย่างแท้จริงและเชื่อถือได้ นอกจากนี้ยังสามารถนำงบการเงินไปใช้ในการบริหารงานและการตัดสินใจด้านการลงทุนและการพัฒนาองค์กร ได้อีกด้วย

6. ด้านตรวจสอบ ฝ่ายบริหารมีความเชื่อมั่นในงบการเงิน ตลอดจนการดำเนินงานขององค์กร และสามารถแสดงงบการเงินให้แก่บุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งภายในและภายนอก องค์กร ได้รับทราบถึงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินขององค์กรอย่างเปิดเผย ซึ่งจะนำเสนออย่างละเอียดในบทที่ 6

3. วัตถุประสงค์ของการควบคุมการใช้จ่าย

การที่จะทำให้ผู้บริหารทุกระดับและบุคลากรทุกคนขององค์กรมีบทบาทร่วมกัน ในการกำหนดงบประมาณ หรือกระบวนการเบรี่ยงเที่ยบงานให้สอดคล้อง และมีความเข้าใจ trig กัน จำนวนมาก หรืออน้อยขึ้นอยู่กับขอบเขตอำนาจหน้าที่ตามสถานภาพในองค์กร ซึ่งถูกออกแบบหรือกำหนดขึ้น

อย่างมีจุดมุ่งหมาย เพื่อให้ทั้งผู้บริหารและบุคลากรระดับปฏิบัติเกิดความมั่นใจได้ตามสมควร หรือ มีความมั่นใจได้ในระดับที่สมเหตุสมผลว่าการปฏิบัติงานจะบรรลุวัตถุประสงค์หรือเกิดผลดีใน 4 ด้าน ดังต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน มุ่งหมายให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลด้วยการกำกับการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กร ทั้งคน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือ เครื่องใช้อุปกรณ์ ได้ผลคุ้มค่าและบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารขององค์กรได้กำหนดไว้ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานมีรายรับเพียงพอ กับรายจ่ายที่เกิดขึ้นเท่าที่จำเป็นจริงๆ เท่านั้น โดยทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน

2. วัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงินหรืองบการเงิน ไม่ว่าจะเป็นรายงานที่ใช้ภายใน หรือภายนอกองค์กร มีความเชื่อถือได้และทันเวลา เพื่อให้เป็นรายงานที่มีคุณภาพ เหมาะสมสำหรับการนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาและการตัดสินใจทางการบริหาร

3. วัตถุประสงค์ด้านการดูแลป้องกันทรัพย์สิน ทรัพย์สินทั้งมวลขององค์กร ได้รับการดูแล ป้องกัน ระวังรักษาให้อยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์ และให้ปลดจากภัยร้าย ให้คงทน ไม่เสื่อมคลาย หรือการกระทำทุจริต และหากมีความเสียหายเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นความสูญเสีย หรือการกระทำการทุจริตก็ช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้นได้โดยเร็วที่สุด

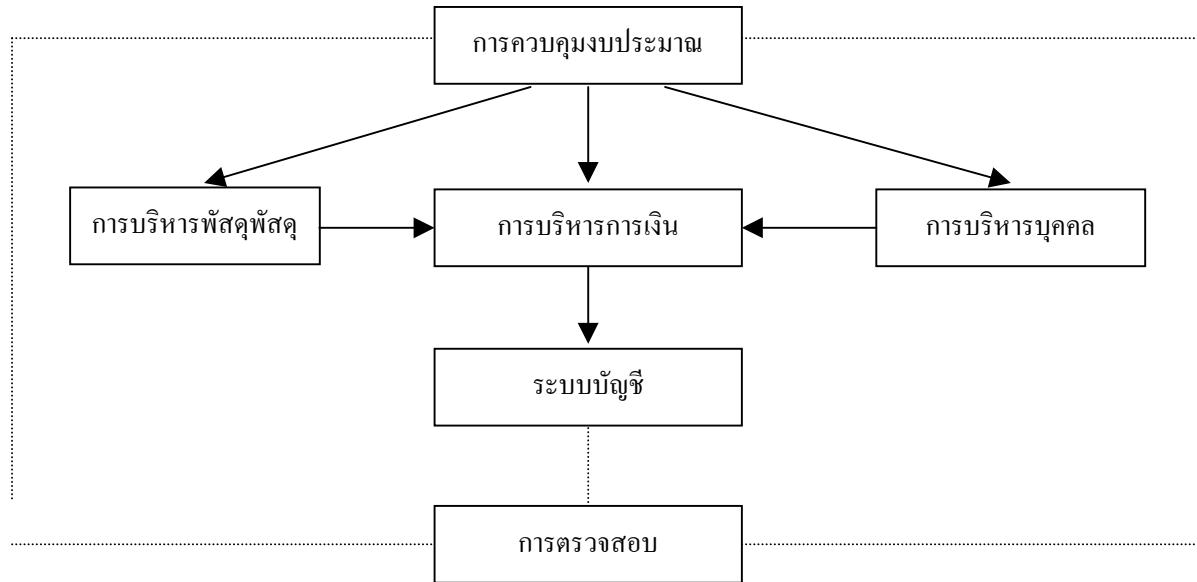
4. วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย การปฏิบัติงาน หรือการดำเนินงานสอดคล้องหรือเป็นไปตามบทบัญญัติ หรือข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการ หรือแผนงาน นิติบัญญัติ หรือองค์กรบริหาร หรือองค์กรบริหารอื่น ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน หรือเกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน เพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายใดๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบายที่มีอยู่

4. ระบบการควบคุมการใช้จ่าย

ระบบการควบคุมการใช้จ่ายไม่จำเป็นต้องกำหนดรูปแบบให้เหมือนกันทุกองค์กร เนื่องจากแต่ละองค์กรมีขนาด ลักษณะ และวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานที่แตกต่างกัน แต่ทุกรูปแบบจะต้องมีระบบการควบคุมภายในให้ครบถ้วน และสอดคล้องกันทั้งระบบ โดยมีองค์ประกอบของการควบคุมภายใน³ ที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้ได้เป็นการทั่วไป ซึ่งการบริหาร และการดำเนินงานสามารถแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์และสอดคล้องกันเป็นแผนภาพ ดังนี้

³ คู่มือระบบการควบคุมภายใน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หน้า 1-16 ถึง 1-33

แผนภาพที่ 9: ระบบการควบคุมการใช้จ่าย



1. **การควบคุมงบประมาณ** เป็นการควบคุมการรับ - จ่ายเงินตามงบประมาณประจำปีที่ได้รับอนุมัติแล้ว โดยก่อนการใช้จ่ายเงินในการจัดทำพัสดุ การจัดทำบุคลากร และอื่น ๆ จะต้องตรวจสอบงบประมาณก่อนดำเนินการ และตัดจ่ายงบประมาณเมื่อมีการจ่ายจริง ซึ่งข้อมูลและรายละเอียดที่เกิดขึ้นจากการรับเงินและการจ่ายเงินได้มาจากการบริหารการเงินเพื่อจัดทำรายงานงบประมาณที่สามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงาน และสอนยั่นกับรายงานการเงิน

2. **การบริหารพัสดุ** เป็นการบริหารจัดการให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินโดยการจัดซื้อวัสดุ อุปกรณ์ ครุภัณฑ์ รวมทั้งการจัดซื้อ บริการ ตามระเบียบและกระบวนการที่กำหนดอย่างโปร่งใส ซึ่งก่อนการดำเนินการต้องมีการตรวจสอบงบประมาณให้เป็นไปตามที่ได้รับอนุมัติ และจัดทำรายงานสรุปการจัดซื้อ/จัดซื้อให้งานการเงิน เพื่อเบิกจ่ายเงิน

3. **การบริหารบุคคล** เป็นกระบวนการสรรหา คัดเลือก และบรรจุบุคคลตามระเบียบและกระบวนการอย่างโปร่งใส โดยการตรวจสอบงบประมาณตามกรอบอัตรากำลังที่กำหนดในงบประมาณที่ได้รับอนุมัติ เพื่อควบคุมการใช้จ่ายด้านบุคคลการให้เหมาะสมสมกับงานและความจำเป็นในองค์กร และจัดทำรายงานสรุปการจัดทำและการปฏิบัติงานให้งานการเงิน เพื่อเบิกจ่ายเงิน

4. **การบริหารการเงิน** เป็นการบริหารการรับเงินทุกประเภท และจ่ายเงินตามเอกสาร หลักฐานจากการจัดซื้อ/จัดซื้อทรัพย์สิน รายจ่ายเกี่ยวกับบุคคลากร และรายจ่ายอื่น ตามระเบียบและกระบวนการอย่างโปร่งใส เพื่อควบคุมการรับ - จ่ายเงินให้เป็นไปตามงบประมาณที่กำหนด จัดทำรายงานสรุปการรับ-จ่ายเงิน ให้งานบัญชี เพื่อบันทึกบัญชี

5. ระบบบัญชี เป็นการบันทึกการตามเอกสารหลักฐานที่ได้รับจากการพัสดุ งานบุคคล และงานการเงิน ให้ครบถ้วน ถูกต้องตามระบบบัญชีที่กำหนด จัดทำรายงานการเงินแสดงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงิน ที่สามารถสอบขันกับงานงบประมาณ และพร้อมที่จะให้มีการตรวจสอบได้ตามที่ต้องการ

6. การตรวจสอบ เป็นการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน โดยการประเมินการควบคุมภายในของงานต่าง ๆ เพื่อวางแผนการตรวจสอบให้สามารถตรวจสอบได้อย่างครบถ้วน ในด้านการจัดการ (Management) การปฏิบัติงาน (Performance) และการบัญชี (Accounting) จัดทำรายงานสรุปผลการตรวจสอบให้ผู้บริหารได้รับทราบถึงข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น หรือข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาองค์กร

ในบทนี้ คณะกรรมการฯได้ศึกษาสภาพปัจจุบันตามเอกสารและภาคสนามเพื่อสะท้อนถึงปัญหาและเสนอแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมงบประมาณ การบริหารพัสดุ การบริหารบุคคล การบริหารการเงิน และระบบบัญชี โดยกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานไว้ในคู่มือประกอบ สำหรับการตรวจสอบได้นำเสนอไว้ในบทที่ 6 เรื่องการตรวจสอบการใช้จ่าย

5. การควบคุมงบประมาณ

1. เหตุผลและความจำเป็น

การบริหารองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์ และ เป้าหมาย ต้องคำนึงถึงงบประมาณที่ได้รับการอนุมัติแล้ว ซึ่งปัจจุบันรายได้ส่วนใหญ่ขององค์กรจะได้รับการจัดสรรงบประมาณเป็นแบบเงินก้อน (Block Grant) จากรัฐบาล และใช้วิธีการควบคุมการใช้จ่ายโดยพิจารณาจากรายงานผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินเป็นสำคัญ ซึ่งถือเป็นการจัดระบบงบประมาณที่มุ่งเน้นผลงาน (Output base budgeting) ดังนั้นองค์กรจึงต้องมีการควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณให้มีประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร และสามารถรายงานผลของหน่วยงานตามหมวดรายจ่ายได้หลายด้านอย่างละเอียด เช่น ด้านแผนงาน งาน/โครงการ และกิจกรรม เป็นต้น เพื่อประเมินผลการดำเนินงานได้อย่างชัดเจน

2. สภาพปัจจัยทางของการควบคุมงบประมาณปัจจุบัน

ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปฏิบัติงานระเบียบกระทรวงมหาดไทยฯ ด้วยวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2541 หมวด 5 การควบคุมงบประมาณปฏิบัติจริง ด้านรายรับ รายรับมาจากเงินที่ได้รับทุกประเภท ยกเว้น

1. เงินที่อุทิศให้โดยมีวัตถุประสงค์จะถือเป็นรายได้ต่อเมื่อมีเงินเหลือจ่ายจากการใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์
2. เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ เงินกู้ เงินจ่ายขาดจากเงินสะสมหรือเงินอุดหนุนจากกระทรวง ทบวง กรม หรือหน่วยงานอื่น ที่ดำเนินการโดยไม่มีเงื่อนไขไม่ต้องทราบเป็นงบประมาณรายจ่าย
3. เงินที่ได้รับในลักษณะค่าชดใช้ความเสียหาย หรือสิ่งเปลืองแห่งทรัพย์สินและจำเป็นจะต้องจ่ายเพื่อบูรณะทรัพย์สิน หรือจัดให้ได้ทรัพย์สินคืนมา โดยไม่ต้องตราเป็นงบประมาณรายจ่าย
4. เงินรายรับที่เป็นสถานพยาบาล สถานการศึกษาหรือสถานที่อื่นใดที่อำนวยบริการเป็นสาธารณะโดยชน์หรือประชาชนเคราะห์

ด้านรายจ่าย รายจ่ายตามงบประมาณรายจ่ายประจำปี ยกเว้นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากรายรับ ตั้งแต่ข้อ 1-4 ดังกล่าวแล้ว

การรายงาน รายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณที่สิ้นสุดนั้นอย่างเปิดเผยภายในกำหนดสามสิบวันตามแบบที่กรรมการปกครองกำหนดแล้วส่งสำเนารายงานการรับ – จ่ายดังกล่าวให้ผู้ว่าราชการจังหวัด และเก็บเป็นข้อมูลระดับจังหวัดภายในระยะเวลาสิบห้าวันหลังจากนั้นแล้วให้จังหวัดรายงานกรรมการปกครอง

กรุงเทพมหานคร ปฏิบัติตามข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่อง วิธีการงบประมาณ พ.ศ.2529,(ฉบับที่ 2) พ.ศ.2533,(ฉบับที่ 3) พ.ศ.2536 โดยมีการควบคุมงบประมาณในระบบบัญชีของกรุงเทพมหานคร ตั้งแต่ขั้นตอนการอนุมัติข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี และงบประมาณรายจ่ายเพิ่มเติม การอนุมัติเงินประจำงวด และการผูกพันงบประมาณ เพื่อให้สามารถแสดงภาพรวมฐานะการเงินงบประมาณรายจ่ายในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งเสนอผู้บริหารตัดสินใจได้จากการสำรวจภาคสนามพบประเด็นปัญหาดังนี้

ผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยกเว้นกรุงเทพมหานคร ไม่ให้ความสำคัญกับงบประมาณรายรับ – รายจ่ายประจำปีมากนัก การประมาณการรายรับ ไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บรายรับได้ตามเป้าหมายและตามความเป็นจริง แต่จะใช้ความสามารถทางด้านการหารายรับจากแหล่งอื่น เช่น เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ เงินเหลือจ่ายของกรรมการปกครอง เป็นต้น การบริหารงบประมาณจึงไม่เป็นไปตามงบประมาณที่กำหนด ผู้บริหารจะปรับหรือโอนย้ายงบประมาณตามความ

ต้องการให้สอดคล้องกับเงินรายรับที่ได้มาจากการแสวงค่าตอบแทนดังกล่าว ทำให้โครงการที่ประกอบงบประมาณไม่สามารถนำไปปฏิบัติจริงได้ เนื่องจากเป็นโครงการที่จัดทำเพื่อให้ได้ซึ่งเงินงบประมาณเท่านั้น จึงมีผลทำให้การควบคุมงบประมาณไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร และการรายงานที่จัดทำให้ครบถ้วนตามรูปแบบที่กรรมการประกอบกำหนดโดยไม่ได้นำมาใช้ประโยชน์ในการบริหารงานมากนัก

3. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อติดตามผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ในงบประมาณ
- 2) เพื่อให้สามารถประเมินผลการปฏิบัติงานได้ดีขึ้นจากการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงานที่กำหนดไว้ในงบประมาณ
- 3) เพื่อให้สามารถแก้ปัญหาในหน่วยงานที่ได้รับผลกระทบเนื่องจากการไม่ปฏิบัติงานตามแผนที่กำหนดไว้ในงบประมาณ
- 4) การติดตามผลโดยใกล้ชิดของแต่ละหน่วยงานให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ในงบประมาณจะทำให้เกิดการประสานงานระหว่างหน่วยงานได้เป็นอย่างดี และขัดผลเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นกับองค์กรได้

4. หลักการควบคุมงบประมาณ

องค์กรประกอบส่วนท้องถิ่นต้องจัดการควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยงานอย่างประยุต มีประสิทธิภาพและเป็นไปตามแผนที่ได้กำหนดไว้ในงบประมาณประจำปี โดยแยกตามหมวด ประเภท แผนงาน งานและโครงการ ซึ่งข้อมูลเหล่านี้จะเป็นข้อมูลพื้นฐานในการจัดทำงบประมาณรายจ่ายในปีต่อไป

4.1 การบันทึกรายการงบประมาณ

- 1) เมื่อเริ่มต้นปีงบประมาณ หน่วยงบประมาณจะบันทึกรายการงบประมาณรายรับ และงบประมาณรายจ่าย
- 2) บันทึกรายการรับ – จ่าย ซึ่งจากหน่วยการเงิน ตามหลักฐานหรือข้อผูกพันที่ได้กระทำไว้

4.2 การประมาณผลการดำเนินงาน

- 1) เปรียบเทียบการรับ – จ่าย จากงบประมาณกับที่เกิดขึ้นจริง เพื่อหายอดคงเหลือของงบประมาณ ตามหมวด ประเภท แผนงาน งาน/โครงการ หรือกิจกรรม

- 2) การประมวลผลรายรับ รายจ่าย ตามหมวด ประเภท หน่วยงาน แผนงาน งาน/โครงการ ในแต่ละเดือนหรือแต่ละไตรมาส
- 3) การหาผลการใช้จ่ายเงินในรูปแบบรายงาน ซึ่งอาจแยกเป็นแผนงาน งาน/โครงการ หน่วยงาน หรือกิจกรรม ตามหมวดรายจ่าย

4.3 การรายงานผลการดำเนินงาน เป็นการรายงานผลรายรับ รายจ่าย ตามหมวด ประเภท หน่วยงาน แผนงาน งาน/โครงการ ที่สามารถสอบถามยังกันได้ ในแต่ละเดือนหรือแต่ละไตรมาส ซึ่ง การจัดทำรายงานผลการดำเนินงาน ควรมีลักษณะดังต่อไปนี้

- 1) จัดทำตามขอบเขตของความรับผิดชอบตามผังการจัดองค์กร
- 2) แสดงข้อความที่ต้องการให้ได้รับความสนใจอย่างเด่นชัด
- 3) แสดงข้อความที่ง่ายในการอ่านและในการทำความเข้าใจ
- 4) แสดงข้อความเฉพาะเท่าที่จำเป็น
- 5) จัดทำให้เหมาะสมกับประโภชน์และความต้องการของผู้ใช้รายงาน
- 6) แสดงข้อความที่ถูกต้อง
- 7) รายงานได้ทันกำหนดเวลา ไม่ล่าช้าเกินควร
- 8) แสดงข้อเท็จจริงอย่างตรงไปตรงมา
- 9) รูปแบบของรายงานเป็นแบบมาตรฐาน ไม่เปลี่ยนแปลงบ่อยจนยากต่อการเปรียบเทียบระหว่างเดือนต่อเดือนหรืองวดต่องวด
- 10) มีหลักเกณฑ์พร้อมอยู่ในรายงานนั้นเพื่อสะดวกต่อการประเมินผล

5. แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมงบประมาณ

ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับการควบคุมงบประมาณให้เป็นไปตามแผนที่ได้รับอนุมัติแล้ว และควรสร้างวินัยในการใช้จ่ายเงินงบประมาณให้เป็นไปตามแผน เป้าหมาย หรือผลงานที่องค์กรกำหนด ให้สอดคล้องกับแนวทางของระบบงบประมาณใหม่ที่มุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์ โดยการประกาศมาตรการบริหารงบประมาณประจำปี และประชุมชี้แจงผู้ที่เกี่ยวข้องให้ทราบโดยนัย และการปฏิบัติตามมาตรการอย่างเคร่งครัด โดยการกำหนดแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมงบประมาณให้ชัดเจน ดังนี้

1. จัดทำทะเบียนคุมงบประมาณของหน่วยงานจากหนังสืองบประมาณประจำปีที่ได้รับอนุมัติแล้วตามหมวดรายรับ และทะเบียนคุมงบประมาณจ่ายของหน่วยงาน ตามหมวดรายจ่าย แยกเป็น แผนงาน/โครงการ กิจกรรม โดยการแสดงยอดตามงบประมาณที่ได้รับจัดสรร เพื่อใช้ในการควบคุม

2. ตรวจสอบและบันทึกการจองบประมาณในทะเบียนคุมงบประมาณจ่าย กรณีบริหารงานแบบรวมศูนย์ให้บันทึกที่หน่วยงานคลัง กรณีบริหารแบบกระจายตามหน่วยงานให้บันทึกที่หน่วยงานผู้เบิก

3. บันทึกการรับเงินในทะเบียนคุมงบประมาณรับ ตามใบสำคัญรับ และบันทึกตัดจ่ายเงินงบประมาณในทะเบียนคุมงบประมาณจ่าย ตามใบสำคัญจ่าย หน่วยงานคลังต้องบันทึกรายการทั้งหมดขององค์กร ซึ่งสามารถสอบถามยังกับหน่วยงานผู้เบิกภายในองค์กร ได้

4. สรุประยงานการรับ-จ่ายเงินงบประมาณคงเหลือประจำเดือนเพื่อใช้ในการควบคุมและติดตามการปฏิบัติงานขององค์กร ให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดดังนี้

- 1) รายงานการรับเงินตามหน่วยงาน และตามหมวดรายรับ
- 2) รายงานการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยงาน ตามหมวดรายจ่าย โดยจำแนกเป็นแผนงาน งาน/โครงการ และกิจกรรม

5. กรณีมีการขอผูกพันเบิกจ่ายข้ามปี กันเหลือปีและขยายเวลาจะต้องดำเนินการก่อนสิ้นปีงบประมาณอย่างน้อย 1 เดือน ตามข้อผูกพัน สัญญา ที่เกิดขึ้นจริง

6. การบริหารพัสดุ

1. เหตุผลความจำเป็น

การบริหารพัสดุเป็นงานหนึ่งในระบบการควบคุมการใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาและการจัดซื้อวัสดุ อุปกรณ์ ครุภัณฑ์ รวมทั้งการจัดซื้อ บริการ เพื่อให้การปฏิบัติงานขององค์กรลุล่วงตามแผนงาน การบริหารพัสดุเป็นเครื่องมือสำหรับผู้บริหารที่จะบริหารงานให้บรรลุเป้าหมาย ในด้านการควบคุมงบประมาณ ตลอดจนควบคุมการใช้ทรัพยากรขององค์กร ให้คุ้มค่าและมีประสิทธิภาพสูงสุด ได้แก่ การจัดหาพัสดุให้ตรงตามความต้องการ ทันเวลาที่กำหนดด้วยต้นทุนต่ำที่สุด ดังนั้น องค์กรจำเป็นต้องมีการจัดระบบพัสดุที่ดีเพื่อช่วยป้องกันการรั่วไหลของผลประโยชน์อันเกิดจากทรัพย์สิน และสามารถตรวจสอบรายการทรัพย์สินให้สามารถใช้งานได้อย่างคุ้มค่า และประหยัด

2. สภาพของการบริหารพัสดุในระบบบัญชีบัน

บัญชีบันของกรุงศรีอยุธยา จำกัด ที่ได้รับอนุมัติตามระบบพัสดุที่มีรูปแบบ และมาตรฐานเดียวกันทั้งประเทศ ยกเว้นของกรุงเทพมหานคร (ได้ปฏิบัติตามข้อบัญญัติ กรุงเทพมหานคร เรื่อง พัสดุ พ.ศ. 2538) ซึ่งส่งผลให้เกิดปัญหาทำให้ผู้บริหารไม่สามารถบริหารพัสดุได้โดยคล่องตัว ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการใช้จ่ายเงินเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ก่อให้เกิดความไม่คุ้มค่าในการปฏิบัติงานของ อบท. สภาพปัญหาของ การบริหารพัสดุพิจารณาจาก ระเบียบปฏิบัติและข้อเท็จจริงจากการที่สำรวจภาคสนามพบประเด็นปัญหา คือ

1) ระบบพัสดุที่กำหนดเป็นระบบที่ควบคุมมากเกินไปจนขาดความคล่องตัว เช่น วิธีการจัดซื้อ จัดจ้าง แต่ละครั้งขึ้นอยู่กับวงเงินที่ได้รับอนุมัติมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับผู้ว่าราชการจังหวัดให้จัดซื้อหรือจัดจ้างซึ่งมีวงเงินจำกัด ในแต่ละวิธีมีขั้นตอนการดำเนินงานกำหนดชัดเจนขาดความยืดหยุ่น บางครั้งปฏิบัติไม่ได้ และยังลูกค้าบุคคลจากการส่วนกลางด้วย ทำให้ผู้บริหาร อบท. ไม่มีโอกาสได้บริหารพัสดุให้เหมาะสมตามสถานการณ์และมีประสิทธิภาพ ได้เพียงแต่ปฏิบัติตามกฎระเบียบที่กำหนดเท่านั้น

2) ระบบพัสดุลูกค้าบุคคลโดยขั้นตอน วิธีการ รูปแบบและเอกสาร กล่าวคือ กำหนดให้ขั้นตอน การจัดหาพัสดุของ อบท. มีขั้นตอนหลายขั้นตอน ทั้งการตรวจสอบการอนุมัติมากเกินความจำเป็น โดยมีจุดประสงค์เพื่อป้องกันการรั่วไหล และ อบท. จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่กำหนดทั้งหมดและจะต้องจัดทำเอกสารประกอบทั้งหมด ส่งผลให้งานล่าช้า และอาจทำให้เกิดความสับสนด้วย โดยขั้นตอนบางขั้นตอนไม่จำเป็น และไม่สามารถประกันการไม่รั่วไหลได้

3) ความคุ้มค่าของระบบการทำงาน วิธีปฏิบัติในการจัดซื้อจัดจ้างที่เป็นขั้นตอนลูกกำหนดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่ส่วนใหญ่รัฐบาลกำหนด จึงมักไม่มีความยืดหยุ่นต่อสถานการณ์ ต่าง ๆ ของท้องถิ่น เช่น การจัดซื้อ จัดจ้างโดยวิธีการสอบราคาต้องใช้บุคลากรในการจัดซื้อถึง 6 คน (คณะกรรมการเปิดซองสอบราคา 3 คน และคณะกรรมการตรวจสอบ 3 คน) และใช้เวลาไม่น้อยกว่า 14 วัน (ประกาศสอบราคาไม่ต่ำกว่า 10 วัน และเข้าทำสัญญาและส่งมอบพัสดุใช้เวลาประมาณ 1-5 วันทำการ) ซึ่งสำหรับ อบท. บางแห่งที่มีบุคลากรจำนวนไม่มาก ย่อมยากที่จะดำเนินการตามขั้นตอนได้ จุดประสงค์หลักในการกำหนดระเบียบที่มีขั้นตอนมากนี้ เพื่อป้องกันการทุจริต การรั่วไหลในการจัดซื้อจัดจ้าง แต่หากได้มีการประมาณการต้นทุนในการดำเนินการตามขั้นตอนเหล่านี้อาจพบว่าไม่คุ้มค่าในการป้องกันการรั่วไหลด้วยการป้องกันวิธีนี้ และการป้องกันนี้ก็ไม่ได้ประกันการไม่รั่วไหล

4) การใช้ระเบียบและระบบงานพัสดุที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน โดยไม่คำนึงถึงความเหมาะสมและความแตกต่างของ อบท. ไม่ว่าเป็น อบท. ในรูปแบบเทศบาล อบต. หรือ อบจ. ซึ่งแต่ละแบบมีขนาดต่างกัน แต่ลูกกำหนดให้ใช้กฎระเบียบ และการบริหารในมาตรฐานเดียวกันทำ

ให้เกิดปัญหาความไม่เหมาะสมและไม่มีประโยชน์หรือความไม่จำเป็นในการที่นำร่างเบี้ยบหรือระบบงานมาใช้กับ อปท.ของตน อีกทั้งยังทำให้ขั้นตอนการปฏิบัติยุ่งยาก

3. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อให้ระบบพัสดุเป็นเครื่องมือหนึ่งในระบบการควบคุมการใช้จ่ายของ อปท. ที่มีประสิทธิภาพ
- 2) จัดกระบวนการบริหารและจัดการพัสดุของ อปท. ให้เกิดความคล่องตัว สมดุลกับการควบคุม และลดความสับสนในทางปฏิบัติ
- 3) เพื่อปรับปรุงรูปแบบ และเอกสารให้มีขั้นตอนที่ง่ายต่อการปฏิบัติและง่ายต่อการตรวจสอบ โดยไม่เน้นพิธีการ เอกสารแต่เน้นผลผลิต และผลลัพธ์
- 4) เพื่อปรับปรุงการจัดหาพัสดุ ให้เกิดความคุ้มค่าต่อระบบการทำงานตรงกับความต้องการ และนำไปสู่การทำงานที่มีประสิทธิภาพสูงขึ้น
- 5) เพื่อปรับระบบการบริหารพัสดุให้เหมาะสม ง่ายต่อการบริหารของอปท. แต่ละขนาด แต่ละรูปแบบ
- 6) เพื่อปรับปรุงระบบพัสดุให้เป็นระบบที่สามารถป้องกันการรั่วไหล หรือการทุจริตที่คุ้นค่ากับต้นทุนการจัดระบบ
- 7) เพื่อปรับปรุงระบบพัสดุให้เกิดความโปร่งใส เปิดเผย และสามารถตรวจสอบได้ ตลอดจนถึงกับการบริหารจัดการที่ดี (good governance)

4. หลักการบริหารพัสดุ

การบริหารพัสดุเป็นกระบวนการบริหารและจัดการให้ได้มาตรฐานสิ่งของหรือบริการเพื่อใช้ในการดำเนินงานขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ โดยระบบพัสดุที่ดี นอกจากจะเป็นระบบหนึ่งที่ช่วยควบคุมการใช้จ่ายให้มีประสิทธิภาพแล้ว ควรเป็นระบบที่โปร่งใสสามารถควบคุมและตรวจสอบได้โดยบุคคลภายในและภายนอกองค์กร

4.1 หลักการบริหารพัสดุที่ดี

จากการศึกษาวิจัยพบว่าการบริหารพัสดุที่ดีควรวางบนหลักการดังต่อไปนี้

(1) หลักว่าด้วยความสมดุลระหว่างการควบคุม และความคล่องตัว โดยระบบบริหารพัสดุควรมีดุลยภาพของการควบคุมและความคล่องตัว ควบคุมเพื่อทำให้มั่นใจว่าการใช้จ่าย

ไม่ร์ว์ไว้ ให้ได้พัสดุที่จะตรงกับความต้องการ ตามเวลาที่ต้องการ โดยการใช้จ่ายที่คุ้มค่า

(2) หลักว่าด้วยการควบคุม โดยเน้นที่ผลสัมฤทธิ์มากกว่าเน้นพิธีการ กล่าวคือ ผู้บริหารให้ได้พัสดุตามความต้องการ และตรงเวลาที่ต้องการ โดยใช้ค่าใช้จ่ายต่ำที่สุด ทั้งนี้ไม่เน้น ว่าจะต้องใช้พิธีการใด ขั้นตอนใดเป็นสำคัญ ยกเว้นว่าพิธีการ และขั้นตอนเป็นเงื่อนไขให้ได้ผล สัมฤทธิ์ พบว่าส่วนใหญ่แล้วพิธีการจะทำให้เกิดการกลั่นกรองการจัดซื้อ การบริหารพัสดุที่รอบคอบ แต่ในขณะเดียวกันทำให้เกิดความล่าช้า และไม่ค่อยต้องตัว

(3) หลักว่าด้วยความคุ้มค่าของการควบคุมมากกว่าความสูญเสีย โดยระบบบริหารพัสดุจะต้องวางแผนอยู่บนพื้นฐานความคุ้มค่าในการบริหารพัสดุ เช่น ถ้าต้นทุนการ ควบคุมในการจัดหาในระบบพัสดุสูงมากกว่าผลเสียจากการรั่วไหลที่จะสามารถป้องกันได้ ก็ควร จะปล่อยให้รั่วไหล และค่อยดำเนินการตรวจสอบติดตามภายหลัง

(4) หลักว่าด้วยความมีมาตรฐานที่หลากหลาย ระบบบริหารพัสดุไม่จำเป็นต้องมี มาตรฐานเดียวกันในทุก อปท. หรือทุกขนาดขึ้นอยู่กับความเหมาะสม ซึ่งแต่ละ อปท. ควรจัดหา ระบบบริหารพัสดุไปปรับใช้ให้เหมาะสมกับ อปท.ของตนเอง

4.2 ระบบการบริหารพัสดุที่เสนอ

4.2.1 แนวความคิดที่เสนอ

จากการศึกษาระบบบริหารพัสดุในปัจจุบัน ไม่ว่าของรัฐบาล ของอปท หรือ ของ บริษัทเอกชน จะพบว่างานการบริหารพัสดุที่สำคัญสามารถแบ่งออกได้ 3 งานหลัก คือ งานบริหาร พัสดุ งานจัดหาพัสดุ และงานตรวจสอบพัสดุ ดังนั้นการออกแบบระบบการบริหารพัสดุในที่นี้ จะนำหลักการบริหารพัสดุที่ดีจำนวน 4 ข้อข้างต้นมาปรับเข้ากับการวางแผนการบริหารพัสดุของ 3 งานหลัก โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) งานบริหารพัสดุ ทำหน้าที่เป็นหน่วยงานกลางในการบริหารพัสดุ⁴ การ ควบคุมและการจัดหายพัสดุ

(1.1) การบริหารพัสดุ จะเป็นการบริหารทั้งวัสดุ ครุภัณฑ์ ที่ดิน และสิ่ง ปลูกสร้างของ อปท. เช่น การบริหารวัสดุที่ต้องความคุ้มการหมุนเวียนการเข้า-ออกของพัสดุให้มี ความสมดุลกัน โดยต้องไม่สำรองพัสดุไว้จำนวนมากจนเกินความจำเป็น เพราะเป็นการสิ้นเปลือง งบประมาณ เกิดต้นทุนจน (Sunk cost) โดยไม่จำเป็น และต้องเสียค่าใช้จ่ายในการคูแลและบำรุง

⁴ พัสดุ หมายถึง วัสดุ ครุภัณฑ์ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และ การบริการ

รักษาวัสดุที่สำรองเก็บไว้ อย่างไรก็ตามวัสดุที่จัดเก็บจะต้องมีจำนวนเพียงพอต่อความต้องการ และพร้อมจะนำไปใช้เมื่อมีความต้องการ ดังนั้น พัสดุที่จัดเตรียมไว้ จะต้องตรงตามความต้องการของผู้ใช้และส่งมอบได้ทันเวลา สำหรับครุภัณฑ์ ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างจะต้องมีการควบคุม ตรวจสอบ เกี่ยวกับการใช้ คุณลักษณะและซ่อมแซมทรัพย์สินดังกล่าว

(1.2) การควบคุมและการจ้างน่วยพัสดุ การควบคุมพัสดุเป็นการดำเนินการเกี่ยวกับการเก็บรักษาพัสดุ การเบิก-จ่ายพัสดุ และการตรวจสอบพัสดุประจำปี สำหรับการจ้างน่วยพัสดุเป็นการดำเนินการเกี่ยวกับการจ้างน่วยพัสดุ การจ้างน่วยเป็นสัญญา และการลงจ่ายออกจากบัญชีหรือทะเบียน เป็นต้น

(2) งานจัดหาพัสดุ⁵ จะต้องจัดหาพัสดุโดยคำนึงถึงคุณภาพ ปริมาณ เวลา ความต้องการใช้งาน ราคาน้ำหน้ำที่เหมาะสมโดยไม่จำเป็นจะต้องเป็นราคาน้ำหน้ำสุด และวิธีการจัดหาพัสดุนั้นจะต้องมีระบบป้องกันการรั่วไหล หรือทุจริตโดยไม่จำเป็นต้องเน้นแบบพิธีการขั้นตอนปฏิบัติการอนุมัติหลายหนน แต่เน้นที่คุณภาพ ประสิทธิภาพ และความคุ้มค่า

(3) งานตรวจสอบพัสดุ ทำการตรวจสอบพัสดุที่จัดหาว่ามีคุณสมบัติตาม คุณภาพ ปริมาณ ราคาน้ำหน้ำ ถูกต้อง และตรงตามคุณสมบัติเฉพาะตามที่ได้สั่งซื้อหรือไม่ ในงานตรวจสอบนี้จะต้องเปิดซองทาง ให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการตรวจสอบด้วย เช่น การเข้าร่วมสังเกต การณ์ หรือเป็นกรรมการตรวจสอบ เป็นต้น

4.2.2 หลักการที่เสนอและต่างจากระบบพัสดุเดิม

หลักการที่เสนอ นำไปสู่การแก้ไขและเปลี่ยนแปลงระบบพัสดุปัจจุบัน โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

(1) ใช้ระบบการวางแผน ผ่านงบประมาณรายจ่ายประจำปีในการบริหารควบคุม การอนุมัติการจัดซื้อและจัดซื้อพัสดุ กล่าวคือ พัสดุใดไม่ว่าจะเป็นวัสดุ ครุภัณฑ์ ที่ดินสิ่งปลูกสร้าง และโครงการ งานจัดซื้อใด ๆ หากบรรจุในงบประมาณ และงบประมาณนั้นได้รับการอนุมัติจากสภากแล้ว เมื่อได้รับการอนุมัติจึงสามารถใช้พัสดุ ภายใต้วงเงินที่กำหนดในงบประมาณ หน่วยงานจะสามารถร้องขอให้หน่วยงานที่ทำหน้าที่ซื้อพัสดุจัดซื้อพัสดุตามการร้องขอของหน่วยงานดังกล่าว ได้ทันทีโดยไม่ต้องขออนุมัติอีก ทั้งนี้ เพื่อวางแผนการใช้จ่ายจัดซื้อพัสดุดังกล่าวได้รับการอนุมัติจากสภากแล้ว ดังนั้น จึงไม่จำเป็นจะต้องขออนุมัติอีกครั้งหนึ่ง ให้เกิดขั้นตอนหรือกระบวนการใด ๆ เพิ่มเติมอีก

(2) ให้อำนาจผู้บริหารของ อปท.มากขึ้น ในการใช้จ่ายเงินงบประมาณ โดยไม่ต้องผ่านการขออนุมัติจากราชการส่วนกลาง หรือ ภูมิภาคในการใช้จ่ายเงินรายได้ของ อปท. เอง

⁵ การจัดหาพัสดุ ได้แก่ การจัดซื้อ การจัดซื้อ การยืม การแลกเปลี่ยน การเช่า การโอน การผลิตหรือจัดทำขึ้นเอง และการรับบริจาก

โดยมีอำนาจจากอนุมติและบริหารพัสดุได้ทุกรูปแบบ หากเป็นการใช้จ่ายเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี ซึ่งหลักการนี้นำมาจากระบบของเอกชนปล่อยให้เป็นอำนาจของผู้บริหารที่จะดำเนินการได้เอง พิจารณาตามความเหมาะสม ภายใต้เงื่อนไขงบประมาณที่ได้รับการอนุมัติจากสถาบัน ซึ่งจะส่งผลให้ระบบพัสดุเกิดความคล่องตัว แต่ทั้งนี้มิใช่ว่าจะปล่อยให้ผู้บริหารดำเนินการโดยอิสระใจ เนื่องจากจะมีระบบตรวจสอบจากการใช้จ่ายจากระบบอื่น ๆ อีก เช่น ระบบบัญชี ระบบการตรวจสอบภายใน ระบบการตรวจสอบภายนอก ฯลฯ

(3) เน้นการตรวจสอบจากเอกสาร หลักฐาน ผ่านงบประมาณ การบันทึกบัญชี โดยจะใช้วิธีการตรวจสอบทางบัญชีเป็นหลัก ซึ่งเป็นระบบการตรวจสอบภายหลังการใช้จ่าย (Post Audit) มากกว่าการตรวจสอบก่อนการใช้จ่าย (Pre-Audit) นำไปสู่การลดขั้นตอนการจัดซื้อจัดจ้างลงให้การทำงานคล่องตัว และรวดเร็วขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการที่ไม่ต้องการเน้นพิธีการแต่เน้นผลลัพธ์ ของการทำงาน

(4) ระบบพัสดุที่วางแผนสามารถปรับเปลี่ยนได้ตามขนาดของ อบท. โดย อบท. เอง เพื่อให้เกิดความเหมาะสมและประสิทธิภาพสูงสุดในการบริหารระบบพัสดุของ อบท. นั้นๆ ไม่ใช่เป็นระบบที่กำหนดเพียงระบบเดียวแล้วให้ทุกๆ อบท. ใช้

4.2.3 แนวทางการควบคุมพัสดุที่เสนอ

จากแนวความคิดในการบริหารพัสดุ มี 3 งานหลัก คือ งานบริหารพัสดุ งานจัดหาพัสดุ และงานตรวจสอบพัสดุ ขั้นตอนการควบคุมพัสดุจะแยกเป็น 2 กรณี กล่าวคือ

(1) การจัดหาพัสดุตามงบประมาณรายจ่ายประจำปี มีขั้นตอนดังนี้

(1.1) งานบริหารพัสดุ

(1.1.1) จัดให้งานบริหารพัสดุเป็นหน่วยงานกลางในการควบคุมพัสดุ

(1.1.2) มีหน้าที่สำรวจความต้องการในการใช้พัสดุในองค์กร

(1.1.3) จัดทำบัญชีพัสดุคงคลัง เพื่อให้ทราบปริมาณ จำนวนพัสดุต่อเนื่องตลอดเวลา และถูกต้อง ครบถ้วน

(1.1.4) ตรวจสอบคุณภาพของพัสดุให้พร้อมใช้งาน

(1.1.5) ตรวจสอบวงเงินงบประมาณ โดยตรวจสอบจากงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากสถาบัน

(1.1.6) แจ้งพัสดุที่ต้องการส่งให้งานจัดหาพัสดุเพื่อทำการจัดซื้อจัดจ้างต่อไป

(1.2) งานจัดหาพัสดุ

(1.2.1) จัดทำขั้นตอนในการคัดเลือกผู้จำหน่ายที่ดีที่สุดในเรื่องของคุณภาพ ราคาของพัสดุ โดยประกาศให้ทราบลึ้ง โครงการ แผนงาน ที่จะมีการจัดซื้อพัสดุของปีงบประมาณให้ทราบโดยทั่วไป ตั้งแต่ต้นปีงบประมาณ โดยกำหนดเดือนชัดเจน เช่น เดือนตุลาคม-ธันวาคม เพื่อให้มีผู้เข้าร่วมกันคัดเลือกมากที่สุด เพื่อคัดเลือกผู้จำหน่ายที่ดีที่สุด อีกทั้งเพื่อป้องกันการซ้ำ หรือการสมยอมราคาระหว่างผู้เข้าร่วมการคัดเลือก

(1.2.2) จัดทำทะเบียนประวัติของผู้ขายที่เคยจัดซื้อพัสดุ เก็บข้อมูล สถิติ ราคา และปริมาณของพัสดุ คุณภาพ ความคงทนของพัสดุ ค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา ฯลฯ เพื่อเป็นข้อมูลในการจัดซื้อครั้งต่อไป

(1.2.3) จัดทำราคาอ้างอิง (ไม่ใช่ราคากลาง) โดยอาจจะหาจากกระทรวงพาณิชย์ กระทรวงการคลัง อปท. อื่นๆ หรือสำราจตลาดทั่วไป ในพื้นที่และพื้นที่ใกล้เคียง เพื่อทราบราคาของพัสดุที่ใช้ และใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการตั้งงบประมาณ และจัดหาพัสดุต่อไป

(1.2.4) กำหนดวิธีการจัดหาพัสดุให้ง่าย และคล่องตัวยิ่งขึ้น จากเดิมที่มีวิธีจัดหาพัสดุหลายวิธี ลดลงเหลือเพียง 2 วิธี โดยใช้เกณฑ์แบ่งจากมูลค่าของพัสดุ กล่าวคือ

ก. กรณีให้จัดหาพัสดุได้ทันที มีเงื่อนไขดังนี้

- เป็นการจัดหาวัสดุ ครุภัณฑ์ไม่ว่าจะเป็นใช้สิ้นเปลืองหรือถาวร ถ้าอยู่ภายใต้วงเงินที่กำหนด สามารถดำเนินการจัดหาพัสดุดังกล่าวได้ทันที (อาจผ่านหน่วยงานพัสดุหรือไม่แล้วแต่การกำหนด) โดยวงเงินที่จะกำหนดนั้นให้ผู้บริหาร อปท. พิจารณาตามความเหมาะสมของงบประมาณ ใช้จ่าย และขนาดของอปท. ในแต่ละท้องถิ่น เช่น วงเงินไม่เกิน 5,000 บาท 10,000 บาท หรือ 100,000 บาท เป็นต้น แต่ทั้งนี้ไม่ควรสูงมากนัก

- การจัดซื้อที่จะต้องจัดซื้อจากร้านค้าหรือผู้ที่ได้รับความเชื่อถือและสามารถตรวจสอบได้ เช่น ห้างสรรพสินค้า เป็นต้น

- เมื่อจัดซื้อจัดจ้างแล้วให้นำหลักฐานการซื้อหรือใบเสร็จรับเงินของพัสดุที่จัดซื้อหรือจัดจ้าง หากไม่มีหลักฐานต้อง

ทำใบรับรองใบเสร็จ ใช้เป็นหลักฐานเพื่อใช้ในการตรวจ
สอบการใช้จ่ายทางบัญชีในภายหลัง

- ราคายี่จัดซื้อนั้น พิจารณาได้จากการคำอ้างอิงที่ได้ทำการ
สำรวจไว้แล้ว และราคายี่จัดซื้อดังกล่าว จะต้องเป็นราคายี่
เหมาสมกับท้องถิ่นแต่ละท้องถิ่น แตกต่างได้(พร้อมเหตุ
ผล) ไม่จำเป็นจะต้องเหมือนกันทุก อปท. และไม่จำเป็นต้อง⁴
เป็นราคายี่ถูกที่สุด ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักมาตรฐานที่หลากหลาย
และความคุ้มค่าในการจัดซื้อจัดจ้าง

ข. กรณีจัดทำพัสดุโดยการแบ่งขั้นราคากิจกรรมจะใช้กับการจัดทำ
พัสดุกรณีอื่นๆ ที่นอกเหนือจากวิธีประกวด และการจัดซื้อพัสดุ
สำหรับโครงการ เช่น จัดซื้อจัดจ้างพัสดุที่เกินวงเงินที่กำหนด
เป็นต้น วิธีการแบ่งขั้นราคานี้มีลักษณะคล้ายกับวิธีประกวด
ราคainปัจจุบัน จะแตกต่างในรายละเอียดบางข้อตอนเท่านั้น

- ในส่วนที่เหมือนกัน คือ อปท. ต้องแต่งตั้งคณะกรรมการ
รับและเปิดซองประกวดราคา และคณะกรรมการพิจารณา
ผลการประกวดราคา ปฏิบัติหน้าที่เหมือนกัน

- สำหรับส่วนที่แตกต่างกันคือ

* วงเงินที่จะใช้วิธีจัดซื้อ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของ
ขนาดของ อปท. โดยขนาดเล็กวงเงินน้อย ขนาดใหญ่
เงินมาก

* การปิดประกาศการเข้าแข่งขันราคากำเป็นพัสดุที่
ต้องจัดซื้อจัดจ้างตามงบประมาณให้ประชาชนพัฒนา
พร้อมปิดประกาศเพื่อให้สาธารณชนทราบล่วงหน้าทั่ว
กัน ตั้งแต่ต้นปีงบประมาณว่าจะมีการจัดซื้อพัสดุในงบ
ประมาณรายจ่ายประจำปีนั้นมีพัสดุใดบ้าง โครงการใด
บ้าง และจะดำเนินการจัดทำแบ่งขั้นราคากช่วงเวลาใด การ
ติดประกาศเป็นระยะเวลา 1-3 เดือน ซึ่งจะส่งผลให้
ประชาชนหรือผู้จะเข้าแข่งขันมีโอกาสทราบและเตรียม
เข้าแข่งขันราคาได้มากขึ้นตามเวลาที่จะแบ่งขั้นราคา และ
จะเป็นส่วนที่จะทำให้การสมยอมราคากันเกิดได้ยากขึ้น

(1.3) งานตรวจรับพัสดุ

(1.3.1) งานตรวจรับพัสดุจะใช้เอกสารณีจัดซื้อจัดจ้างในวิธีการแบ่งขัน
ราคา ซึ่งจะต้องเป็นการตรวจรับในรูปของคณะกรรมการ⁶ เช่น
เดียวกันกับวิธีประกวดราคาที่ใช้อยู่ในปัจจุบันแต่จะไม่ใช้กับ
กรณีจัดซื้อจัดจ้างพัสดุในกรณีให้จัดซื้อพัสดุได้ทันทีและแบบ
ไม่เกินง่วงเงิน ซึ่งให้งานบริหารพัสดุตรวจสอบพัสดุที่จัดซื้อจัด
จ้างได้โดยหลักปฏิบัติแล้วหน่วยงานที่ต้องการใช้พัสดุ
นั้น เมื่อรับพัสดุที่จัดซื้อจัดจ้างแล้วก็ต้องตรวจสอบก่อนว่า พัสดุ
ที่ได้รับตรงตามที่สั่งซื้อหรือไม่ อย่างไร ประกอบกับแนวความ
คิดตามระบบใหม่นี้ จะเน้นการใช้ระบบตรวจสอบจากเอกสาร
ทางบัญชีในภายหลัง (Post Audit)มากขึ้น เพื่อให้การดำเนินงาน
คล่องตัวและรวดเร็วจึงไม่จำเป็นต้องกำหนดให้มีการตรวจรับ
จากหน่วยตรวจรับพัสดุสำหรับการจัดซื้อจัดจ้างในวิธีนี้

(1.3.2) สำหรับวิธีการตรวจรับพัสดุ งานตรวจรับสามารถดำเนินการ
ตามขั้นตอนได้ดังนี้

- ก. ตรวจรับจำนวนและชนิดของพัสดุที่ได้รับกับใบสั่งซื้อหรือใบสั่ง
ของระยะเวลาการจัดซื้อ และวิธีการได้รับพัสดุ
- ข. ทดสอบคุณภาพพัสดุตามข้อกำหนดในใบสั่งซื้อหรือสัญญาซื้อ
ขาย
- ค. ติดตามกับผู้ขาย สำหรับพัสดุที่ชำรุดเสียหายหรือได้รับไม่ครบ
หรือไม่ตรงตามที่สั่งซื้อ
- ง. จัดหาช่องทางที่จะทำให้ประชาชนสามารถเข้ามามีส่วนร่วมรับรู้
ในการตรวจรับพัสดุหากประชาชนต้องการ เช่น เปิดโอกาสให้
ประชาชนร้องขอเข้าร่วมสังเกตการณ์ หรือแสดงความคิดเห็น
เป็นต้น

(2) การจัดซื้อจัดจ้างในกรณีเร่งด่วน มีขั้นตอนดังนี้

- (2.1) หน่วยงานที่ต้องการพัสดุ แจ้งให้งานบริหารพัสดุทราบ
- (2.2) งานบริหารพัสดุตรวจสอบว่าพัสดุมีในงบประมาณหรือไม่ ถ้ามีจึง
ตรวจสอบว่านั้นมีในคลังพัสดุหรือไม่ ถ้ามีก็ดำเนินการจัดส่งพัสดุให้
หน่วยงานที่ต้องการทันที หากไม่มีในคลังพัสดุดังกล่าวให้งานบริหาร
พัสดุทำการจัดหาพัสดุดังกล่าวได้ทันที หากไม่มีในงบประมาณก็ขอ

⁶ คณะกรรมการควรเป็นผู้ที่มีความรู้เกี่ยวกับพัสดุนั้นๆ และมิใช่ผู้ที่จัดซื้อพัสดุที่ตรวจรับ

อนุมัติจากผู้บริหาร อปท. ใช้เงินงบประมาณสำรองใช้จ่ายได้ เมื่อผู้บริหารอนุมัติแล้วก็จัดส่งให้งานจัดหาพัสดุจัดซื้อจัดจ้างต่อไป

(2.3) เมื่องานจัดหาพัสดุได้รับการอนุมัติการจัดซื้อพัสดุนั้นแล้ว ก็ดำเนินการจัดซื้อได้ทันที

(2.4) จัดทำหลักฐานการจัดซื้อขัดข้าง เพื่อรอการตรวจสอบทางบัญชีในภายหลัง

4.2.4 แนวทางการนำระบบพัสดุมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับรูปแบบและขนาดของ อปท.

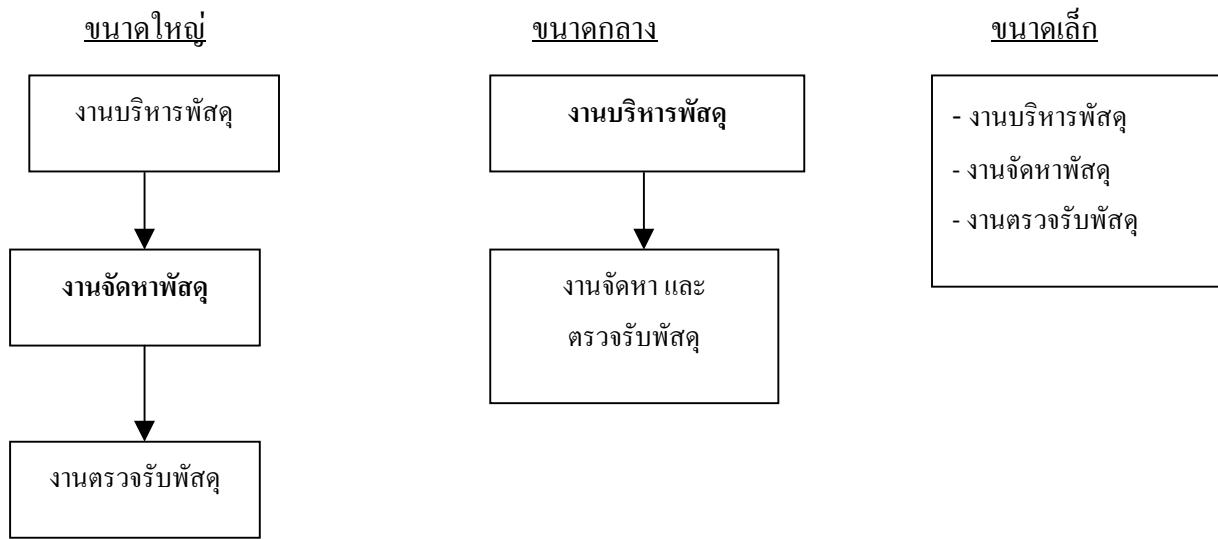
การนำระบบพัสดุมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับรูปแบบและขนาดของ อปท. ตั้งกล่าวตามหลักการแล้ว อปท. ในแต่ละรูปแบบหรือในแต่ละขนาดไม่ต้องใช้แนวทางปฏิบัติเหมือนกัน ระบบพัสดุสามารถปรับเปลี่ยนได้ตามความเหมาะสมกับรูปแบบ และขนาดของ อปท. ของตน ลอดคล้องตามหลักการ มีมาตรฐานที่หลากหลายได้ ในที่นี่เสนอรูปแบบระบบพัสดุเป็น 3 ลักษณะตามขนาดใหญ่ กลาง และเล็กของ อปท. คือ

(1) รูปแบบระบบพัสดุสำหรับ อปท. ขนาดใหญ่แบ่งระบบการบริหารงานออกเป็น 3 งาน เมื่อถูกกับระบบงานที่เสนอไว้ คือ งานบริหารพัสดุ งานจัดหาพัสดุและงานตรวจสอบพัสดุ ที่มีครบทั้ง 3 งาน เพื่อใช้ต่อวุฒิอาชญาและตรวจสอบซึ่งกันและกัน ประกอบกับ อปท. ขนาดใหญ่ จะมีความพร้อมทางด้านบุคลากรในการดำเนินการอยู่แล้ว

(2) รูปแบบระบบพัสดุสำหรับ อปท. ขนาดกลางแบ่งระบบการบริหารงานออกเป็น 2 งาน คือ งานบริหารพัสดุ และงานจัดหาและตรวจสอบพัสดุ ซึ่งงานบริหารพัสดุก็ดำเนินการตามหน้าที่ของงานบริหารพัสดุสำหรับ อปท. ขนาดใหญ่ สำหรับงานจัดหาและตรวจสอบพัสดุนั้น สามารถนำงานจัดหาและงานตรวจสอบรวมกันให้เป็นหน่วยงานเดียวกัน จะทำให้ช่วยประหยัดทรัพยากรบุคคลและเกิดความคล่องตัวอีกด้วย

(3) รูปแบบระบบพัสดุสำหรับ อปท. ขนาดเล็ก อาจรวมรวมงานทั้ง 3 งานให้อยู่ในหน่วยเดียวกัน คือ งานบริหารพัสดุ งานจัดหาพัสดุ และงานตรวจสอบพัสดุ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความคล่องตัวและแก้ไขปัญหาในด้านการใช้บุคลากรจำนวนมากด้วย รูปแบบนี้สามารถใช้กับ อปท. ขนาดเล็ก ที่มีพัสดุที่ต้องการจัดซื้อ และบริหารจำนวนไม่มาก โครงสร้างการบริหารงานขององค์กร ไม่ซับซ้อน เช่น อบต. ขนาดเล็กที่มีบุคลากร หรือเจ้าหน้าที่เพียง 4-5 คน ทั้ง อบต. เป็นต้น

แผนภาพที่ 9 : รูปแบบของการวางแผนระบบพัสดุ



5. ขั้นตอนการปฏิบัติเกี่ยวกับระบบพัสดุที่เสนอ

การดำเนินการด้านพัสดุ เป็นระบบที่สนับสนุนการดำเนินการตามแผนงาน โครงการที่ได้รับอนุมัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี หรือได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจกรณีที่ไม่ได้รับงบประมาณ ดังนั้นขั้นตอนปฏิบัติจึงสามารถแยกได้เป็น 2 กรณี คือ

5.1 แนวทางปฏิบัติระบบพัสดุสำหรับกรณีดำเนินการตามงบประมาณ

5.1.1 เริ่มต้นจากการได้รับงบประมาณ หน่วยบริหารพัสดุรับข้อมูลงบประมาณประจำปีที่ได้รับอนุมัติจากสภากาหนดว่างานงบประมาณ

หน่วยบริหารพัสดุนำข้อมูลงบประมาณมาจัดทำแผนการในการจัดซื้อจัดซื้อพัสดุตามโครงการหรือแผนงานตามเอกสารงบประมาณ ในระยะยาว(งบลงทุน)และระยะสั้น(งบดำเนินการ) โดยแยกประเภทกลุ่มพัสดุที่ต้องการ

5.1.2 หน่วยบริหารพัสดุแจ้งรายการพัสดุที่ต้องการใช้ตามแผนงบประมาณที่ได้จัดทำไว้ให้หน่วยจัดหาพัสดุทราบเพื่อดำเนินการจัดหาพัสดุดังกล่าว

5.1.3 หน่วยจัดทำพัสดุเมื่อรับรายการพัสดุคุณแล้ว จะดำเนินการสั่งซื้อหรือสั่งจ้างตามระเบียบและขั้นตอนของพัสดุที่ อปท. ได้วางไว้ให้เหมาะสม ตามหลักการตามที่ได้กล่าวมาแล้ว และเมื่อได้ผู้ขายหรือผู้จัดทำพัสดุแล้ว ให้ออกใบสั่งซื้อ/สั่งจ้างแก่ผู้ขายหรือผู้รับจัดทำพัสดุ พร้อมทั้งจัดทำทะเบียนคุณการสั่งซื้อ/สั่งจ้าง และจัดทำสรุปรายการจัดซื้อ/จัดจ้าง โดยมีเอกสารเกี่ยวกับการจัดทำพัสดุประกอบเก็บไว้เพื่อรอการตรวจสอบต่อไป

5.1.4 หน่วยตรวจสอบพัสดุดำเนินการตรวจสอบพัสดุ เมื่อผู้ขายหรือผู้รับจัดทำพัสดุได้แจ้งให้ อปท.ทราบตามใบสั่งของ/ใบสั่งงาน โดยการสรุปผลการตรวจสอบพัสดุในใบตรวจสอบพัสดุเพื่อดำเนินการขออนุมัติเบิกจ่ายเงิน พร้อมทั้งเอกสารประกอบทั้งหมดและสำเนาเอกสารทั้งหมดไว้ 1 ชุดเพื่อรอการตรวจสอบและเป็นหลักฐานในการต่อรองขอพัสดุต่อไป

5.1.5 หน่วยบริหารพัสดุบันทึกรับพัสดุในทะเบียนคุณพัสดุตามหลักฐานและพัสดุที่ได้รับจากหน่วยตรวจสอบ โดยการกำหนดหมายเลขทะเบียนพัสดุ ตามที่ อปท.กำหนด และจัดเก็บพัสดุไว้ที่หน่วยบริหารพัสดุ เพื่อรอการเบิกจากหน่วยงานที่ขอจัดซื้อหรือจัดจ้าง(กรณีสั่งซื้อ/จ้างโดยเฉพาะ) หรือหน่วยงานที่ได้รับ

5.1.6 อนุมัติให้ใช้พัสดุตามงบประมาณรายจ่ายประจำปี(กรณีวัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้โดยทั่วไป)

5.1.7 หน่วยงานที่ได้รับอนุมัติตามงบประมาณประจำปีจัดทำใบเบิกพัสดุ/ใบสั่งคืน ตามที่ต้องการใช้พัสดุต่อหน่วยบริหารพัสดุ โดยกำหนดระยะเวลาที่ต้องการใช้พัสดุให้ชัดเจน

5.1.8 หน่วยบริหารพัสดุดำเนินการตรวจสอบพัสดุในคลังพัสดุกับทะเบียนคุณพัสดุ ตามใบเบิกพัสดุ ถ้าปรากฏว่ามีพัสดุให้จัดส่งพัสดุให้แก่หน่วยงานที่ขอเบิก พร้อมทั้งบันทึกการจ่ายพัสดุในทะเบียนคุณพัสดุ และสรุปรายการพัสดุคงเหลือส่งให้หน่วยงานบัญชี เพื่อบันทึกบัญชีต่อไป

5.1.9 หน่วยงานที่ขอเบิกต้องทำการตรวจสอบพัสดุตามใบเบิกพัสดุให้ครบถ้วน ก่อนนำพัสดุที่เบิกไปใช้

ขั้นตอนที่ 5.1.1) ถึง ขั้นตอนที่ 5.1.9) เป็นขั้นตอนที่หน่วยบริหารพัสดุจะต้องบริหารพัสดุให้มีประสิทธิภาพมากที่สุดเท่าที่จะดำเนินการได้ โดยสำรองพัสดุไม่มากเกินความจำเป็น แต่ต้องเพียงพอและสั่งมอบได้ทันต่อความต้องการหน่วยงานที่ใช้ ซึ่งจะบริหารพัสดุได้ดีหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับความชัดเจนและความแน่นอนของโครงการหรือแผนงานตามงบประมาณประจำปี หาก

สถานการณ์หรือสภาพการณ์เปลี่ยนแปลงไปเป็นเหตุให้โครงการหรือแผนงานตามงบประมาณประจำปีเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์หรือสภาพการณ์ดังกล่าว ซึ่งอาจมีผลทำให้พัสดุบางรายการยังไม่ได้จัดซื้อ/จัดซื้อ หน่วยบริหารพัสดุต้องรีบดำเนินการจัดหาพัสดุโดยเร็ว ตามขั้นตอนดังกล่าวแล้ว โดยแยกวิธีการจัดหาออกเป็น 2 กรณี คือ

(1) กรณีราคาพัสดุไม่เกินวงเงินตามที่ผู้บริหาร อปท. กำหนดไว้ หน่วยบริหารพัสดุสามารถจัดซื้อหรือจัดซื้อได้ทันที

(2) กรณีราคาพัสดุเกินวงเงินตามที่ผู้บริหาร อปท. กำหนดไว้ หน่วยบริหารพัสดุต้องแจ้งให้หน่วยจัดหาพัสดุเป็นผู้ดำเนินการจัดซื้อหรือจัดซื้อพัสดุ

5.2 แนวทางปฏิบัติระบบพัสดุสำหรับกรณีที่ไม่ได้ตั้งงบประมาณไว้

5.2.1 หน่วยงานที่ต้องการใช้พัสดุ แต่ไม่ได้ตั้งงบประมาณไว้ หรือต้องการแก้ไขเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่ายประจำปี จัดทำเรื่องขออนุมัติให้จัดซื้อหรือจัดซื้อพัสดุที่ไม่มีในงบประมาณดังกล่าว ต่อผู้มีอำนาจอนุมัติ หรือผู้บริหาร อปท. ตามที่ได้กำหนดอำนาจไว้ในวิธีงบประมาณ ซึ่งต้องกำหนดให้เหมาะสมกับขนาดของ อปท. ในแต่ละแห่ง

5.2.2 ผู้มีอำนาจอนุมัติต้องพิจารณาด้วยเหตุผลและความจำเป็นต่างๆ ใน การใช้พัสดุและไม่มีรายการพัสดุดังกล่าวในงบประมาณรายจ่ายประจำปี และไม่อนุมัติหากเห็นว่าพัสดุดังกล่าวไม่มีความจำเป็นที่จะต้องใช้ หรือมิได้มีความจำเป็นเร่งด่วนที่ต้องใช้ในปีงบประมาณนี้ แต่ถ้าพิจารณาแล้วเห็นว่าพัสดุดังกล่าวมีความจำเป็นที่จะต้องใช้ทันที หรือมีความจำเป็นเร่งด่วนที่จะต้องใช้พัสดุดังกล่าว หากมิได้ใช้หรือมิได้ดำเนินการอาจทำให้เกิดความเสียหายต่อประชาชน หรือ อปท. ก็พิจารณาอนุมัติให้จัดซื้อหรือจัดซื้อพัสดุดังกล่าวตามอำนาจที่มี ถ้าวงเงินสูงมาก หรือเปลี่ยนแปลงเป็นสาระสำคัญต้องขออนุมัติจากสภาก่อน เพื่อดำเนินการจัดหาพัสดุดังกล่าวตามขั้นตอนปกติต่อไป

5.2.3 หน่วยบริหารพัสดุ ต้องพิจารณาความจำเป็นเร่งด่วนของการใช้พัสดุ ด้วยการจัดลำดับความสำคัญ และความเสี่ยงต่อผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้น ได้โดยให้หน่วยงานที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงรายการแล้วนั้นเบิกพัสดุที่มี

อยู่ในคลังพัสดุไปก่อน แล้วดำเนินการจัดหาทดแทนเพื่อให้พัสดุเพียงพอ กับความต้องการใช้ของหน่วยงานอื่นที่ได้รับงบประมาณประจำปีตามปกติ

7. การบริหารบุคคล

7.1 เหตุผลและความจำเป็น

การบริหารบุคคล เป็นระบบหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมค่าใช้จ่าย โดยต้องบริหารบุคคลให้เหมาะสมกับงาน ขนาดและสถานภาพขององค์กรเพื่อก่อให้เกิดการใช้จ่ายในค่าจ้างที่คุ้มค่า โดยปกติแต่ละองค์กรจะมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับบุคลากรในสัดส่วนที่สูงเมื่อเทียบกับรายจ่ายทั้งสิ้นขององค์กรหนึ่งๆ สำหรับ อปท. พนว่า อปท. ส่วนใหญ่มีสัดส่วนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับบุคลากรมากกว่าร้อยละ 50 ของรายจ่ายทั้งสิ้น บางแห่งมากกว่าร้อยละ 80 เนื่องจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับบุคลากรโดยทั่วไปถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกเดือน หากเกิดขึ้นแล้วมักจะตัดถอนได้ยาก เพราะจะลดค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับบุคลากรได้ องค์กรจะต้องไล่คนออกจากงาน ถ้าองค์กรได้มีค่าใช้จ่ายประจำจำนวนมาก องค์กรนั้นๆ ก็จะมีเงินรายได้เหลือเพื่อใช้จ่ายด้านการลงทุน หรือใช้จ่ายเพื่อการดำเนินกิจกรรมอื่นๆ ได้น้อย ดังนั้น งานบริหารบุคคลจึงมีความสำคัญอย่างมากในการควบคุมการใช้จ่ายขององค์กร

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับบุคลากรมีหลายประเภท นอกจากเงินเดือนและค่าจ้างแล้ว ได้แก่ ค่าสวัสดิการ (ค่ารักษาพยาบาล ค่าเล่าเรียนบุตร) เงินค่าตอบแทน (เงินประจำตำแหน่งบริหาร หรือค่าตอบแทนวิชาชีพ) ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาฝีกออบรมฯ หากองค์กรได้สามารถบริหารบุคลากรได้อย่างเหมาะสม ก็จะสามารถควบคุมค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับบุคลากรได้ และเท่ากับสามารถควบคุมการใช้จ่ายส่วนใหญ่ขององค์กรได้แล้ว หากองค์กรได้มีจำนวนบุคลากรมากเกินความจำเป็น หรือมีบุคลากรที่มีความสามารถไม่ตรงต่องาน จะทำให้ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรสูง และมีค่าใช้จ่ายที่ไม่สอดคล้องกับผลงานที่ได้รับ นำไปสู่ปัญหาการใช้ทรัพยากรที่สิ้นเปลืองและไม่สามารถควบคุมค่าใช้จ่ายได้ในที่สุด ดังนั้น องค์กรต้องทราบดีถึงความคุ้มค่ากับการใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากร โดยเริ่มจากการวิเคราะห์งาน จำนวนหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติ เพื่อกำหนดกรอบอัตรากำลัง และหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละงาน ให้สอดคล้องและเหมาะสมกับโครงสร้างขององค์กร และงบประมาณที่มุ่งเน้นผลงาน แล้วจึงดำเนินการสรรหา คัดเลือก บรรจุบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถตรงกับงานที่ต้องปฏิบัติ และยังสามารถประเมินผลการดำเนินงานได้อย่างชัดเจน อีกด้วย

7.2. สภาพปัจจัยทางของการบริหารบุคคล

ปัจจัยบันrongค์การปักครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) บริหารงานบุคคลโดยปฏิบัติตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 สำหรับองค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล เมืองพัทฯ องค์การบริหารส่วนตำบล ส่วนกรุงเทพมหานครปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการกรุงเทพมหานคร (รายละเอียดอยู่ในภาคผนวก) ซึ่งการกำหนดดังกล่าวเป็นการออกกฎหมายระเบียบ การบริหารบุคคลของอปท. โดยหน่วยงานของรัฐบาล และกำหนดโดยการลงรายละเอียดในขั้นตอนการปฏิบัติ อีกทั้งกำหนดให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศสำหรับทุก อปท. เช่นเดียวกับระเบียบการเงินการคลังด้านอื่นๆ ส่งผลให้ ผู้บริหารอปท. ไม่สามารถบริหารงานด้านบุคคลได้เอง และมีภาระด้านรายจ่ายเกี่ยวกับบุคลากรสูงโดยไม่จำเป็น

จากการสำรวจภาคสนามพบประเด็นปัจจัยดังนี้

ระบบบริหารงานบุคคลของ อปท. ก่อนมี พรบ. แผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจ พ.ศ. 2542 จะขึ้นอยู่กับสำนักบริหารราชการส่วนท้องถิ่น กรมการปักครอง กระทรวงมหาดไทย โดยกรมการปักครองจะดำเนินการด้านการบริหารบุคคลของอปท. ทุกแห่ง ได้แก่ การบรรจุ การแต่งตั้ง การโยกข้าย การพิจารณาให้ความดีความชอบ ขั้นเงินเดือน รวมไปถึงการลงโทษและการให้พ้นจากตำแหน่งหน้าที่ (ยกเว้นกรุงเทพมหานครที่มีระบบบริหารงานบุคคลแยกออกจากกระทรวงมหาดไทย เรียกว่า “คณะกรรมการบริการงานบุคคลกรุงเทพมหานคร” (ก.ก.) แต่ยังคงมีสถานภาพเหมือนข้าราชการส่วนกลาง หรือเสมือนข้าราชการในสังกัดกรมการปักครอง กระทรวงมหาดไทย โดยที่กรมการปักครองใช้หลักการบริหารบุคคลการและขั้นอัตราเงินเดือนแบบเดียวกับที่ กพ. ประกาศใช้โดยอนุโตร จากการเก็บข้อมูลภาคสนาม พบว่า ผู้บริหาร อปท. ไม่สามารถบริหารบุคลากรของตนเองได้ (ได้แก่ การเลื่อนขั้น การคัดเลือก การไล่ออก ฯลฯ) เพราะแม้ว่าข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นต้องทำงานให้กับท้องถิ่น แต่การพิจารณาความดีความชอบขั้นสุดท้ายขึ้นกับกรมการปักครอง ทั้ง ๆ ที่ท้องถิ่นเป็นผู้จ่ายเงินเดือนให้ข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่น การรับผิดชอบข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นจึงมีต่อกรมการปักครองมากกว่าผู้บริหารอปท.

ในการสัมภาษณ์ผู้บริหาร อปท. พบว่า อปท.บางแห่งยังคงเคยชินกับระบบบริหารงานบุคคลโดยกรมการปักครอง ซึ่ง อปท. ก่อตั้งนี้ (ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นข้าราชการประจำ มากกว่าข้าราชการเมือง) จะให้ความสำคัญกับความก้าวหน้าในการรับราชการของข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นในขอบเขตที่กว้างทั่วประเทศ เพราะการบริหารงานบุคคลของอปท. โดยกรมการปัก

ครองจะทำให้พนักงานส่วนท้องถิ่นสามารถโอนเข้ายไปมาได้ทั่วประเทศ และสามารถโอนเข้ายามาทำงานกับส่วนราชการ ได้อีกด้วย แบบเดียวกับข้าราชการที่ขึ้นกับหน่วยงานรัฐบาล

ขณะที่ผู้บริหาร อปท. หลายแห่ง ไม่เห็นชอบต่อระบบบริหารบุคคล โดยกรรมการปักครอง (ส่วนใหญ่เป็นข้าราชการการเมืองมากกว่าข้าราชการประจำ) เพราะผู้บริหาร ไม่สามารถควบคุมรายจ่ายในการจ้างบุคคลการขององค์กรตนเองได้เลย เช่น ไม่สามารถกำหนดอัตราเงินเดือนให้เหมาะสมกับความสามารถหรือเหมาะสมกับปริมาณงานที่มีอยู่ได้ ไม่สามารถสั่งการข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นได้อย่างเต็มที่ ฯลฯ เพราะข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นรับผิดชอบการปักครอง ไม่ได้รับผิดชอบผู้บริหารอปท. โดยตรง และเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงปัญหาเหล่านี้ ผู้บริหาร อปท. จึงใช้วิธีการจ้างลูกจ้างประจำ หรือลูกจ้างชั่วคราวเป็นการทดแทน นำไปสู่การจ้างคนเพิ่ม และเป็นภาระค่าน้ำค่าใช้จ่ายประจำสูง

หลังจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ตามมาตรา 284 วรรคแรกบัญญัติว่า องค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นทั้งหลายย่อมมีความเป็นอิสระในการกำหนดนโยบายการปักครอง การบริหารงบประมาณ การบริหารงานบุคคล การเงินและการคลัง และมีอำนาจหน้าที่ของตนเอง โดยเฉพาะ ประกอบกับมาตรา 288 ที่บัญญัติไว้ให้การแต่งตั้งและการให้พนักงานและลูกจ้างขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นพื้นจากตำแหน่ง ต้องเป็นไปตามความต้องการและความเหมาะสมของแต่ละท้องถิ่น และต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการพนักงานส่วนท้องถิ่นก่อน ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ รัฐสภาจึงได้ตรา พรบ. ระเบียบบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบริหารงานบุคคลขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นนี้ การบริหารงานบุคคลรูปแบบใหม่นี้

ในระดับประเทศ มีคณะกรรมการมาตรฐานการบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น เรียกกันว่า “ก.ด.” ซึ่งเป็นคณะกรรมการชุดใหญ่ สำนักงาน ก.ด. ตั้งอยู่ที่กรุงเทพฯ ประกอบด้วยกรรมการ 3 ฝ่าย ทั้งตัวแทนของรัฐบาล ตัวแทนของ อปท. และผู้ทรงคุณวุฒิ กล่าวคือ ก.ด. ตั้งให้เป็นคณะกรรมการที่มีองค์ประกอบเป็นไตรภาคี⁷ ก.ด. เป็นผู้กำหนดมาตรฐานกลางสำหรับการบริหารงานบุคคลของท้องถิ่นทั้งหมดทุกรูปแบบ และทุกแห่ง (นอกจาก กทม.) นอกจากนี้ยังมี คณะกรรมการกลางพนักงานส่วนท้องถิ่นอีก 3 คณะ ได้แก่ คณะกรรมการข้าราชการองค์กรบริหารส่วนจังหวัด (ก.จ.) คณะกรรมการกลางพนักงานเทศบาล (ก.ท.) คณะกรรมการกลางพนักงานส่วนตำบล (ก.อบต.) ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานทั่วไปสำหรับบริหารงานบุคคลใน อปท. รูปแบบนี้ ทั่วประเทศ ในแต่ละคณะมีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย หรือรัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวง

⁷ องค์ประกอบของ ก.ด. เป็นแบบ ไตรภาคี ได้แก่ ตัวแทนรัฐบาล 6 คน: เลขาธิการ ก.พ. เลขาธิการ สศช. ผู้อำนวยการสำนักงบประมาณ ปลัดกระทรวงการคลัง ปลัดกระทรวงมหาดไทย อธิบดีกรมการปักครอง ตัวแทนท้องถิ่น 5 คน จากอปท. ประเภทต่างๆ และผู้ทรงคุณวุฒิ 5 คน

มหาดไทยที่ได้รับมอบหมายเป็นประธาน และรองอธิบดีกรมการปกครองที่ได้รับมอบหมายเป็นเลขานุการ ทั้ง 3 คณะ

ในระดับท้องถิ่น ยังมี คณะกรรมการข้าราชการองค์การบริหารส่วนจังหวัด (ก.จ.จ.) คณะกรรมการพนักงานเทศบาล (ก.ท.จ.) คณะกรรมการพนักงานส่วนตำบล (ก.อบต.จ.) ในแต่ละจังหวัด ทำหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์และการดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลในจังหวัดนั้น ๆ และมีคณะกรรมการพนักงานเมืองพัทยาจังหวัด (ก.พัทยา) ทำหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์และการดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลในเมืองพัทยาโดยเฉพาะ สำหรับกรุงเทพมหานครยังคงใช้รูปแบบการบริหารงานบุคคลรูปแบบเดิมอยู่ (ก.ก.)

ปัจจุบัน ก.ก. ได้กำหนดมาตรฐานกลางการบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น เพื่อเป็นกรอบสำหรับ ก.จ. ก.ท. และ ก.อบต. ในการออกแบบกำหนดมาตรฐานกลางต่อไป รวมถึงเป็นกรอบสำหรับการบริหารงานบุคคลทั้งหมดของ อปท. ด้วยจากการศึกษาในเอกสารที่ ก.ก. เผยแพร่ทั้งสิ่งพิมพ์ และจาก Website พบว่า ก.ก. มีความโน้มเอียงที่ใช้หลักการบริหารงานบุคคลแบบเดียวกับที่ ก.พ. ใช้กับข้าราชการของรัฐบาล และกำหนดการบริหารบุคคลของอปท. ทุกแห่งให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน อีกทั้งเป็นมาตรฐานเดียวกับของรัฐบาลด้วย ทั้งเรื่องอัตราเงินเดือน ผลประโยชน์ตอบแทน และความก้าวหน้า และมีการกำหนดหลักการโดยย้ายพนักงานส่วนท้องถิ่นข้าม อปท. ได้ เสมือนหนึ่งเป็นข้าราชการหรือพนักงานสังกัดเดียวกันทั้งๆ ที่ แต่ละ อปท. เป็นองค์กรอิสระ มิใช่เป็นหน่วยงานของรัฐบาล อีกทั้งอปท. แต่ละแห่งก็มีความเป็นเอกเทศต่อกันและกัน

เมื่อพิจารณาจากข้อมูลรายจ่ายประจำขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกประเภท (ยกเว้นกรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา) ทั้ง 7,602 แห่ง ในปี พ.ศ. 2542 เทียบกับปี พ.ศ.2541 จะพบว่ามีอปท. ที่มีสัดส่วนรายจ่ายประจำเกินกว่าร้อยละ 70 ของรายจ่ายทั้งสิ้น ในปีงบประมาณ 2542 เพิ่มขึ้นจากปีงบประมาณ 2541 ถึงร้อยละ 133.2 ก่อให้เกิด ในปีงบประมาณ 2542 มีอปท. จำนวน 2,889 แห่งจากจำนวนทั้งสิ้น 7,602 แห่ง (คิดเป็นร้อยละ 38) ที่มีรายจ่ายประจำเกินกว่าร้อยละ 70 ของรายจ่ายทั้งหมดในปีงบประมาณ พ.ศ.2542 ในขณะที่ในปีงบประมาณ 2541 มีอปท. จำนวน 1,239 แห่งจากจำนวนทั้งสิ้น 7,600 แห่ง (คิดเป็นร้อยละ 16.3) ที่มีรายจ่ายประจำเกินกว่าร้อยละ 70 ของรายจ่ายทั้งหมด (ตารางที่ 8)

ตารางที่ 8 :จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีสัดส่วนรายจ่ายประจำต่อรายจ่ายทั้งหมดเกินกว่าร้อยละ 50 และร้อยละ 70

	พ.ศ.2541	พ.ศ.2542
จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีรายจ่ายประจำเกินกว่า ร้อยละ 50	3,147	6,460
จำนวนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีรายจ่ายประจำเกินกว่า ร้อยละ 70	1,239	2,889

สรุปได้ว่า ปัญหาด้านการบริหารบุคคลของ อปท. ได้แก่

1. อปท. แต่ละแห่ง ไม่สามารถบริหารบุคคลภายในองค์กรของตนเองได้โดยอิสระ แต่ต้องดำเนินการผ่านคณะกรรมการulatory ซึ่งมีทั้งตัวแทนของอปท. ตัวแทนของรัฐบาล และผู้ทรงคุณวุฒิ ทำให้การบริหารบุคคลของอปท. ไม่คล่องตัว ไม่เป็นอิสระ และถูกบังคับให้ดำเนินงานของอปท. เช่น หากพนักงานส่วนท้องถิ่นไม่ทำงาน ผู้บริหารจะไล่พนักงานคนนี้ออกก็ไม่สามารถทำได้ หรือจะตัดเงินเดือนก็ไม่สามารถทำได้แต่จะต้องนำเรื่องเข้าคณะกรรมการชุดต่างๆ ก่อน และรอมติ ซึ่งจะต้องใช้เวลานาน หรือการที่อปท. หนึ่งๆ จะให้กำหนดการให้ขึ้นเงินเดือนพนักงานส่วนท้องถิ่นของตน จะต้องส่งรายการขึ้นเงินเดือนเข้าคณะกรรมการก่อน และมีการเคลื่ยขึ้นส่วนที่เหลือปัดทอนให้องค์กรอื่นๆ ซึ่งเป็นอปท. ประเภทเดียวกันได้อีก ฯลฯ การกำหนดให้การบริหารบุคคลของอปท. หนึ่งๆ ต้องมาผ่านการพิจารณาของอปท. อื่นๆ ที่ไม่ได้เกี่ยวข้อง ไม่ใช่ด้านบุคคลการที่เกิดขึ้น โดยผู้บริหารในแต่ละ อปท. ไม่สามารถบริหารได้เอง โดยอิสระ

2. การกำหนดให้มีคณะกรรมการulatory ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานกลางในการบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น ทำให้การบริหารงานบุคคลของห้องถิ่นยังคงขึ้นต่อการตัดสินใจของหน่วยงานรัฐบาล และคณะกรรมการulatory กลไกของการรับผิดต่อประชาชนโดยตรงจึงไม่เกิดขึ้น แต่เป็นการรับผิดต่อคณะกรรมการชุดต่างๆ แทน ซึ่งแม้ว่าการบริหารบุคคลรูปแบบใหม่นี้จะดีกว่ารูปแบบเดิมที่ขึ้นกับกรรมการปกครองอย่างเดียว แต่ก็ยังจัดว่าไม่ใช่การกระจายอำนาจสู่ห้องถิ่นที่แท้จริง เพราะคณะกรรมการฯ ทำหน้าที่กำหนดความดีความชอบ อัตราเงินเดือนของพนักงานส่วนท้องถิ่นไม่ใช่ผู้บริหารอปท. กำหนด

3. การจัดรูปแบบการบริหารบุคคลส่วนห้องถินที่เชื่อมต่อกันทุกแห่ง ทุกประเภท ทำให้เกิดทางเดินของอาชีพ (Career Path) ของพนักงานส่วนห้องถินที่อาจจะกว้างขวาง และยาวนาน เพราะสามารถโอนเข้าไปหน่วยงานอื่นๆ และเติบโตในระดับขั้นได้สูงขึ้น แต่จะขัดต่อหลักการการกระจายอำนาจ เพราะทำให้ความรับผิดต่อประชาชนของพนักงานส่วนห้องถินลดลง แต่มารับผิดต่อคณะกรรมการแทน และอาจเกิดปัญหาเดิมๆ คือพนักงานส่วนห้องถินเป็นคนในพื้นที่อื่น และไม่รู้สึกตัว ทางแทน พื้นที่ที่ตนทำงานอยู่เท่าที่ควร ทำงานอยู่ไม่กี่ปีก็หายไปที่อื่นต่อไป หรือทำงานวันสุดรุนแรงวันและรับเดินทางกลับบ้านต่างจังหวัด แทนที่พนักงานส่วนห้องถินจะเป็นคนในห้องถินนั้นๆ และทำงานรับใช้คนในพื้นที่ด้วยใจรัก

7.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อประโยชน์ในการวางแผนการใช้กำลังคนในการดำเนินงาน
- 2) เพื่อประโยชน์ในการคิดด้านทุนการดำเนินงานแต่ละโครงการในการควบคุมการใช้จ่าย
- 3) เพื่อประโยชน์ในการควบคุมการปฏิบัติงานในแต่ละโครงการให้คุ้มค่า
- 4) เพื่อประโยชน์ในการวางแผนการจัดหาเงินสดเพื่อจ่ายค่าแรงในการปฏิบัติงานให้เหมาะสม

7.4 หลักการบริหารงานบุคคล

ถ้าองค์กรต้องการบริหารบุคคลให้มีประสิทธิภาพ และเกิดความคุ้มค่าในการใช้จ่ายเงินเพื่อให้ได้มาซึ่งบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และทักษะในการปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ ตลอดจนการรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพให้ปฏิบัติงานต่อองค์กรด้วยความจริงจัง ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญในการบริหารบุคคลอย่างจริงจัง และจะทำให้ได้รับผลการปฏิบัติงานจากบุคลากรอย่างคุ้มค่า และก่อให้เกิดความประทัยด้วยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับบุคลากรในที่สุด แนวทางการบริหารบุคคลมีดังนี้

1. การบริหาร

- 1.1 กำหนดผังการบริหารงานขององค์กรที่ชัดเจนและปรับปรุงให้เหมาะสมอยู่เสมอ
- 1.2 กำหนดขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานและพนักงานให้เหมาะสม สม และไม่ซ้ำซ้อน
- 1.3 กำหนดระเบียบและแนวปฏิบัติ ในเรื่องการบริหารงานบุคคลที่ชัดเจน และปรับปรุงให้สอดคล้องกับสภาพการณ์อยู่เสมอ

- 1.4 การดำเนินงานด้านการบริหารงานบุคคล ควรจัดทำในรูปคณะกรรมการ ซึ่งประกอบด้วยตัวแทนจากหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กร และกำหนดระบบการบริหารที่มุ่งเน้นที่ผลงานมากกว่าตัวบุคคล
- 1.5 มีการมอบอำนาจในการดำเนินงานให้เหมาะสม เพื่อให้หน่วยงานมีความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน รวมทั้ง ดูแล ปรับปรุงให้สอดคล้องกับการขยายหรือลดขอบเขตในการปฏิบัติงาน

2. อัตรากำลังคน

- 2.1 มีการจัดทำแผน และงบประมาณด้านอัตรากำลัง พร้อมทั้งปรับปรุงอัตราเงินเดือนให้สอดคล้องกับตลาดแรงงานอยู่เสมอ
- 2.2 กำหนดนโยบาย แผน และแนวปฏิบัติงานการใช้อัตรากำลัง รวมถึงแผนการพัฒนาบุคลากร
- 2.3 กำหนดเส้นทางการเดินของอาชีพ (Career Path) ของบุคลากรให้เหมาะสม
- 2.4 การอนุมัตินโยบาย แผน และแนวปฏิบัติการใช้อัตรากำลัง ผ่านความเห็นชอบจากคณะกรรมการบุคคล

3. การคัดเลือกและบรรจุพนักงาน

- 3.1 คัดเลือกผู้สมัครงานและตัดสินรับเข้าทำงานโดยคณะกรรมการภายในองค์กร
- 3.2 กำหนดอัตราค่าจ้างเริ่มต้นตามมาตรฐานศึกษา และประสบการณ์ พร้อมทั้งทบทวนอัตราค่าจ้างให้สอดคล้องกับตลาดแรงงานอยู่เสมอ เพื่อให้ได้บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถสามารถเข้ามาทำงาน
- 3.3 กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่าประสบการณ์
- 3.4 กำหนดให้มีการตรวจสอบสภาพจากสถานพยาบาล หรือ โรงพยาบาลที่เชื่อถือได้
- 3.5 มีหนังสือเงื่อนไขการทดลองงาน สัญญาว่าจ้างที่เป็นมาตรฐาน

4. การประเมินผลการปฏิบัติงาน

- 4.1 กำหนดหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติในการประเมินผลงาน และศักยภาพ พนักงานแต่ละคน
- 4.2 จัดทำแบบฟอร์มประเมินผลไว้เป็นมาตรฐาน และกำหนดระยะเวลาในการประเมินผล และให้มีการประเมินผลเป็นประจำ และต่อเนื่อง
- 4.3 มีการประเมินจุดอ่อนหรือจุดแข็งของพนักงาน เพื่อประโยชน์ในการดูแล และพัฒนาพนักงานให้ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด
- 4.4 จัดให้มีระบบการให้คำปรึกษาหารือแก่พนักงาน ประกอบการประเมินผลการปฏิบัติงาน

5. การบริหารค่าจ้าง

- 5.1 มีนโยบาย หลักเกณฑ์ แนวปฏิบัติในการบริหารค่าจ้างให้สอดคล้องกับตลาดแรงงาน ไม่สูงเกินไป และไม่ต่ำเกินไป
- 5.2 กำหนดให้มีคณะกรรมการบุคคล เพื่อพิจารณาการเปลี่ยนแปลงค่าจ้างในกรณีต่าง ๆ ให้ลูกจ้าง ตามข้อ 5.1
- 5.3 การจ่ายค่าจ้าง การเปลี่ยนแปลงค่าจ้าง และการหักค่าจ้างต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายแรงงาน
- 5.4 การกำหนดงบประมาณขึ้นค่าจ้างประจำปี ให้ผ่านคณะกรรมการบุคคล

6. การพัฒนาและฝึกอบรม

- 6.1 กำหนดนโยบายด้านการพัฒนาพนักงาน ให้สอดคล้องกับเส้นทางการเดินของอาชีพ (Career path) ของแต่ละคน
- 6.2 กำหนดแผนการพัฒนา และเป้าหมายการฝึกอบรมประจำปี
- 6.3 มีการจัดทำความจำเป็นในการอบรม ดำเนินการจัดอบรม และระบบติดตามผลการอบรมของพนักงานที่ผ่านการอบรม
- 6.4 จัดทำประวัติการฝึกอบรมพนักงานไว้เป็นรายบุคคล
- 6.5 สำรวจ วิเคราะห์ แนวความคิดใหม่ ๆ ในการพัฒนาพนักงานมาประยุกต์ใช้ในองค์กร ให้เป็นองค์กรแห่งการเรียนรู้ (Learning Organization)

7. สวัสดิการ

- 7.1 กำหนดนโยบายด้านสวัสดิการ
- 7.2 กำหนดระเบียบเกี่ยวกับสวัสดิการ และเงินช่วยเหลือต่าง ๆ พร้อมทั้งปรับปรุงให้สอดคล้องกับสถานการณ์และตลาดแรงงานอยู่เสมอ
- 7.3 จัดทำทะเบียนพนักงานและสมาชิกในครอบครัว เพื่อควบคุมการใช้สิทธิ์ด้านสวัสดิการต่าง ๆ
- 7.4 กำหนดให้มีการตรวจสอบการเบิกจ่ายสวัสดิการ/เงินช่วยเหลือต่าง ๆ ก่อนการจ่ายเงินทุกครั้ง
- 7.5 มีการประเมินผลค่าใช้จ่ายด้านสวัสดิการจริงกับงบประมาณเป็นประจำทุกเดือน
- 7.6 สำรวจการจัดสวัสดิการขององค์กรอื่น ๆ อยู่เสมอเพื่อนำมาปรับปรุงการจัดสวัสดิการขององค์กร

8. การแรงงานสัมพันธ์

- 8.1 จัดทำข้อบังคับ และระเบียบบริหารงานบุคคลให้กับพนักงานทุกคน โดยให้มีเรื่องต่าง ๆ ที่กฎหมายแรงงานกำหนด⁸
- 8.2 มีการแก้ไข เพิ่มเติมข้อบังคับฯ ให้เหมาะสมกับสถานการณ์อยู่่เสมอ
- 8.3 การลงโทษทางวินัยถึงขั้นปลดออก ໄล่ออก ควรพิจารณาด้านคณะกรรมการบุคคลฯ
- 8.4 ปฏิบัติในเรื่องอื่น ๆ ตามกฎหมายแรงงานที่เกี่ยวข้อง เช่น พ.ร.บ.แรงงานสัมพันธ์ กฎหมายประกันสังคม กฎหมายกองทุนเงินทดแทน กฎหมายว่าด้วยความปลอดภัยในการทำงาน พร้อมทั้งตรวจสอบทบทวนอยู่่เสมอ
- 8.5 จัดให้มีบรรยายสอนการมีส่วนร่วมจากพนักงานอย่างจริงจัง และต่อเนื่อง เช่น ส่งเสริมกิจกรรม 5ส. กลุ่มคุณภาพ ข้อเสนอแนะ คิพากย์ใน การประกวดในลักษณะการเพิ่มผลผลิต การกำหนดเป้าหมายในการรณรงค์ในเรื่องต่าง ๆ ฯลฯ
- 8.6 พนักงานระดับผู้บังคับบัญชาต้องหาโอกาสไปพบปะพนักงาน และครอบครัวของพนักงานในหน่วยงานต่าง ๆ อย่างสม่ำเสมอ
- 8.7 ทำการสัมภาษณ์พนักงานที่ขอลากออก เพื่อนำข้อมูลมาใช้ประโยชน์ในการบริหารงานบุคคล

เนื่องจาก อปท. ส่วนมากไม่ได้จัดทำโครงสร้างงานที่ควรเกี่ยวข้องและสัมพันธ์กับการควบคุมการใช้จ่ายให้ครบถ้วน แต่จะแยกบริหารในแต่ละงานตามที่ได้รับมอบหมายโดยไม่ได้จัดทำรายละเอียดและแผนภูมิของงาน จึงมีความชำรุดในการปฏิบัติงาน ทำให้เกิดความสับเปลี่ยงค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร วัสดุ และครุภัณฑ์ เป็นต้น หรือใช้เวลานานเกินความจำเป็น และการติดตามงานอาจไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ และการปฏิบัติงานของอปท. จะต้องปฏิบัติตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด จึงต้องปฏิบัติเหมือนกัน ทั้งที่บขาดขององค์กรไม่เท่ากัน ซึ่งเป็นปัญหาสำหรับ

⁸ กฎหมายแรงงานกำหนด ดังนี้

- เวลาทำงานปกติและวันหยุด
- การทำงานล่วงเวลา
- เบี้ยเลี้ยงและค่าใช้จ่ายในการเดินทาง
- การลางาน
- สวัสดิการ และเงินช่วยเหลือ
- วินัย และการลงโทษ
- การร้องทุกข์

องค์กรขนาดกลางและขนาดเล็กที่ต้องจัดหน่วยคลากร วัสดุ ครุภัณฑ์ให้สามารถปฏิบัติงานได้ตามที่กำหนด ทั้งที่ไม่จำเป็นหรืออาจจำเป็นอย่างพื้นที่ ดังนั้น เพื่อแสดงให้เห็นถึงการกำหนดกรอบอัตรากำลังคนที่เหมาะสมสมกับงานซึ่งเป็นการควบคุมการค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร จึงยกตัวอย่างเกี่ยวกับบุคลากรในระบบการควบคุมการใช้จ่ายซึ่งมีงานที่เกี่ยวข้องทั้งสิ้น 6 งาน คือ งบประมาณ พัสดุ บุคลากร การเงิน บัญชี และตรวจสอบ ซึ่งจะแยกหน่วยงานที่รับผิดชอบตามลักษณะเฉพาะของงาน เป็น 3 หน่วยงาน คือ

1. หน่วยงานบุคลากร รับผิดชอบด้านอัตรากำลังคน และแจ้งค่าใช้จ่ายประจำเดือนกับบุคลากรให้กับหน่วยงานคลังเมื่อเริ่มต้นปีงบประมาณหรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงระหว่างปี

2. หน่วยงานตรวจสอบ ในกรณีที่เป็นองค์กรขนาดใหญ่จัดตั้งเป็นหน่วยงานตรวจสอบที่รับผิดชอบด้านตรวจสอบภายในและประสานงานกับผู้ตรวจสอบภายในออก ถ้าเป็นองค์กรขนาดกลางและขนาดเล็กอาจรวมกันในกลุ่ม เพื่อจัดทั้งผู้ตรวจสอบภายในมืออาชีพ หรือผู้ตรวจสอบภายในออกที่ได้รับการรับรองจากสำนักงานตรวจสอบเงินแผ่นดินแล้ว

3. หน่วยงานคลัง รับผิดชอบด้านงบประมาณ พัสดุ การเงินและบัญชี และต้องปฏิบัติแต่ละงานให้สอดคล้องและเหมาะสมสมกับองค์กร ซึ่งมีขั้นตอนในการจัดผังหน่วยงานคลัง ดังนี้

3.1 กำหนดงานที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานคลัง งานที่หน่วยงานคลังต้องรับผิดชอบเพื่อให้การควบคุมการใช้จ่ายครบถ้วน สมบูรณ์ มีดังนี้

3.1.1 งานงบประมาณ ทำหน้าที่ควบคุมการรับ-จ่ายเงินตามงบประมาณประจำปี

3.1.2 งานพัสดุ ทำหน้าที่ดำเนินการจัดซื้อ จัดจ้าง ตามระเบียบพัสดุ

3.1.3 งานการเงิน ทำหน้าที่รับ-จ่ายเงินตามระเบียบการเงิน

3.1.4 งานบัญชี ทำหน้าที่บันทึกบัญชีตามระบบบัญชีที่กำหนดและจัดทำงบการเงิน

3.2 ผังของหน่วยงานคลัง วิเคราะห์งานให้เหมาะสมกับขนาดและอัตรากำลังคนขององค์กร โดยผู้ปฏิบัติต้องไม่ใช้คนเดียวกัน เพื่อการสอบขันด้านการเงินการคลัง แต่ถ้าองค์กรขนาดเล็กที่มีบุคลากรจำกัดต้องคำนึงถึงความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นด้วย เพื่อให้การปฏิบัติงานของหน่วยงานคลังมีประสิทธิภาพ สามารถสอบขันกันได้ สำหรับองค์กรปีกร่องส่วนท้องถิ่นสามารถกำหนดผังของหน่วยงานคลังตามขนาดขององค์กร ดังนี้

3.2.1 องค์กรขนาดใหญ่ จำนวนบุคลากร ประมาณ 10-20 คน สามารถกำหนดได้ เต็มรูปแบบครบทั้ง 4 งาน คือ

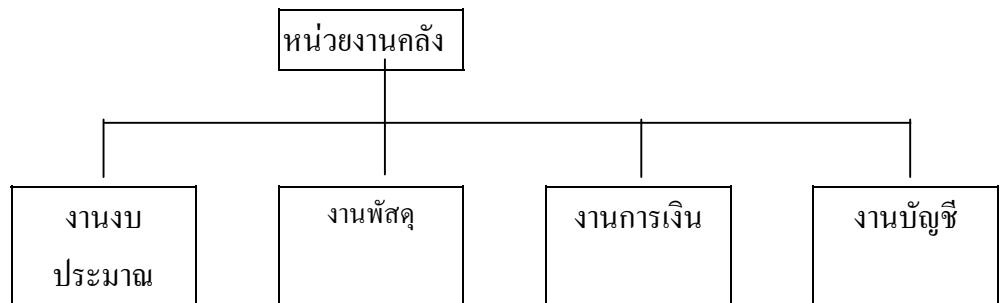
1. งานงบประมาณ

2. งานพัสดุ

3. งานการเงิน

4. งานบัญชี

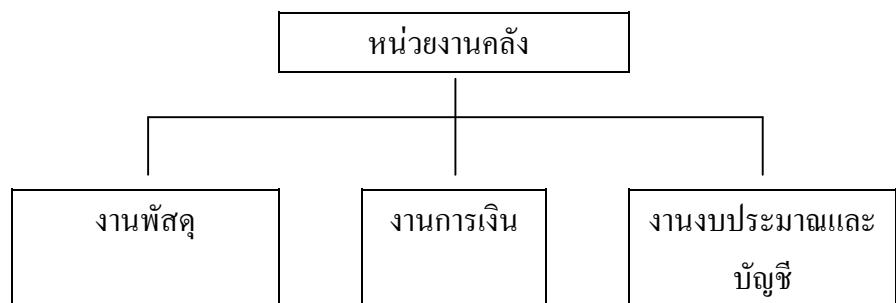
แผนภาพที่ 3 : รูปแบบหน่วยงานคลัง ขนาดใหญ่'



3.2.2 องค์กรขนาดกลาง จำนวนบุคลากร ประมาณ 4-10 คน สามารถกำหนดได้ 3 งานคือ

1. งานพัสดุ
2. งานการเงิน
3. งานงบประมาณและบัญชี

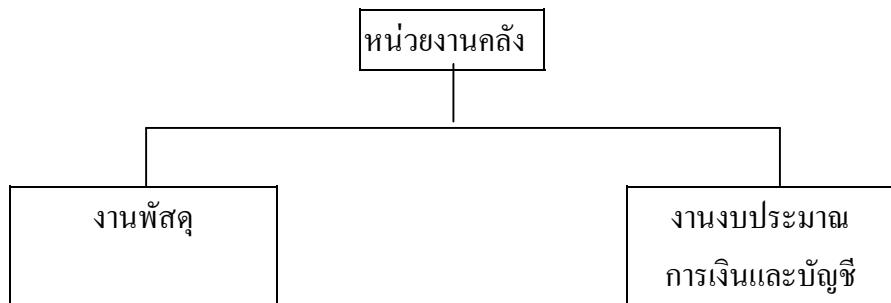
แผนภาพที่ 4 : รูปแบบหน่วยงานคลังขนาดกลาง



3.2.3 องค์กรขนาดเล็ก จำนวนบุคลากร ประมาณ 2-3 คน สามารถกำหนดได้ 2 งาน คือ

1. งานพัสดุ
2. งานงบประมาณ การเงินและบัญชี

แผนภาพที่ 5 : รูปแบบหน่วยงานคลังขนาดเล็ก



3.3. กำหนดภาระหน้าที่ของหน่วยงานคลัง เป็นการกำหนดหน้าที่หลักของแต่ละงานให้เหมาะสม 适合คอกล่อง และสอบถามกันได้ และต้องกำกับดูแลและบริหารงานด้านงบประมาณ ด้านพัสดุ ด้านการเงิน และด้านบัญชีให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนที่วางไว้ โดยให้องค์กรได้รับประโยชน์สูงสุด ประหยัด และคุ้มค่ากับการลงทุน

3.4. กำหนดรายละเอียดของงาน เป็นการพรรณนางานทุกงานที่ต้องรับผิดชอบ อย่างละเอียดทุกขั้นตอนเพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแลและการปฏิบัติงาน การพิจารณาบุคคลได้อย่าง เหมาะสมและ适合คอกล่องกับขนาดขององค์กร ช่วยให้การบริหารหน่วยงานคลังมีความคล่องตัว ประหยัด และมีประสิทธิภาพ โดยกำหนดแนวปฏิบัติให้เหมาะสม และทันกับเทคโนโลยีใหม่ ๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ทันเหตุการณ์ ช่วยให้ผู้บริหารองค์กรให้ได้รับประโยชน์สูงสุด และมีความเสี่ยงน้อยที่สุดในการบริหารงาน และการตัดสินใจ

7.5 แนวทางการควบคุมค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคคล

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคคลนอกจากเงินเดือน ค่าจ้างประจำ ค่าจ้างชั่วคราวแล้ว ยังมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสวัสดิการและการพัฒนาฝีกอบรมบุคลากรรวมอยู่ด้วย การที่จะได้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้มี การใช้จ่ายอย่างเหมาะสม 适合คอกล่องกับตลาดแรงงาน และก่อให้เกิดประโยชน์ต่องค์กรอย่างแท้จริง องค์กรต้องกำหนดระเบียบ ข้อบังคับหรือประกาศเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการเดินทางให้เหมาะสม กับสภาพขององค์กร เช่น ระเบียบว่าด้วยสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล ค่าช่วยการศึกษาบุตร ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง เป็นต้น โดยคำนึงถึงรายได้ขององค์กรและควบคุมการใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคคลเป็นหลัก ดังนี้

- ก่อนดำเนินการจะต้องตรวจสอบงบประมาณและได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจก่อน
- การเบิกจ่ายจะต้องตรวจสอบเอกสารหลักฐานให้ครบถ้วนถูกต้องตามระเบียบอย่างเคร่งครัด

3. กำกับและติดตามการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดเพื่อให้การใช้จ่ายเงินเป็นไปอย่างคุ้มค่า
4. รายงานผลการดำเนินงานและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรมเพื่อประโยชน์ในการจัดทำต้นทุนกิจกรรม

โดยทั่วไป อปท. แต่ละแห่งควรมีสัดส่วนค่าใช้จ่ายประจำที่เกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลไม่เกินร้อยละ 50 ทั้งนี้บุคลากรที่ดี และทำงานที่เป็นงานหลัก และต้องการความรับผิดชอบสูงขององค์กร อปท. ควรรักษา และพัฒนาศักยภาพการทำงานให้สูงต่อไป โดยการจ้างเป็นบุคลากรประจำซึ่งควรมีการประเมินผลงานทุกปี และสามารถไล่ออกได้

ในขณะที่งานที่เป็นงานชั่วคราว และใช้แต่แรงงานเป็นสำคัญ อย่าง ควรจ้างเป็นลูกจ้างชั่วคราว ในระยะเวลาต่างๆ กันไป เช่น 1 ปี 3 ปี หรือ 5 ปี โดยทำสัญญาการว่าจ้าง และให้ค่าตอบแทนตามค่าจ้างแรงงาน

การกำหนดอัตราเงินเดือนควรมีอัตราที่สอดคล้องกับตลาดแรงงาน เพื่อให้ได้คนที่มีความสามารถทำงานได้มาทำงานให้คุ้มค่าเงินเดือน คือการจ้างงานในอัตราที่ต่ำกว่าตลาดแรงงานและได้คนที่ไม่มีความสามารถในการทำงาน

เพื่อให้อปท. สามารถบริหารงานบุคคลได้เองอย่างมีอิสระ คณะผู้วิจัยเสนอให้ รัฐบาล
กระจายอำนาจในการบริหารงานบุคคลให้แก่อปท. อย่างแท้จริง คือรัฐบาลอาจตั้งคณะกรรมการ
กลาง เช่น ก.อ. เพียงคณะเดียว กำหนดกรอบการบริหารงานบุคคลของอปท. อย่างกว้าง เช่น กรอบ
การทำงาน กรอบเงินเดือน ฯลฯ เพื่อให้แน่ใจว่าผู้บริหาร อปท. จะบริหารงานบุคคลอย่างเป็นธรรม
และได้มาตรฐานสากลด้านแรงงาน ส่วนในรายละเอียดในการบริหารงานบุคคล ควรให้อิสระผู้
บริหาร อปท. แต่จะแห่งกำหนดให้เอง สามารถกำหนดอัตราเงินเดือนเองได้ภายใต้กรอบเงินเดือน
สามารถกำหนดเลื่อนขั้นเงินเดือน หรือไม่ออกพนักงานของตนเอง ได้ตามเหตุผลที่เห็นสมควร และ
ต้องเป็นธรรม ให้พนักงานส่วนท้องถิ่นในอปท. หนึ่งๆ หากจะขยับไปทำงานในอีกอปท. อื่นๆ จะ
ต้องลาออกจากที่หนึ่งแล้วจึงไปสมัครงานอีกที่หนึ่งได้ แบบการทำงานในองค์กรอิสระทั่วไป นอก
จากนี้แล้ว คณะกรรมการ ก.อ. มีหน้าที่เป็นองค์กรกลางในการกำหนด คูແລກการบริหารงานบุคคลของ
แต่ละอปท. ให้เป็นธรรม รับร้องเรียนจากพนักงานส่วนท้องถิ่นหากมีผู้บริหารอปท. ได้ใช้อำนาจ
โดยมิชอบ และดำเนินการสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้น

สำหรับในช่วงเวลาเปลี่ยนผ่านในกระบวนการกระจายอำนาจ ด้านคนมีปัญหามาก คณฑ์ผู้วิจัย พบว่า การโอนย้ายคน หรือ ข้าราชการจากหน่วยงานของรัฐบาลมาเป็นข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่น ตามการโอนย้ายงานที่รัฐบาลเคยทำให้กับอปท.นั้น แบบหนึ่งต่อหนึ่ง (ย้ายคนตามงาน) ไม่ถูกต้อง และไม่เหมาะสม เช่น หากโอนภารกิจด้านการสร้างถนนในอบต. และต้องให้ผู้ช่วยของกรมโยธาธิการรับภารกิจไปอยู่ในอบต. นั้นๆ เป็นต้น เพราะการให้ผู้ช่วยของกรมโยธาธิการรับภารกิจไปประจำอบต. หนึ่งๆ เป็นการสูญเปล่าของ การใช้ทรัพยากร เพื่างานสร้างถนนในอบต.หนึ่งๆ อาจมีไม่มากพอ

อีกทั้งวิศวกรผู้นั้นอาจเป็นคนจังหวัดอื่น ถ้าต้องข้ายามาอยู่ที่อุบล. ก็ต้องข้ายาน้ำอุบล หรือต้องเดินทางไกลเป็นประจำ นอกจานนี้ยังมีข้าราชการจำนวนมากไม่ต้องการข้ายาน้ำอุบล เพราะเห็นว่าต้องไปอยู่ต่างจังหวัด หรือเห็นว่าการเป็นพนักงานส่วนท้องถิ่นมีเกียรติน้อยกว่าการเป็นข้าราชการ หรือไม่อยากมาเป็นลูกน้องปลดอปท. ซึ่งมีระดับขั้นเงินเดือนต่ำกว่าตน ส่วนอปท. บางแห่งก็ไม่ต้องการรับโอนข้าราชการมา เพราะข้าราชการส่วนใหญ่ที่จะมา มีระดับขั้นเงินเดือนสูงจะเป็นภาระทางด้านรายจ่ายเงินเดือนต่อไป และเสนอว่า ควรให้รัฐบาลหยุดดำเนินการกิจต่างๆ ที่ควรเป็นของ อปท. เป็นการโอนข้าราชการ ในขณะที่การโอนข้าราชการ ควรให้เกิดเป็นกระบวนการตามธรรมชาติ ตามความต้องการของอปท. เป็นสำคัญ โดยจะต้องปรับแก้ปัญหาต่างๆ ที่ทำให้ข้าราชการไม่อยากเป็นพนักงานส่วนท้องถิ่น⁹ อันได้แก่ แก้ปัญหาเรื่องขั้นเงินเดือนให้เหมาะสม ปัจจุบันพบว่าเงินเดือนข้าราชการต่ำกว่าตลาดแรงงาน ก็ให้อปท. สามารถให้เงินเดือนข้าราชการที่โอนข้ายาน้ำอปท. ให้สูงขึ้น และสอดคล้องกับตลาดแรงงานได้ แก้ปัญหาเรื่องสวัสดิการและสิทธิพิเศษของข้าราชการให้เท่าเทียมกับคนอื่นๆ โดยให้อปท. มีสวัสดิการและสิทธิพิเศษเท่ากับข้าราชการ เช่น มีกองทุนแบบ กบข. มีบำเหน็จหรือบำนาญ มีการประกันสังคม ประกันสุขภาพ ที่เท่าเทียมกัน¹⁰ แก้ปัญหาเรื่องเกียรติของ การเป็นข้าราชการ ให้พนักงานส่วนท้องถิ่นมีเกียรติเท่าเทียมกัน โดยแก้ปัญหาเรื่องเครื่องราชย์ ฯลฯ สำหรับข้าราชการที่ทำงานด้านการให้บริการ ที่ใช้เทคนิคสูง แต่เป็นงานที่ควรเป็นของอปท. เช่น การสร้างถนน การบุดบ่อ่น้ำ การจัดการศึกษา การให้การรักษาพยาบาล รัฐบาลควรจัดให้มีการ Corporatization ให้หน่วยงานปฏิบัติเหล่านี้กล้ายเป็นบริษัทจำกัด ที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ และให้รับจ้างอปท. หรือเอกชนทำงานต่างๆ ผ่านการแข่งขัน การประมูลทั่วไป ซึ่งก็จะช่วยให้ วิศวกร หมอ หรือครู ไม่เป็นข้าราชการอีกต่อไป แต่เป็นลูกจ้างบริษัทของรัฐบาล รับจ้างออกแบบรับจ้างจัดการศึกษา รับจ้างให้การรักษาพยาบาล โดยอปท. อาจจ้างบริษัทเหล่านี้ทำงานให้ ข้าราชการเหล่านี้จะไม่ต้องโอนข้ายาน้ำอปท. ทำงานเป็นพนักงานส่วนท้องถิ่น แต่อยู่ในหน่วยงานรัฐบาลที่เป็นบริษัทรับจ้างแทน

⁹ พนว่า การที่ข้าราชการปัจจุบันมีสิทธิพิเศษสูง มีบำเหน็จ บำนาญ มีเกียรติสูง แต่เงินเดือนน้อย กล้ายเป็นปัญหาในการปฏิรูประบบราชการ เช่น ครุในมหาวิทยาลัยไม่อยากออกนอกกระทรวง ข้าราชการไม่อยากโอนข้ายาน้ำอปท. รวมไปถึงการ Privatization รัฐวิสาหกิจ ซึ่งต่างก็ไม่ยอมออกจากระบบราชการ ปัญหานี้ต้องแก้ทั้งระบบ โดยให้ ข้าราชการรักลายเป็นคนปกติเท่านั้น โดยมีเงินเดือนสูงขึ้นตามตลาดแรงงาน มีหลักประกันในการจ้างงานลดลง ต้องสามารถถูกไล่ออกได้แบบคนอื่นๆ เขาย ในขณะเดียวกันต้องปรับให้คนอื่นๆ มีสิทธิเท่าเทียมกับข้าราชการ ได้แก่ เรื่องการประกันสุขภาพ (Health Insurance) การประกันการเกี้ยมอายุ (Pension Scheme) การประกันสังคม (Social Security System) ให้ทุกคนที่ทำประโยชน์ให้กับสังคม และประเทศชาติสามารถได้รับเครื่องราชย์ได้ ไม่ใช่เฉพาะข้าราชการ ผลคือข้าราชการเลิกเป็นอภิสิทธิชน การรังเกียจที่จะออกจากระบบราชการก็จะหมดไป และทำให้การกระจายอำนาจด้านคน การปฏิรูประบบราชการ การ Privatization รัฐวิสาหกิจทำได้ง่ายขึ้น

¹⁰ สำหรับประเด็นเรื่อง การประกันสุขภาพ การประกันสังคม การประกันการเกี้ยมอายุ พบว่า รัฐบาลกำลังศึกษา และต้องการปรับปรุงระบบเหล่านี้ทั้งระบบ เพื่อให้ทุกคนมีประกันดังกล่าวอย่างเท่าเทียมกัน

8. ระบบบริหารการเงิน

1. เหตุผลและความจำเป็น

การบริหารการเงิน เป็นกระบวนการวางแผนการรับและจ่ายเงินตามเอกสารหลักฐานจากภายใน และภายนอกองค์กร ให้ถูกต้องตามระเบียบอย่างโปร่งใส ประยั้ด มีความคล่องตัวและมีความเสี่ยงน้อยที่สุด โดยการจัดทำประมาณการรับและการจ่ายเงินในแต่ละเดือนให้มีเงินเพียงพอที่จะใช้จ่าย ถ้ามีเงินเหลือจะได้นำไปลงทุนหาประโยชน์ให้เกิดประโยชน์ เช่น การนำฝากธนาคาร การซื้อพันธบัตร การให้กู้ยืม เป็นต้น หรือถ้าเงินไม่พอจะได้ห้ามเหลือเงินที่เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด เช่นการใช้เงินสะสม การกู้ยืม เป็นต้น ซึ่งองค์กรจะต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี¹¹ เพื่อป้องกันการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้เสมอ

2. สภาพปัจจัยทางการบริหารการเงินในปัจจุบัน

ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปฏิบัติตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงิน และการตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2541 สำหรับกรุงเทพมหานครปฏิบัติตามข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เป็นระเบียบกรุงเทพมหานครว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การเก็บรักษาเงิน การนำส่งเงิน และการตรวจสอบเงิน พ.ศ.2530 แก้ไขเพิ่มเติม(ฉบับที่ 2) พ.ศ.2532 และ (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2533

จากการสำรวจภาคสนามพบประเด็นปัญหาดังนี้

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยกเว้นกรุงเทพมหานครมีการปฏิบัติงานและการรายงานข้อมูลนี้องจากต้องทำตามระเบียบที่เหมือนกันทุกองค์กร ซึ่งเน้นพิธีการ เอกสาร และสายการบังคับบัญชาやり ทำให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายด้านอัตรากำลังคน ปริมาณวัสดุ และต้นทุนในการจัดซื้อสูงเกินไป (เนื่องจากใช้เวลาในการจ่ายเงินนานเกินไปผู้ประกอบการจะคิดราคาที่บวกค่าเบี้ยเพิ่มขึ้นจากราคาปกติ) โดยเฉพาะองค์กรเล็กๆ ที่มีงบประมาณจำกัด ไม่สามารถพัฒนางานตามโครงการได้อย่างเต็มที่

¹¹ การควบคุมภายในด้านการเงินต้องจัดให้มีการควบคุมภายในทุกด้านที่เกี่ยวกับการเงิน เช่น

1. การควบคุมภายในด้านเงินสด เงินฝากธนาคารและเงินทุนหมุนเวียนอื่น
2. การควบคุมภายในด้านรายรับ-รายจ่ายและเงินสดย่อย
3. การควบคุมภายในด้านเงินลงทุน

3. วัตถุประสงค์การศึกษา

- 1) เพื่อให้การใช้จ่ายเงินถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และข้อกำหนดขององค์กร
- 2) เพื่อควบคุมการรับ-จ่ายเงินให้มีประสิทธิภาพ โปร่งใส สามารถตรวจสอบได้
- 3) เพื่อให้การบริหารการเงินมีสภาพคล่องที่พอเหมาะสม ได้รับประโยชน์สูงสุด และมีความเสี่ยงน้อยที่สุด

4. หลักการบริหารการเงิน

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการวางแผนงบงานให้ครบถ้วนและสอดคล้องกับหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติทุกขั้นตอน ให้เหมาะสมกับองค์กรเพื่อจัดทำแผนภูมิและกำหนดแนวปฏิบัติงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจน โดยเน้นการควบคุมการใช้จ่ายให้ได้รับผลอย่างคุ้มค่าทุกหน่วยงานภายในองค์กร ซึ่งแบ่งหน้าที่ตามความจำเป็นและเหมาะสมให้สามารถควบคุมและตรวจสอบได้โดยแบ่งตามหน้าที่หลักดังนี้

1. ด้านการควบคุมเงิน
2. ด้านการเงินรับ
3. ด้านการเงินจ่าย

การที่จะให้การบริหารการเงินตามหน้าที่หลักดังกล่าวมีประสิทธิภาพองค์กรจะต้องกำหนดนโยบายและระเบียบให้ชัดเจน เช่น

1. แบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานผู้รับ-จ่ายเงิน หน่วยงานตรวจสอบการรับ-จ่ายเงิน หน่วยงานควบคุมการเงิน และหน่วยงานบัญชีสามารถสอบยันตัวเลขกันได้
2. แบ่งประเภทเอกสารการรับ-จ่ายเงินให้เหมาะสม พร้อมทั้งมีเอกสารประกอบการจ่ายเงินให้ถูกต้องครบถ้วน
3. กำหนดคู่มือการปฏิบัติงานด้านการเงิน พร้อมทั้งผู้มีอำนาจอนุมัติในแต่ละวงเงิน ในแต่ละเรื่อง
4. การรับเงินต้องออกใบเสร็จรับเงินเป็นหลักฐานทุกครั้ง และนำเงินฝากธนาคารทุกวัน ถ้านำฝากไม่ทันในวันนั้นให้นำฝากในวันรุ่งขึ้น กรณีมีเงินเหลือให้มีกรรมการตรวจนับเงินก่อนนำกีบเข้าเซฟ
5. การจ่ายเงินให้จ่ายเงินเป็นเช็คเท่านั้น ถ้ามีความจำเป็นต้องจ่ายเงินสดควรมีการกำหนดเงินสดย่อยและรายการที่สามารถจ่ายจากเงินสดย่อยได้ตามความจำเป็น และเหมาะสมกับองค์กร (จัดทำระเบียบเงินสดย่อย) เช่น วงเงิน 50,000 บาท

สำหรับองค์กรขนาดใหญ่ 10,000 นาทสำหรับองค์กรขนาดกลางและขนาดเล็ก เป็นต้น ซึ่งการจ่ายเงินทุกครั้งต้องตรวจสอบสารหลักฐานให้ครบถ้วนถูกต้องตามระเบียบก่อนจ่าย

6. จัดทำประมาณการกระแสเงินสดเป็นระยะทุก 3 เดือน ตามแผนการรับ-จ่ายเงิน โดยมีเอกสารที่คาดว่าจะจ่ายจากการพัสดุประกอบให้ชัดเจน จะได้ทราบสถานะทางการเงินในแต่ละช่วงเวลา

7. พิจารณาการบริหารเงินตามประมาณการกระแสเงินสดให้อยู่กับกราฟรับ ประมาณมากที่สุดเสียค่าใช้จ่ายต่ำสุด มีความเสี่ยงน้อยที่สุดประกอบด้วย เช่น กรณีเงินคงเหลือมีจำนวนมากสามารถนำไปลงทุนหาผลประโยชน์ให้กับองค์กรได้ โดยการฝึกธนาคารประเภทประจำตามความเหมาะสมของระยะเวลาที่จะใช้เงิน ซื้อพันธบัตร หุ้นกู้ (จัดทำระเบียบในการนำเงินไปลงทุน) หรือลงทุนในกิจกรรมที่จะก่อให้เกิดรายได้ เป็นต้น แต่ในกรณีไม่เพียงพอ กับการใช้จ่ายจะได้เตรียมหาแหล่งเงินสนับสนุนที่เสียค่าใช้จ่ายต่ำสุด เช่น ขอใช้เงินสะสม ขอเงินสนับสนุนจากรัฐบาล กู้ยืมจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นค้ำยกัน หรือกู้ยืมจากหน่วยงานอื่น (จัดทำระเบียบในการกู้ยืม) เป็นต้น

8. รายงานผลการรับ-จ่ายเงินเพื่อให้ผู้บริหารได้ใช้ประโยชน์

5. แนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับการบริหารการเงิน

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยกเว้นกรุงเทพมหานคร ควรกำหนดระเบียบว่าด้วยการบริหารการเงินของตนเองให้เหมาะสมสมกับขนาดและนโยบายการบริหารงานขององค์กร และกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับระเบียบและนโยบายการบริหารการเงินของตนเอง เพื่อประโยชน์ในการหารายได้เพิ่มเติมจากเงินที่มีอยู่ และควบคุมการใช้จ่ายเงินให้เป็นไปตามระเบียบที่กำหนด และประยุต ซึ่งแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจน ดังนี้

ด้านการควบคุมเงิน ทำหน้าที่วางแผนการรับ – จ่ายเงิน ให้มีความคล่องตัว ทันเวลา และมีเงินเพียงพอ กับการใช้จ่าย ด้วยการจัดทำประมาณการกระแสเงินสด และเงินฝึกธนาคาร ถ้ามีเงินเหลือจะได้นำเงินฝึกธนาคาร หรือนำไปลงทุนเพื่อให้อยู่กับกราฟรับ ผลประโยชน์มากที่สุด และคำนึงถึงความเสี่ยงควบคู่กันไปด้วย แต่ถ้าเงินไม่เพียงพอ กับการใช้จ่าย หรือลงทุนจะได้หาแหล่งเงินที่องค์กรต้องเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด โดยการขอเงินสนับสนุน หรือกู้เงินจากหน่วยงานภายนอก ได้ทันกับความต้องการ ซึ่งปัจจุบันองค์กรยังลุกจำกด้วยระเบียบและเงื่อนไขของทางราชการที่ต้องนำฝึกที่กระทรวงการคลัง

ด้านการเงินรับ ทำหน้าที่รับเงินจากหน่วยงานภายในและภายนอกโดยการออกใบเสร็จรับเงินเป็นหลักฐาน และนำฝากธนาคารทุกวัน ถ้าไม่สามารถนำฝากได้ทันภายในวันนั้นหรือนำฝากไม่หมด ให้มีการตรวจนับเงินคงเหลือประจำวัน โดยกรรมการที่ได้แต่งตั้งจากองค์กร และรายงานให้ผู้บริหารทราบ ก่อนนำเงินไว้ในเซฟ เพื่อประโยชน์ต่อการตรวจสอบ

ด้านการเงินจ่าย ทำหน้าที่จ่ายเงินทุกประเภทให้แก่หน่วยงานภายในและภายนอก โดยจ่ายเป็นเช็คเท่านั้น ถ้ามีความจำเป็นต้องจ่ายเงินสดควรมีการกำหนดคงเงินสดอย่างและการที่สามารถใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและเหมาะสมกับองค์กร เช่น 50,000 บาท สำหรับองค์กรขนาดใหญ่ 10,000 บาท สำหรับองค์กรขนาดกลางและขนาดเล็ก เป็นต้น โดยการเบิกชดเชยตามจำนวนเงินที่จ่ายไปให้ครบตามจำนวนเงินสดอย่างที่กำหนด ซึ่งการจ่ายเงินทุกครั้งจะต้องตรวจสอบเอกสารหลักฐานให้ครบถ้วนถูกต้องตามระเบียบก่อนจ่าย

9. ระบบบัญชี

1. เหตุผลและความจำเป็น

การบัญชี เป็นกระบวนการบันทึกรายการตามเอกสารหลักฐาน ให้ครบถ้วน ถูกต้องตามระบบบัญชีที่กำหนด และจัดทำรายงานการเงินแสดงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงิน รวมทั้งคำนวณต้นทุนผลงาน องค์กรต้องจัดให้มีการวางแผนบัญชี¹²ให้เหมาะสม และสอดคล้องกับการดำเนินงานขององค์กร เพื่อให้ได้มาซึ่งงบการเงินที่แสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานฐานะการเงินขององค์กร และยังสามารถ溯查ทุนให้เห็นถึงความโปร่งใส คุ้มค่า และประหยัด องค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นเป็นหน่วยงานหนึ่งที่ต้องเสนอรายงาน (Reporting Entity) ต่อกลุ่มบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง¹³ ภาระหน้าที่หลักขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่น คือการให้บริการประชาชนในท้องถิ่นอย่างมีประสิทธิภาพด้วยรายได้ที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม อากร ค่าปรับตาม

¹² การวางแผนบัญชี (Accounting System Design) หมายถึง การออกแบบและวางแผนบัญชีของสถาบันเศรษฐกิจทุกแขนงทั้งแต่ การออกแบบ และวางแผนบัญชีระบบฟอร์ม ในสำคัญ สมุดบัญชี ตลอดจนรายงานการเงินทุกชนิดทางการบัญชี ซึ่งแยกเป็น 2 ระบบ คือ

1. ระบบบัญชีส่วนรวม (Macro Accounting System) ประกอบด้วยระบบยอด 5 ระบบ ดังนี้ การบัญชีรายได้ประชาธิรัฐ งบดุลประชาธิรัฐ การบัญชีวางแผนเศรษฐกิจ การบัญชีเงินทุนหมุนเวียน ในระบบการเงินของชาติ การบัญชีดุลย์การชำระหนี้ระหว่างประเทศ
2. ระบบบัญชีส่วนอุดหนุน (Micro Accounting System) แบ่งออกเป็นการบัญชีเพื่อคำนวณกำไรดุลหรือการบัญชีธุรกิจ และการบัญชีที่ไม่คำนวณกำไรดุลหรือการบัญชีรัฐบาล การบัญชีส่วนตัว การบัญชีสถาบันอื่น

¹³ หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 1 เดือนพฤษภาคม 2544 สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง

ที่กฎหมายกำหนด รายได้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่จัดสรรให้เป็นแบบเงินก้อน (Block Grant) เพื่อนำมาใช้จ่ายตามงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากสภากององค์กร ซึ่งเป็นระบบงบประมาณที่มุ่งผลลัพธ์ (Performance Based Budgeting) หรืออาจมีการถูกเงินเพื่อพัฒนาองค์กรให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งมีความจำเป็นต้องมีการวางแผนงบประมาณ และการควบคุมทางการเงิน รวมทั้งหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ทั้งนี้เพื่อให้สามารถรายงานผลการดำเนินงาน และรายงานฐานะการเงินได้อย่างครบถ้วน สมบูรณ์ และสามารถคำนวณต้นทุนงาน/โครงการ หรือกิจกรรม เพื่อประโยชน์ในการจัดสรรงบประมาณและกำหนดแผนปฏิบัติงานได้อย่างคุ้มค่าและประหยัด

2. สภาพปัจจุบันของระบบบัญชีปัจจุบัน

ระบบบัญชีปัจจุบันขององค์กรปักธ์ตามระเบียบกรมการปกครอง ว่าด้วยการบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปักธ์ตามที่กำหนด ที่มีระบบบัญชีของกรุงเทพมหานคร โดยเฉพาะเพื่อให้สามารถรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2528 มาตรา 120¹⁴

ระบบบัญชีขององค์กรปักธ์ตามที่กำหนดที่ปัจจุบันตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2543 มีดังนี้

1. การบันทึกบัญชี

- 1.1 บันทึกบัญชีรายได้ตามเกณฑ์ค้างรับ
- 1.2 บันทึกบัญชีรายรับตามเกณฑ์เงินสด
- 1.3 บันทึกบัญชีเงินอุทิศเฉพาะเจาะจง เงินสดใช้ค่าเสียหายและเงินรับ ฝากตามเกณฑ์เงินสด
- 1.4 บันทึกบัญชีรายจ่ายตามเกณฑ์เงินสด
- 1.5 บันทึกความคุมรายจ่ายให้เป็นไปตามงบประมาณรายจ่ายในทะเบียน รายจ่ายตามงบประมาณ

2. การผ่านรายการ ไปบัญชีแยกประเภท

¹⁴ พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2528 มาตรา 120 กำหนดให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ประกาศรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณที่สิ้นสุดลงในราชกิจจานุเบกษาและเมื่อสำนักงานตรวจสอบเงินแผ่นดินตรวจสอบความถูกต้องของรายงานดังกล่าวแล้ว ให้รายงานผลการตรวจสอบต่อสภากrüงเทพมหานครเพื่อทราบต่อไป

3. การจัดทำรายงานประจำเดือน
 - 3.1 รายงานรับ – จ่ายเงินสด
 - 3.2 รายงานกระแสเงินสด
 - 3.3 งบทดลอง
 - 3.4 รายงานงบทดลองยอดเงินฝากธนาคาร
 - 3.5 กระดาษทำการกระทำงบทดลองยอดรายจ่ายตามงบประมาณ(จ่ายจากรายรับ)
 - 3.6 กระดาษทำการกระทำงบทดลองยอดรายจ่าย(จ่ายจากเงินสะสม)
 - 3.7 กระดาษทำการกระทำงบทดลองงบประมาณคงเหลือ
 - 3.8 กระดาษทำการกระทำงบทดลองงบประมาณรายจ่าย
4. การจัดทำรายงานการเงินประจำงวด 4 เดือน
 - 4.1 งบแสดงฐานะการเงิน
 - 4.2 งบทรัพย์สิน
 - 4.3 งบทนiesสิน
 - 4.4 งบเงินสะสม
 - 4.5 รายละเอียดลูกหนี้
 - 4.6 รายงานรายจ่ายในการดำเนินงานที่จ่ายจากเงินรายรับตามแผนงาน
 - 4.7 รายงานรายจ่ายในการดำเนินงานที่จ่ายจากเงินรายรับตามแผนงานรวม
 - 4.8 รายงานรายจ่ายในการดำเนินงานจ่ายจากเงินสะสม
 - 4.9 งบแสดงผลการดำเนินงานจ่ายจากรายรับ
 - 4.10 งบแสดงผลการดำเนินงานรวมจ่ายจากรายรับและเงินสะสม
 - 4.11 รายงานรายจ่ายที่ได้รับอนุมัติให้จ่ายจากเงินสะสม

ระบบบัญชีของกรุงเทพมหานครปัจจุบันปฏิบัติตามคู่มือการบัญชีของกรุงเทพมหานคร ที่จัดทำโดย กองบัญชี สำนักการคลัง กรุงเทพมหานคร โดยกำหนดหลักการ นโยบายและขอบเขต ของระบบบัญชี ดังนี้

1. หลักการที่สำคัญของการบัญชีกรุงเทพมหานคร ใช้หลักการเดียวกับการบัญชีรัฐบาลเป็นส่วนใหญ่ คือ
 - 3.1 ใช้ระบบบัญชีคู่และบันทึกรายการตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis)
 - 3.2 ดำเนินตามระเบียบข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
 - 3.3 กำหนดให้มีบัญชีงบประมาณรวมอยู่ด้วย
 - 3.4 แยกประเภทบัญชีตามความเหมาะสม

3.5 มีการบันทึกบัญชีในระบบกองทุนที่เน้นการควบคุมตามแหล่งเงินที่ได้รับตามกฎหมายและแยกเป็นระบบอิสระออกจากกัน

3.6 มีการควบคุมทั้งในด้านสินทรัพย์และหนี้สินแยกออกต่างหากจากระบบบัญชี

3.7 มีการจัดทำรายงานทางบัญชีเป็นประจำอย่างน้อยทุก ๆ เดือน

3.8 มีการตรวจสอบบัญชีโดยผู้ตรวจสอบภายใน

3.9 มีการประเมินผลงานเพื่อการปรับปรุงแก้ไข

2. นโยบายและขอบเขตของระบบบัญชี เนื่องจากระบบบริหารการรับเงินของกรุงเทพมหานคร เป็นระบบรับตรงคือหน่วยงานเจ้าของบัญชีที่มีการรับเงินรายได้ จะต้องรับและนำส่งตรงเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารกรุงเทพมหานคร (บัญชีรับ) ซึ่งกำหนดให้เป็นบัญชีศูนย์ส่วนระบบบริหารการจ่ายเงินของกรุงเทพมหานครเป็นระบบโอนเงินให้หน่วยงานเจ้าของบัญชีที่มีการจ่ายเงินให้เจ้าหนี้หรือผู้มีสิทธิคือหน่วยการคลังของกรุงเทพมหานคร (สำนักการคลัง) จะโอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคาร (บัญชีจ่าย) ของหน่วยงานเจ้าของบัญชีที่หน่วยงานนำฝากคลังกรุงเทพมหานครด้วย จึงกำหนดนโยบายและขอบเขตการควบคุมทางบัญชีตามระบบบัญชีให้สอดคล้องกันโดยกำหนดให้กรุงเทพมหานครมีระบบบัญชี 2 ระบบ เช่นเดียวกับรัฐบาล คือ

2.1 ระบบบัญชีของกรุงเทพมหานคร เป็นระบบการควบคุมการรับและจ่ายเงินของกรุงเทพมหานครทั้งหมด คือ เป็นระบบที่บันทึกบัญชีแสดงการรับและจ่ายเงินทั้งสิ้นของกรุงเทพมหานครที่สำนักการคลัง ซึ่งมีการจัดทำรายงาน ดังนี้

2.1.1 รายงานประจำวัน ประกอบด้วย

2.1.1.1 รายงานสรุปผลการจัดเก็บรายได้ และการใช้จ่ายเงินตามงบประมาณรายจ่ายประจำปี ตั้งแต่วันที่.....

2.1.2 รายงานประจำสัปดาห์ ประกอบด้วย

2.1.2.1 รายงานฐานะเงินสะสมกรุงเทพมหานคร

2.1.3 รายงานประจำเดือน ประกอบด้วย

2.1.3.1 รายงานฐานะเงินสะสมกรุงเทพมหานคร

2.1.3.2 รายงานเงินรับ-จ่าย

2.1.3.3 งบทดลอง

2.1.3.4 รายงานเช็คบั๊ดของ

2.1.3.5 รายงานยอดเงินฝากธนาคาร

2.1.3.6 รายงานเงินยืมใช้ในราชการ

2.1.3.7 รายงานเงินทครอบราชการ

2.1.3.8 รายงานเงินยืมเงินสะสมกรุงเทพมหานคร

- 2.1.3.9 รายงานการรับ-จ่ายเงินรับฝาก
- 2.1.3.10 รายงานการกันเงินไว้เบิกเหลื่อมปี
- 2.1.3.11 รายงานการขอขยายเวลาเบิกจ่ายเงินงบประมาณปีก่อน
- 2.1.3.12 รายงานรายจ่ายตามงบประมาณปีก่อน
- 2.1.3.13 รายงานยอดรายรับของกรุงเทพมหานคร
- 2.1.3.14 รายงานรายจ่ายตามงบประมาณ
- 2.1.4 รายงานประจำปี ประกอบด้วย
 - 2.1.4.1 ประกาศกรุงเทพมหานคร เรื่องรายงานการรับ-จ่ายเงินประจำปีงบประมาณ..... เพื่อนุวัตตามความในมาตรา 120 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2528 กรุงเทพมหานครรายงานการรับ-จ่ายเงินประจำปีงบประมาณ พ.ศ.....
 - 2.1.4.2 รายงานการรับ-จ่ายเงินตามงบประมาณรายจ่ายของกรุงเทพมหานคร
 - 2.1.4.3 รายงานสรุปเงินรายรับตามงบประมาณรายจ่ายของกรุงเทพมหานครพร้อมคำชี้แจง
 - 2.1.4.4 รายงานสรุปเงินรายจ่ายตามงบประมาณ (ของปีปัจจุบัน) แยกออกเป็นรายจ่ายประจำกับรายจ่ายพิเศษ และแยกตามหน่วยงาน
 - 2.1.4.5 รายงานสรุปเงินรายจ่ายตามงบประมาณ เปรียบเทียบกับงบประมาณจำแนกตามหมวดรายจ่าย และงบกลาง
 - 2.1.4.6 รายงานสรุปเงินรายจ่ายจากเงินกันไว้เบิกเหลื่อมปี ประจำปีงบประมาณ
 - 2.1.4.7 คำชี้แจงรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ.....(ปีปัจจุบัน)
 - 2.1.4.8 งบเงินรายรับ-รายจ่าย
 - 2.1.4.9 งบแสดงการเคลื่อนไหวของเงินสะสมกรุงเทพมหานคร
 - 2.1.4.10 รายละเอียดประกอบรายงานรายรับ-รายจ่าย ของกรุงเทพมหานคร
 - 2.1.4.11 รายละเอียดประกอบงบเงินรายรับ-รายจ่าย ของกรุงเทพมหานคร
 - 2.1.4.12 งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 30 กันยายน พ.ศ.....
 - 2.1.4.13 งบเงินสะสม ณ วันที่ 30 กันยายน พ.ศ.....
 - 2.1.4.14 รายงานรายจ่ายตามงบประมาณจำแนกตามด้าน
 - 2.1.4.15 รายงานการใช้จ่ายเงินรายจ่ายตามงบประมาณ

2.2 ระบบบัญชีของหน่วยงาน เป็นระบบการควบคุมการรับและจ่ายเงินของแต่ละหน่วยงาน คือ เป็นระบบที่ สำนัก สำนักงาน หรือสำนักงานเขตต่าง ๆ จะบันทึกบัญชีในขั้นตอนการรับและนำส่งเงินให้กรุงเทพมหานคร หรือการเบิก-รับเงินจากกรุงเทพมหานครและจ่ายเงินให้เจ้าหนี้หรือผู้มีสิทธิ ซึ่งมีการจัดทำรายงานตั้งนี้

2.2.1 รายงานประจำวัน ประกอบด้วย

2.2.1.1 รายงานจำนวนเงินรับจ่ายตลอดจนเงินคงเหลือและเงินฝากต่าง ๆ ตามข้อ 91 แห่งระเบียบกรุงเทพมหานคร ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน ฯลฯ พ.ศ.2530¹⁵

2.2.2 รายงานประจำเดือน ประกอบด้วย

2.2.2.1 รายงานฐานะการเงินงบประมาณปีปัจจุบัน แยกออกเป็นรายจ่ายประจำกับรายจ่ายพิเศษและแยกตามแผนงาน งาน หรือโครงการ จำแนกตามหมวดรายจ่ายและงบกลาง

2.2.2.2 รายงานฐานะการเงินงบประมาณปีก่อนปีงบประมาณ พ.ศ....

2.2.2.3 รายละเอียดประกอบรายงานฐานะการเงินงบประมาณปีก่อน ปีงบประมาณ.....จ่ายปีงบประมาณ..... แบบ ก. แบบ ข. และแบบ ค.

2.2.2.4 งบทดลอง

2.2.2.5 งบเงินรายรับ-รายจ่าย และรายละเอียดประกอบ

2.2.2.6 งบเงินคงเหลือ

2.2.2.7 รายละเอียดประกอบยอดคงเหลือในบัญชีเงินฝากธนาคารแยกตามชื่อธนาคาร ประเภทเงินฝากและเลขที่บัญชี

2.2.2.8 รายละเอียดเงินฝากคลังกรุงเทพมหานคร

2.2.2.9 รายละเอียดการรับ-จ่ายเงินกองงบประมาณและเงินอื่น

2.2.2.10 รายงานรายละเอียดเงินรายได้กรุงเทพมหานคร

¹⁵ ระเบียบกรุงเทพมหานคร ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน ฯลฯ พ.ศ.2530 ข้อ 91 กำหนดให้หัวหน้าหน่วยการคลังรายงานจำนวนเงินรับจ่ายให้หัวหน้าหน่วยงานทราบเป็นประจำทุกวัน และให้หัวหน้าหน่วยงานรายงานจำนวนเงินรับจ่ายตลอดจนเงินคงเหลือและเงินฝากต่างๆ ให้ปลัดกรุงเทพมหานครทราบเป็นประจำทุกเดือน

2.2.3 รายงานประจำปี ประกอบด้วย

2.2.3.1 รายงานรายจ่ายตามงบประมาณปีปัจจุบัน แยกออกเป็นรายจ่ายประจำกับรายจ่ายพิเศษและแยกตามแผนงาน งาน หรือ โครงการ จำแนกตามหมวดรายจ่ายและงบกลาง

2.2.3.2 งบทดลอง

2.2.3.3 งบเงินรายรับ-รายจ่าย และรายละเอียดประกอบเช่นเดียวกันกับกรณีการจัดทำรายงานประจำเดือน

2.2.3.4 รายงานรายละเอียด การรับ-จ่ายเงินของงบประมาณและเงินอื่น

2.2.3.5 รายงานรายละเอียดลูกหนี้เงินยืมเงินสะสม

2.2.3.6 รายงานรายละเอียดลูกหนี้และเจ้าหนี้คงค้าง

จากการสำรวจภาคสนามพบประเด็นปัญหา ทั้งขององค์กรปัจจุบันส่วนท้องถิ่น และ กรุงเทพมหานคร มีดังนี้

1. การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) สำหรับกรุงเทพมหานคร องค์กรปัจจุบันส่วนท้องถิ่นอื่นในระหว่างปีบันทึกตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) และบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) โดยการสำรวจลูกหนี้ภายนอกและรายจ่ายคงจ่ายที่ก่อหนี้ผูกพันแล้วและยังไม่ก่อหนี้ผูกพันเมื่อสิ้นปีบัญชี เป็นการรับรู้รายละเอียดการรับ-จ่ายเงิน และรายงานผลแสดงปริมาณและรายละเอียดการรับ-จ่ายเงินต่อผู้บริหารในแต่ละปีงบประมาณ และผู้บริหารใช้ประโยชน์ในการติดตามผลการจัดเก็บรายได้และควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณเปรียบเทียบกับแผนการจัดหารายได้และวงเงินงบประมาณใช้จ่ายที่กำหนดเท่านั้น ไม่สามารถนำรายงานการเงินมาใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ และประเมินประสิทธิภาพ ความคุ้มค่า และราคาของกิจกรรมได้ ทำให้ผู้บริหารไม่เห็นความสำคัญของรายงานการเงิน แต่จะรับทราบข้อมูลและข้อมูลพร่องที่เกิดขึ้นจากผลการตรวจสอบของสำนักงานตรวจสอบเงินแผ่นดิน ซึ่งทั้งช่วงระยะเวลาไม่เกินไป จนเป็นช่องทางเกิดความไม่โปร่งใสซึ่นในองค์กร

2. การบันทึกบัญชีรายจ่ายประจำงบทลงทุน (ค่าครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง) เป็นรายจ่ายทั้งจำนวน โดยไม่บันทึกค่าเสื่อมราคาในทะเบียนคุณสินทรัพย์สาธารณะเพียงแต่บันทึกทะเบียนคุณจำนวนในพัสดุเท่านั้น ทำให้การบริหารทรัพย์สินขององค์กรไม่มีประสิทธิภาพ และสิ่งปลีงงบประมาณ เนื่องจากไม่ทราบมูลค่าที่แท้จริง ตามอายุการใช้งาน จึงไม่มีการวางแผนในการจัดหาการควบคุม คุ้มครอง บำรุงรักษา และจัดหาดแทนเมื่อหมดสภาพการใช้งานแล้ว

3. รายงานการเงินมีมากและแสดงให้เห็นถึงการควบคุมการรับ-จ่ายเงินตามงบประมาณเท่านั้น ไม่สามารถนำมาใช้ประโยชน์ในการวิเคราะห์ถึงผลการดำเนินงาน และความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงิน

สภาพปัจจุบันของระบบบัญชีขององค์กรปัจจุบันส่วนท้องถิ่นในปัจจุบันตามที่กล่าวมาข้างต้น สะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพของข้อมูลและการงานตามระบบบัญชีที่ยังไม่สามารถนำไปใช้ในการประเมินประสิทธิภาพ ความคุ้มค่า และราคา ตลอดจนเป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจในเชิงนโยบาย ได้อย่างเต็มที่ ฉะนั้นจึงควรปรับเปลี่ยนระบบบัญชีไปสู่แนวทางใหม่ ที่สามารถให้ข้อมูลทางการเงินขององค์กรปัจจุบันส่วนท้องถิ่นมีความสมบูรณ์มากขึ้น และช่วยให้องค์กรปัจจุบันส่วนท้องถิ่นสามารถประเมินผลการบริหารงบประมาณ การเงิน และทรัพย์สิน รวมทั้งมีข้อมูลเกี่ยวกับภาระหนี้สินหรือภาระผูกพันอันมีผลกระทบต่อการบริหารงบประมาณ และสามารถนำข้อมูลไปคำนวณต้นทุนของผลผลิต หรือต้นทุนการให้บริการต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้องมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการบริหารจัดการทั้งในด้านการลดต้นทุนค่าใช้จ่ายในปัจจุบัน และการวางแผนจัดการในระยะยาว

ระบบบัญชีที่จะให้ผลลัพธ์ที่มีคุณภาพดังกล่าว คือ ระบบบัญชีที่จัดทำตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) การจัดทำบัญชีตามเกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ประโยชน์โดยตรงกับองค์กรปัจจุบันส่วนท้องถิ่นแล้ว ยังให้ประโยชน์กับการทำบัญชีโดยระบบรวมของรัฐบาลอีกด้วย เนื่องจากกระบวนการคลังกำลังปรับเปลี่ยนระบบบัญชีของหน่วยงานราชการจากเกณฑ์เงินสด มาเป็นเกณฑ์คงค้างเข่นเดียวกัน เพื่อให้สอดรับกับทิศทางการปฏิรูปการบริหารการจัดการภาครัฐ และเพื่อสนับสนุนการปฏิรูประบบงบประมาณใหม่ที่มุ่งเน้นผลลัพธ์และความโปร่งใสทางการคลัง

ฉะนั้นเมื่อหน่วยงานในภาครัฐ ทั้งส่วนกลาง และองค์กรปัจจุบันส่วนท้องถิ่น ปรับเปลี่ยนระบบบัญชีไปสู่เกณฑ์คงค้าง ภายใต้กรอบหลักการและนโยบายบัญชีภาครัฐแล้ว จะทำให้ข้อมูลทางบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอยู่ภายใต้มาตรฐานเดียวกัน ซึ่งจะทำให้เกิดประโยชน์ในการวิเคราะห์และเปรียบเทียบผลการดำเนินงาน และต้นทุนค่าใช้จ่ายระหว่างกันได้ รวมทั้งทำให้กระบวนการคลังสามารถนำงบการเงินขององค์กรปัจจุบันส่วนท้องถิ่นรวมกับงบการเงินของส่วนกลางได้ หรือจัดทำงบการเงินรวม(Consolidate Financial Statement) ของทั้งประเทศได้อย่างสมบูรณ์และมีประสิทธิภาพ

3. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- เพื่อปรับวิธีการบันทึกบัญชีแบบเกณฑ์เงินสด เป็นการบันทึกบัญชีแบบเกณฑ์คงค้าง
- เพื่อให้งบการเงินสามารถรายงานผลการดำเนินงานและฐานะการเงินให้แสดงภาพรวมการรับจ่ายเงินที่ครบถ้วน สมบูรณ์ รวมทั้งแสดงมูลค่าทรัพย์สินและภาระผูกพันที่มีอยู่ทั้งหมด

3. เพื่อให้สามารถคำนวณต้นทุนผลงานได้หลายด้าน จะได้ประเมินผลความคุ้มค่าของ การลงทุน การบริหารทรัพย์สิน และเป็นประโยชน์ต่อการจัดสรรงบประมาณในแต่ละปี

4. หลักการบัญชี

ดังที่กล่าวแล้วว่าการบัญชีเป็นการบันทึกข้อมูลตามเอกสารหลักฐานที่ได้ตรวจสอบความถูกต้องตามแนวปฏิบัติของการรับ-จ่ายเงินทุกประเภท ให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ได้มาซึ่งงบการเงิน ที่แสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินขององค์กร การบัญชีจึงมีความสำคัญกับระบบการควบคุมการใช้จ่ายที่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงความโปร่งใส คุ้มค่า และ ประหยัด ซึ่งมีแนวทางการควบคุมการบัญชีที่ดี ดังนี้

1. ผู้บริหารองค์กร มีหน้าที่รับผิดชอบขั้นพื้นฐานเกี่ยวกับความเชื่อถือ ได้ของข้อมูลในการทำบัญชี และงบการเงิน

2. ระบบการควบคุมภายในที่ดีและมีประสิทธิภาพสำหรับการบัญชี ประกอบด้วย

- นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์
- ระบบบัญชีที่ดีหรืออ่านง่ายในการดำเนินการ
- ระบบการรักษาทรัพย์สิน
- การจัดทำงบการเงินที่เปิดเผยข้อมูลเพียงพอ เข้าใจง่ายและหลีกเลี่ยงการแสดงข้อมูลที่ก่อให้เกิดการเข้าใจผิด

3. การบัญชีของแต่ละองค์กรอาจมีวิธีปฏิบัติได้หลายวิธีในเรื่องเดียวกัน โดยแต่ละวิธีต่าง ถือได้ว่าเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือเป็นมาตรฐานการบัญชีได้อย่างหนึ่ง

4. วิธีการบัญชีขององค์กรควรเหมาะสมกับองค์กรโดยเฉพาะ

5. ผู้ใช้งบการเงินเป็นข้อมูลในการตัดสินใจ ควรสนใจในนโยบายบัญชีที่สำคัญที่เปิดเผยในรายงานของผู้ตรวจสอบภายในและภายนอก

โดยทั่วไประบบบัญชีแยกเป็น ระบบบัญชีรัฐบาล และ ระบบบัญชีธุรกิจ

ระบบบัญชีรัฐบาล¹⁶ เป็นระบบบัญชีที่ไม่คำนวณกำไรขาดทุนซึ่งบันทึกรายการของแต่ละเดือนที่มีการรับจ่ายหรือโอนบัญชี แล้วผ่านรายการโดยแยกออกตามประเภท เมื่อสิ้นงวดหนึ่งๆ จะมีการสรุปผลเสียด้วยบริหาร เพื่อวิเคราะห์และประเมินผลการดำเนินงาน แต่ละประเทศจะมีการวางแผนระบบบัญชีให้เหมาะสมกับการดำเนินงานของตนเอง โดยจะแสดงให้เห็นระหว่างระบบบัญชีรัฐบาลไทย กับ ระบบบัญชีรัฐบาลต่างประเทศ ดังนี้

1. ระบบบัญชีรัฐบาลไทย หมายถึงระบบบัญชีที่กรรมบัญชีกลาง และสำนักงานคลัง姿 เก็บ เป็นผู้จัดทำขึ้นในฐานะที่กระทรวงการคลังเป็นผู้รับผิดชอบในเรื่องเกี่ยวกับบัญชีของรัฐบาล ตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2502 มาตรา 21 เพื่อใช้บันทึกการจ่ายเงินระหว่างคลังกับส่วนราชการ รายการการเงินของรัฐบาลทั้งการรับเงินและการจ่ายเงิน จะเกิดขึ้นทั้งในส่วนกลางและในส่วนภูมิภาค ระบบบัญชีของรัฐบาลไทยจึงแยกออกเป็น 2 ส่วน คือ การบัญชีส่วนกลาง สำหรับบันทึกการรับจ่ายเงินระหว่างกรมบัญชีกลาง กับส่วนราชการในส่วนกลาง และการบัญชีส่วนภูมิภาค สำหรับบันทึกการการรับจ่ายเงินระหว่างสำนักงานคลังจังหวัด หรือสำนักงานคลัง姿 เก็บกับส่วนราชการในส่วนภูมิภาค

2. ระบบบัญชีรัฐบาลต่างประเทศ เช่น ประเทศสหราชอาณาจักร เป็นต้น นิยมจัดแยกออกเป็น กองทุน (Funds) แต่ละกองทุนมีจำนวนเงินหรือสินทรัพย์อื่นเพื่อดำเนินงานตามวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งที่ระบุไว้ในกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับ ทั้งนี้ โดยมีหน่วยการเงินและการบัญชีแยกออกเป็นอิสระ กองทุนที่ยอมรับกันโดยทั่วไปและนิยมใช้ในการบัญชีรัฐบาล มีดังต่อไปนี้

1. กองทุนทั่วไป (General Fund) เป็นกองทุนที่มีไว้สนับสนุนการปฏิบัติหน้าที่ของรัฐบาลในกรณีที่มิได้กำหนดกองทุนพิเศษเพื่องานนั้นไว้โดยเฉพาะ เช่น การให้ความอุดหนุน หอสมุด โดยปกติควรกำหนดให้มีกองทุนพิเศษขึ้น แต่ถ้ามิได้มีไว้ก็ตกเป็นภาระของกองทุนนี้

2. กองทุนรายรับพิเศษ (Special or Special Revenue Funds) เป็นกองทุนที่รวบรวมรายได้ซึ่งกฎหมายระบุให้นำไปจ่ายเพื่อวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ เช่น กองทุนการศึกษา กองทุนสังคมสงเคราะห์ เป็นต้น

3. กองทุนจัดหาสินทรัพย์ต่อ (Capital Projects Funds) เป็นกองทุนที่ดำเนินการเพื่อจัดให้มีสิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อสาธารณะ เช่น สร้างสถานีดับเพลิง หอสมุด สถานที่พักผ่อนหย่อนใจ เป็นต้น

4. กองทุนชำระหนี้สิน (Debt Service Funds) เป็นกองทุนที่รวบรวมสินทรัพย์และจัดหาผลประโยชน์เพื่อไถ่ถอนพันธบัตรซึ่งถือกำหนดรวมทั้งจ่ายดอกเบี้ยตามข้อผูกพัน

¹⁶ การบัญชีรัฐบาล ประพันธ์ ศิริรัตน์ธารง รัตนวัฒน์ 2542

5. กองทุนเงินประเมินพิเศษ (Special Assessment Funds) เป็นกองทุนที่รวมรวมเงินเพื่อดำเนินการก่อสร้างปรับปรุงถนน ท่อระบายน้ำ ทางเดินเท้า เป็นต้น ให้กับชุมชนโดยประเมินเก็บจากบุคคลหรือบุคคลที่เป็นเจ้าของ

6. กองทุนทรัสด์และกองทุนตัวแทน (Trust & Agency Funds) เป็นกองทุนที่ดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินที่เก็บถือไว้ในฐานะผู้พิทักษ์หรือตัวแทน โดยที่ทรัพย์สินนั้นๆ อาจมิได้อยู่ในกรรมสิทธิ์โดยเด็ดขาด นอกจากนี้ ยังมีข้อจำกัดในการใช้ประโยชน์อีกด้วย

7. กองทุนบริการที่จัดโดยรัฐบาล (Intragovernmental Service (IGS) Funds) เป็นกองทุนที่จัดขึ้นเป็นกิจกรรมหรือบริการพิเศษ เพื่อให้บริการแก่หน่วยงานอื่นหรือกองทุนอื่นในรัฐบาลเดียวกัน

8. กองทุนวิสาหกิจหรือสาธารณะ (Utility or Enterprise Fund) เป็นกองทุนที่จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินการในด้านรัฐวิสาหกิจ หรือ สาธารณะ เช่น การไฟฟ้า การประปา แก๊ส และบริการอื่นต่อสาธารณะ เป็นต้น

ระบบบัญชีธุรกิจ เป็นระบบบัญชีเพื่อกำหนดกำไรดุล ประกอบด้วย

1. การบัญชีต้นทุน (Cost Accounting) เป็นระบบบัญชีที่ใช้ในการรวมรวมต้นทุนต่างๆ ตามสายการผลิตสินค้าหรือบริการ แล้วนำมาวิเคราะห์ จำแนก และสรุปผลเป็นรายงานต่างๆ เพื่อใช้ในการวางแผนควบคุมและประเมินผลของฝ่ายบริหาร

2. การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) เป็นระบบบัญชีที่ใช้สำหรับช่วยนักบริหารตัดสินใจในปัญหาต่างๆ และกำหนดนโยบายอย่างมีประสิทธิภาพ

3. การบัญชีการเงิน (Financial Accounting) เป็นระบบบัญชีที่แสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของธุรกิจ เพื่อรายงานต่อผู้ถือหุ้น และบุคคลภายนอกอื่นๆ งบการเงินที่สำคัญได้แก่ งบดุล งบกำไรดุล งบต้นทุนการผลิต และงบกำไรสะสม

ตารางที่ 10 : เปรียบเทียบระบบบัญชีรัฐบาลและระบบบัญชีธุรกิจ

ระบบบัญชีรัฐบาล	ระบบบัญชีธุรกิจ
ส่วนที่เหมือนกัน	
1. ใช้วิธีการบัญชีคู่	1. ใช้วิธีการบัญชีคู่
2. ใช้เอกสารแสดงรายการประกอบการลงบัญชี	2. ใช้เอกสารแสดงรายการประกอบการลงบัญชี
3. ใช้สมุดบันทึกรายการขั้นต้น	3. ใช้สมุดบันทึกรายการขั้นต้น
4. ใช้สมุดบันทึกรายการขั้นปลาย	4. ใช้สมุดบันทึกรายการขั้นปลาย
5. มีการทำรายงานและงบการเงิน	5. มีการทำรายงานและงบการเงิน
ส่วนที่แตกต่าง	
1. ไม่มีการทำบัญชีกำไรขาดทุน	1. ทำบัญชีกำไรขาดทุน
2. ไม่มีการบันทึกเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรในสมุดบัญชีคุณ	2. มีการบันทึกเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรในสมุดบัญชีคุณ
3. ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา	3. คิดค่าเสื่อมราคา
4. ไม่มีบัญชีส่วนของเจ้าของทุน	4. มีบัญชีส่วนของเจ้าของทุน
5. แยกบัญชีออกเป็นบัญชีกองทุน	5. ไม่แยกบัญชีกองทุน
6. มีการจัดทำบัญชีงบประมาณรวมอยู่ในระบบบัญชีการเงินด้วย	6. ไม่จัดทำบัญชีงบประมาณรวมอยู่ในระบบบัญชีการเงิน

วัตถุประสงค์ในการจัดทำบัญชีของรัฐบาลแตกต่างกับธุรกิจเอกชน คือ การทำบัญชีของธุรกิจเอกชนต้องการทราบถึงผลการดำเนินงานในงวดบัญชีหนึ่ง ๆ กิจการมีผลกำไรหรือขาดทุนเท่าไร ส่วนวัตถุประสงค์หลักของการทำบัญชีรัฐบาลมิใช่เพื่อแสดงผลกำไรขาดทุน แต่เพื่อที่จะวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงานในการให้บริการแก่ประชาชนให้อยู่ภายในขอบเขตของกฎหมาย ดังนั้น เมื่อวัตถุประสงค์หลักต่างกันการจัดทำบัญชีของรัฐบาลจึงมีส่วนแตกต่างจากการทำบัญชีของธุรกิจเอกชนหลายประการ ดังนี้

1. ไม่มีการทำบัญชีกำไรขาดทุน เนื่องจากรัฐบาลจัดทำบัญชีรัฐบาลขึ้นมิได้ต้องการทราบผลกำไรจากการดำเนินงานเพื่อรัฐบาลมีหน้าที่ให้บริการแก่ประชาชน โดยมิได้หวังกำไรจากการให้บริการนั้น ๆ และรัฐบาลได้เงินจากประชาชนในรูปของการเก็บภาษีอากรมาใช้จ่ายในการให้บริการกลับไปยังประชาชน ซึ่งในเรื่องนี้ต่างกับองค์กรธุรกิจ การดำเนินงานเพื่อหากำไร จึงจำเป็นต้องทำบัญชีกำไรขาดทุนในแต่ละงวดบัญชีเพื่อวัดความสามารถในการดำเนินงาน

2. ไม่มีการบันทึกเกี่ยวกับสินทรัพย์สาธารณะในสมุดบัญชี เนื่องจากรัฐบาลได้จัดสร้างประมาณเป็นหมวดรายจ่าย ซึ่งเป็นรายจ่ายเพื่อดำเนินการและรายจ่ายเพื่อการลงทุนและควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณตามที่ได้จัดสรรมิได้มุ่งหวังผลการดำเนินงานที่เป็นกำไรขาดทุน จึงบันทึกสินทรัพย์สาธารณะเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน จึงไม่มีการบันทึกเกี่ยวกับสินทรัพย์สาธารณะในสมุดบัญชีคุณ แต่ธุรกิจเอกชนถือว่าการจ่ายเงินลงทุนในสินทรัพย์สาธารณะเพื่อต้องการให้ได้รับผลตอบแทนมากที่สุดภายในอายุการใช้งานของสินทรัพย์สาธารณะที่ลงทุน จึงได้บันทึกสินทรัพย์สาธารณะในสมุดบัญชีคุณให้ชัดเจน

3. ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สาธารณะในการจัดทำบัญชีของรัฐบาลไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาและไม่มีการลงบัญชีเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สาธารณะ ยกเว้นสินทรัพย์สาธารณะของกองทุนที่มีลักษณะการดำเนินงานเหมือนธุรกิจเอกชน เช่น กองทุนหมุนเวียน กองทุนตัวแทน กองทุนวิสาหกิจ หรือกองทุนสาธารณูปโภค สาเหตุที่รัฐบาลไม่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สาธารณะที่ใช้งานอยู่ก็คือ

ก. ในการก่อหนี้หรือการกู้ยืมจากรัฐบาล ไม่ต้องนำสินทรัพย์ไปคำนึงกัน ฉนั้นจึงไม่จำเป็นต้องตั้งบัญชีค่าเสื่อมราคาระยะสั้นมาหักจากกำไรทุนของสินทรัพย์ที่บันทึกไว้ ตั้งแต่ตอนได้มาเพื่อหมายลักษณะของสินทรัพย์

ก. ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สาธารณะเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายซึ่งจะนำไปหักหากกำไรขาดทุนในการดำเนินงาน แต่เนื่องจากบัญชีรัฐบาลไม่ได้ทำบัญชีกำไรขาดทุนจึงไม่จำเป็นต้องมีบัญชีค่าเสื่อมราคา

ก. สินทรัพย์สาธารณะของรัฐบาลมิได้ผลิตสินค้าหรือบริการออกจำหน่ายเพื่อหารายได้ ฉนั้นไม่จำเป็นต้องเฉลี่ยบัญชีสินทรัพย์สาธารณะเป็นค่าใช้จ่ายในรูปของค่าเสื่อมราคาระยะสั้น เพื่อหาผลการดำเนินงาน หลักการเปรียบเทียบรายได้กับรายจ่ายเพื่อหาผลการดำเนินงานจะต้องนำรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้มาเปรียบเทียบแต่สินทรัพย์สาธารณะมิได้ก่อให้เกิดรายได้มิใช่ในหน่วยงานเท่านั้น

ก. การขออนุมัติรายจ่ายตามงบประมาณนี้เป็นรายจ่ายที่จะต้องนำเงินไปใช้จ่ายตามโครงการแต่ค่าเสื่อมราคานี้เป็นเพียงรายจ่ายตามบัญชีเท่านั้น มิได้มีการจ่ายเงินออกไปจริง ฉะนั้นถ้าบันทึกค่าเสื่อมราคานี้เป็นรายจ่ายจะทำให้รายจ่ายตามบัญชีสูงกว่ารายจ่ายที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภาซึ่งจะทำให้เกิดความเข้าใจผิดว่ารัฐบาลจ่ายเงินเกินกว่างบประมาณที่ได้รับอนุมัติ

4. ไม่มีบัญชีส่วนของผู้เป็นเจ้าของ (Ownership Accounting)

การทำบัญชีรัฐบาลมีแต่บัญชีทุนแผ่นดิน (Unappropriated Surplus) ซึ่งเป็นบัญชีที่แสดงถึงรายได้สูงกว่ารายจ่ายสะสมจากปีก่อน ๆ จนถึงปีปัจจุบัน มิได้แยกแสดงเป็นบัญชีส่วนของเจ้าของทุน ไว้เนื่องจากรายได้ของรัฐได้มาจากการจัดเก็บภาษีจากประชาชนเพื่อนำไปใช้จ่ายให้บริการและอำนวยความสุขแก่ประชาชนโดยมิได้หวังกำไรและมิได้หวังจะนำเงินที่ลงทุนหรือใช้

จ่ายไปแล้วกลับคืน แต่ธุรกิจเอกชนหวังที่จะได้เงินที่ลงทุนไปแล้วกลับคืนเมื่อเลิกกิจการ ขณะนั้นบัญชีส่วนผู้เป็นเจ้าของจะประกอบด้วยทุนที่เขานำมาลง และเพิ่มด้วยกำไรที่หามาได้จากการดำเนินงานและลดลงด้วยยอดที่เข้าของถอนไป

5. มีการแยกบัญชีออกเป็นกองทุน (Fund Accounting)

เพื่อให้การใช้จ่ายเงินของรัฐบาลเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมายและถูกต้องตามวัตถุประสงค์ในการบริหารการเงินของรัฐบาล จึงมีการจัดตั้งกองทุนต่าง ๆ ขึ้นเพื่อให้การใช้จ่ายเงินแยกตามวัตถุประสงค์ของแต่ละกองทุน แต่ละกองทุนเป็นหน่วยงานอิสระทั้งทางการเงินและบัญชี มีการจัดทำบัญชีต่างหากชุดหนึ่งของตนเองซึ่งจะแสดงทั้งรายได้ รายจ่ายและทุนของกองทุนนั้น ๆ ซึ่งต่างกับองค์กรธุรกิจ ถึงแม้จะตั้งกองทุนไว้แต่ก็มิได้แยกบัญชีของกองทุนออกเป็นอิสระคงรวมอยู่ในบัญชีแยกประเภททั้งหมดขององค์กรธุรกิจนั้นเอง

6. มีการจัดทำบัญชีงบประมาณ (Budgetary Accounts)

เพื่อให้การใช้จ่ายเงินของรัฐบาลเป็นไปตามงบประมาณที่ได้จัดสรรจึงได้มีการบันทึกบัญชีงบประมาณในการควบคุม องค์กรธุรกิจเอกชนไม่มีการบันทึกบัญชีงบประมาณ มีแต่เพียงจัดทำงบประมาณขึ้นเพื่อควบคุมการใช้จ่ายเงินและเป็นแนวทางให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นเท่านั้น

ถึงแม้ว่าการทำบัญชีของรัฐบาลและการทำบัญชีของธุรกิจเอกชนจะแตกต่างกันทั้งวัตถุประสงค์และวิธีการทำบัญชีดังกล่าวแล้วก็ตามแต่ก็ยังมีบางส่วนที่เหมือนกันอยู่บ้าง ดังนี้

1. หลักการบันทึกบัญชี การบันทึกบัญชีที่นิยมใช้กันมีหลักเงินสด (Cash Basis) หลักเงินค้าง (Accrual Basis) และหลักผสม (Modified Cash Basis) ทั้งรัฐบาลและเอกชนอาจเลือกใช้หลักการบันทึกบัญชีทั้ง 3 หลักลงบัญชีได้ตามความเหมาะสม ส่วนใหญ่มักจะนิยมใช้หลักเงินค้างจะบันทึกรายรับรายจ่ายตามงวดระยะเวลาที่เกิดขึ้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการรับหรือจ่ายเงินสดไปจริงหรือไม่ แต่ถ้าใช้หลักเงินสดจะบันทึกรับและจ่ายต่อเมื่อมีการรับจ่ายตัวเงินสดจริง ส่วนหลักผสมหมายถึงรายรับจะลงบัญชีเมื่อได้รับตัวเงินจริง ส่วนรายจ่ายจะบันทึกเมื่อเกิดหนี้ ในการทำบัญชีของรัฐบาลมักทำตามหลักบัญชีเงินค้างเฉพาะรายการรับจ่ายที่สำคัญ ๆ เท่านั้น ส่วนรายรับเบ็ดเตล็ดเล็ก ๆ น้อย ๆ จะลงบัญชีต่อเมื่อได้รับจริงส่วนรายจ่ายค่าดูกอเบี้ยเงินกู้จะบันทึกเป็นรายจ่ายต่อเมื่อได้จ่ายเงินสดออกไปในปีงบประมาณนั้น ๆ ทั้ง ๆ ที่รายการดูกอเบี้ยเกิดขึ้นจริงตั้งแต่ปีงบประมาณที่มีการกู้เงินมา

2. ระบบบัญชีคู่ รัฐบาลและองค์กรธุรกิจเอกชนใช้ระบบบัญชีคู่เป็นหลักในการทำบัญชีเหมือนกัน เพราะระบบบัญชีคู่เป็นการลงบัญชีทั้งด้านเดบิตและเครดิตพร้อมกันในเวลาเดียวกัน ซึ่งทำให้สะดวกในการตรวจสอบหาข้อผิดพลาดในการลงบัญชีและสามารถจัดทำงบการเงินได้โดยครบถ้วน เพื่อแสดงให้เห็นรายรับ รายจ่าย ต้นทรัพย์ และหนี้สิน

3. เอกสารและสมุดบัญชี เอกสารรายละเอียดเกี่ยวกับรายการการเงินเพื่อประกอบการลงบัญชี มีความสำคัญและจำเป็นต้องใช้ในการบันทึกบัญชีเหมือนกันทั้งบัญชีของรัฐบาลและของธุรกิจเอกชน นอกจากนั้นยังมีการใช้สมุดบันทึกรายการขั้นต้นและขั้นปลายเหมือนกันด้วย

4. งบการเงิน การทำบัญชีของรัฐบาลและธุรกิจเอกชน ต่างก็ต้องจัดทำรายงานงบการเงินเหมือนกันเพื่อแสดงถึงการดำเนินงานของฐานะการเงิน นอกจากนั้นยังนำไปใช้วางแผนการจัดทำงบประมาณและควบคุมผลการดำเนินงานอีกด้วย ฉะนั้นจึงกล่าวได้ว่าการบัญชีซึ่งสรุปผลออกเป็นงบการเงินสามารถนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารงานให้ได้ผลดี ทั้งฝ่ายรัฐบาลและธุรกิจเอกชนได้เหมือน ๆ กัน

5. ระบบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นหน่วยงานหนึ่งที่ต้องเสนอรายงานการเงินต่อกรมบัญชีกลางและต้องจัดทำบัญชีเพื่อให้ได้รายงานการเงินที่ครบถ้วน สมบูรณ์ สามารถใช้ประโยชน์ได้ทั้งภายใน ภายนอกขององค์กร และผู้เกี่ยวข้องรวมทั้งรัฐบาลที่ต้องการทราบฐานะการเงินรวมทั้งประเทศซึ่งจำเป็นต้องมีหลักการและนโยบายบัญชีที่เหมือนกัน จึงกำหนดให้สอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ของกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง เพื่อให้การวางแผนงบบัญชีเป็นแนวเดียวกัน สามารถนำมาเปรียบเทียบและจัดทำงบการเงินรวมได้จึงได้นำเสนอระบบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่สามารถแสดงให้เห็นถึงความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการควบคุมการใช้จ่ายซึ่งเป็นผลจากการวิจัย ซึ่งระบบบัญชีนี้จะสะท้อนให้เห็นถึงระบบรวมของการบริหารจัดการทรัพยากรทั้งสิ้นที่อยู่ในความดูแลขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจจะมีความยุ่งยาก ซับซ้อนอยู่บ้าง เนื่องจากเป็นระบบบัญชีที่ใช้วิธีการบันทึกแบบเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) และสามารถนำผลจากการรายงานการเงินมาใช้ประโยชน์ในการวัดความคุ้มค่าของการลงทุนโดยคำนวณต้นทุนหน่วยผลงาน ซึ่งคุณวิจัยได้ทราบถึงความสำคัญของผลที่ได้รับที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารองค์กรและผู้ที่เกี่ยวข้องกับองค์กร และปัจจุบันองค์กรมีศักยภาพที่จะนำเทคโนโลยีมาปรับใช้กับวิธีการบันทึกบัญชีด้วยมือ (Manual)โดยการพัฒนาระบบสารสนเทศกับระบบการควบคุมการใช้จ่ายในด้านงบประมาณ พัสดุ บุคคล การเงิน และการบัญชีสำหรับองค์กรขนาดใหญ่ ส่วนองค์กรขนาดกลางและขนาดเล็กสามารถนำโปรแกรมสำเร็จรูปที่มีอยู่ เป็นจำนวนมากมาปรับใช้ได้ แต่อย่างไรก็ต การที่จะทำให้ระบบควบคุมการใช้จ่ายมีความน่าเชื่อถือ จะต้องมีการรับรองผลจากการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน และภายนอก โดยจะทำการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในของการปฏิบัติงานก่อนการตรวจสอบ ซึ่งได้กล่าวรายละเอียดไว้ในบทที่ 6

ดังนั้น เพื่อให้ระบบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปและตามวัตถุประสงค์ จึงได้แบ่งเนื้อหาให้สอดคล้องและสามารถปฏิบัติได้ออกเป็น 5 ส่วน ดังนี้

1. นโยบายบัญชี ให้รายละเอียดเกี่ยวกับหลักการบัญชีและนโยบายบัญชี โดยแบ่งเป็นนโยบายทั่วไป นโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของทุน รายได้ และค่าใช้จ่าย ตามลำดับ
2. ผังบัญชี ให้รายละเอียดเกี่ยวกับประเภทบัญชี รหัสบัญชี และชื่อบัญชีแยกประเภทพร้อมคำอธิบาย
3. เอกสาร สมุดบัญชี และรายงาน ให้รายละเอียดเกี่ยวกับเอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานและเอกสารประกอบในการบันทึกรายการบัญชี สมุดบันทึกรายการขั้นต้น ทะเบียนที่ใช้ในการควบคุมรายการทางบัญชี และรายงานการเงิน ตามลำดับ
4. การบันทึกรายการบัญชี ให้รายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการบันทึกรายการบัญชีในกรณีต่าง ๆ ตั้งแต่เริ่มต้นตั้งยอดบัญชีจนถึงปิดบัญชี เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี
5. การทำรายงานการเงิน ให้รายละเอียดเกี่ยวกับการจัดทำรายงานการเงิน

หลักการและนโยบายบัญชี

หลักการบัญชี หมายถึง แนวปฏิบัติในการรวบรวม จดบันทึก จำแนก สรุปผลและรายงานเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการเงินของกิจการ

นโยบายบัญชี หมายถึง มาตรฐานบัญชีเฉพาะเรื่องที่กิจการเลือกใช้ ซึ่งพิจารณาแล้วเห็นว่าเหมาะสมกับการนำไปใช้ในการบันทึกรับรู้รายการทางบัญชี และเปิดเผยข้อมูลในรายงานการเงินเพื่อแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควรและสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

1. นโยบายทั่วไปที่สำคัญ ประกอบด้วย
 - 1.1. ใช้วิธีการบัญชีคู่ (Double Entry) หมายถึง การกำหนดวิธีลงบัญชีสำหรับรายการที่เกิดขึ้น โดยจะลงบัญชีสองค้าน คือ เดบิตบัญชีหนึ่ง และเครดิตอีกบัญชีหนึ่ง ด้วยจำนวนเงินเท่ากัน
 - 1.2. ใช้หลักการบัญชีแบบเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) หมายถึงการบันทึกรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เมื่อมีรายได้หรือค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น ไม่ว่ารายการนั้นจะมีการรับหรือจ่ายเงินสดแล้วหรือไม่ก็ตาม

1.3. ใช้รอบระยะเวลาบัญชี (Accounting Period) ตามรอบปีงบประมาณ คือ เริ่มต้นวันที่ 1 ตุลาคม สิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน ของทุกปี กำหนดรอบระยะเวลาบัญชี 1 รอบ เท่ากับ 1 ปีงบประมาณ หรือ 12 เดือน

2. นโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ ประกอบด้วย

2.1. เงินสดหรือสินทรัพย์ที่เปรียบเสมือนเงินสด เช่น เช็ค ตัวแลกเงิน เป็นต้น ให้บันทึกตามมูลค่าที่ตราไว้

2.2. ลูกหนี้ บันทึกตามจำนวนเงินในสัญญาขึ้นในกรณีการยืมเงิน และตามจำนวนเงินที่ได้มีหลักฐานการแจ้งหนี้แก่บุคคลที่ได้ให้บริการไปแล้วอย่างชัดเจนแต่ยังไม่ได้รับชำระเงินยกเว้นภายใต้เงื่อนไขที่ดิน ภายนอกท้องที่ ภายน้ำ และภายน้ำที่ จะไม่บันทึกลูกหนี้ถึงแม้มีเงินเดือนที่ได้มาจากการจัดทำแผนที่ภายนอกเป็นเขตและรายละเอียดที่ได้แจ้งหนี้ก็ตาม เพราะในแจ้งหนี้ภายนี้ได้มาจากการจัดทำแผนที่ภายนอกเป็นเขตและรายละเอียดที่ได้แจ้งหนี้ชัดเจนและประเมินภายน้ำตามรายละเอียดของผู้ชำระภัย(แบบ กค.1)ที่ควรจัดเก็บในอัตราที่กำหนดในแต่ละท้องถิ่นนิใช่เป็นการให้บริการอย่างแท้จริง และจะมีผลกับคุณการคลังของท้องถิ่นที่ได้จัดทำไว้ตั้งแต่ต้นปี ถ้าบันทึกลูกหนี้ตามใบแจ้งหนี้ไว้สูงกว่าที่ได้รับจริงจะทำให้เกิดการขาดดุลทางการคลังและเป็นภาระในการตัดหนี้สูญ เนื่องจากการบังคับชำระภัยตามที่ประเมินยังไม่สามารถปฏิบัติได้จริง แต่จะบันทึกลูกหนี้ ณ วันถึงงวดตามจำนวนเงินในใบแจ้งหนี้ที่ยังไม่ได้รับชำระเงินเป็นทุนส่วนที่สำรองเพื่อการจัดเก็บ เพื่อประโยชน์ในการติดตามและเร่งรัดฝ่ายจัดเก็บรายได้และวิเคราะห์ถึงปัจจัยที่เกิดขึ้นตลอดปีภัยจากการย่างงานการเงิน

2.3. วัสดุคงเหลือ บันทึกวัสดุตามราคากันทุนที่ซื้อหรือได้มาเป็นสินทรัพย์และบันทึกวัสดุคงเหลือด้วยจำนวนที่ใช้วิธีตรวจนับเมื่อสิ้นงวด ¹⁷ (Periodic) ในราคาน้ำที่ซื้อครั้งหลังสุดผลต่างที่เกิดขึ้นถือเป็นวัสดุใช้ไป

2.4. ที่ดิน บันทึกตามราคานุที่ซื้อหรือราคานุที่ได้มาจากการซื้อหรือรับ~~ริจิคห์~~ห้าม
ราคประมิณของราชการ เว้นแต่ที่ดินที่เป็นที่ราชพัสดุไม่ต้องบันทึกบัญชีสินทรัพย์ แต่บันทึกความ
จำไว้เป็นหลักฐานในทะเบียนสินทรัพย์

¹⁷ วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าหรือวัสดุคงเหลือ มี 2 วิธี คือ

1. บันทึกแบบต่อเนื่อง (Perpetual) หมายถึง บันทึกยอดคงเหลือจำนวนและราคาน้ำหนึ่งต่อการเคลื่อนไหวของวัสดุทุกรายการ
2. บันทึกแบบตรวจนับ (Periodic) หมายถึง บันทึกยอดคงเหลือด้วยจำนวนที่ตรวจนับในวันถึงงวดในราคาน้ำหนึ่งต่อการเคลื่อนไหวของวัสดุทุกรายการ

2.5. อาคาร ยานพาหนะ ครุภัณฑ์และอุปกรณ์ บันทึกตามราคารื้อหรือราคากลุ่มที่ได้มาจากการซื้อหรือบริจาค ในกรณีที่ไม่อาจหาราคากลุ่มที่ได้มาในอดีตได้ ให้ตีราคาโดยใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ซึ่งหมายถึง มูลค่าที่สามารถนำไปซื้อขายแลกเปลี่ยนได้ และแสดงมูลค่าสุทธิหลังหักค่าเสื่อมราคางานในงบการเงิน ในกรณีที่ครุภัณฑ์และอุปกรณ์ที่มีราคาต่อหน่วยหรือต่อชุดไม่เกิน 5,000 บาท(ห้าพันบาทถ้วน) ให้บันทึกเป็นสินทรัพย์ในราคา 1 บาท เพื่อควบคุมครุภัณฑ์ส่วนที่เหลือให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในปีที่ซื้อ

2.6. รายจ่ายจ่ายล่วงหน้า บันทึกตามจำนวนเงินที่จ่ายจริงและบันทึกปรับปรุงตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามจำนวนเงินที่ได้ใช้ประโยชน์ในงวดนั้น ๆ

2.7 รายได้ค้างรับ บันทึกในจำนวนเงินตามสิทธิ์ควรจะได้รับในงวดนั้น

2.8 งานระหว่างทำ บันทึกในรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ประเภทนั้น เช่นที่ดิน:ค่าซื้อหรือแลกเปลี่ยนที่ดิน ค่าชดเชยกรรมสิทธิ์ที่ดิน ค่าชดเชยผลอาสิน ค่าเวนคืนที่ดิน ค่าจัดส่วนในที่ดิน ค่าคอมมิชันเพื่อปรับสภาพที่ดิน อาคารและสิ่งก่อสร้าง: ค่าติดตั้งระบบไฟฟ้า/ระบบประปาและอุปกรณ์ครึ่งแรก ค่าต่อเติมหรือตัดแบ่งอาคาร ค่าอุกเบนและค่าควบคุมงาน ค่าจ้างที่ปรึกษาซึ่งเกี่ยวกับสิ่งก่อสร้าง ครุภัณฑ์: ค่าใช้จ่ายในการออกของ ค่าธรรมเนียมL/Cในกรณีครุภัณฑ์ที่ซื้อจากต่างประเทศ เป็นต้น ตามจำนวนเงินที่จ่ายจริงในแต่ละงวดและบันทึกเป็นสินทรัพย์เมื่อมีการตรวจรับงวดสุดท้ายเรียบร้อยแล้ว

3. นโยบายบัญชีเกี่ยวกับหนี้สิน

3.1. เจ้าหนี้ บันทึกเมื่อได้ตรวจรับสินค้าหรือบริการจากผู้ขายหรือคู่สัญญาแล้ว แต่ยังไม่ได้ชำระเงินและสามารถระบุมูลค่าสินค้าและบริการนั้นได้ชัดเจน ถูกต้อง

3.2. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย บันทึกตามจำนวนเงินที่ได้รับบริการแล้วและคาดว่าจะจ่ายในงวดนั้น

3.3 รายได้รับล่วงหน้า บันทึกตามจำนวนเงินที่ได้รับจริง และบันทึกปรับปรุงเป็นรายได้ตามจำนวนเงินที่ได้ให้บริการตามภาระผูกพันในงวดนั้น ๆ

4. นโยบายบัญชีส่วนของทุน

4.1 บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างสินทรัพย์และหนี้สินของปีก่อนเริ่มต้นระบบบัญชีใหม่เป็นทุนประจำเดิมซึ่งจะคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงเมื่อมีการประเมินราคางานทุกครั้งแล้ว หรือลดลงเนื่องจากการจัดสรรเงินทุนสำรอง

4.2 บันทึกผลการดำเนินงานแต่ละปีเป็นทุนสะสม ซึ่งจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นหรือลดลงเนื่องจากการจัดสรรเงินทุนสำรอง

4.3 ทุนสำรองเป็นส่วนของทุนที่ได้มาจากการทุนสะสมและทุนประเดิม นำมาจัดสรรให้เกิดประโยชน์แก่ห้องถินในด้านต่าง ๆ ตามที่ได้รับอนุมัติจากสภากองถินซึ่งได้มาจากการวิเคราะห์งบการเงินจากอัตราส่วนทางการเงิน¹⁸ ดังนี้

4.4 บันทึกสินทรัพย์ถาวรที่ได้รับจากการบริจาคเป็นส่วนเกินทุนจากการบริจาคซึ่งจะมียอดคงตามค่าเสื่อมราคาเนื่องจากการใช้สินทรัพย์ที่ได้รับจากการบริจาคนั้น

5. นโยบายบัญชีเกี่ยวกับรายได้

5.1. รายได้จากการเงินอุดหนุนทั่วไป หรือ เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ บันทึกรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินจากคลัง เว้นแต่ในสิ้นปีงบประมาณจะบันทึกรับรู้รายได้ตามภาระที่ตั้งเบิกจากคลัง

5.2. รายได้ค่าภาระ บันทึกรับรู้รายได้ตามจำนวนเงินที่ได้รับจริงเป็นแบบเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) จากหลักฐานการแจ้งหนี้ที่ฝ่ายจัดเก็บได้ทำการประเมินรายละเอียดของผู้ชำระภาระ (แบบ กค.1) และเปรียบเทียบรายได้ที่จัดเก็บได้จริงกับที่ได้ประเมินไว้ ณ วันสิ้นงวด เพื่อแสดงให้เห็นถึงความสามารถของผู้จัดเก็บในแต่ละปี

5.3. รายได้จากการบริจาค บันทึกรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงิน หรือได้รับวัสดุสิ่งของ

5.4. รายได้ตามสัญญาหรือข้อผูกพัน บันทึกรับรู้รายได้เมื่อได้ให้บริการตามสัญญา หรือหลักฐานการแจ้งหนี้

5.5. รายได้อื่น บันทึกรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงิน หรือเมื่อมีสิทธิเรียกร้องที่สามารถคำนวณเงินได้อย่างชัดเจนและถูกต้อง

6. นโยบายบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย

6.1. บันทึกรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อได้จ่ายเงินเป็นค่าสินค้าหรือบริการ หรือเมื่อได้รับหรือได้ใช้สินค้าหรือบริการแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน โดยยังไม่ได้จ่ายเงิน หรือเมื่อได้จ่ายเงินเพื่อดำเนินงานตามขอบเขตภารกิจแล้ว หรือเมื่อต้องจ่ายตามสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้ หรือผู้มีสิทธิและสามารถระบุวงเงินได้ถูกต้องแล้ว

6.2. บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร ในข้อ 2.5 ด้วยวิธีเส้นตรง¹⁹ (Straight line Method) ตามอัตรากำไร คิดเป็นเดือนถ้าก่อนวันที่ 15 ของเดือนให้คิดเดือน หลังวันที่ 15

¹⁸ การวิเคราะห์งบการเงินจากอัตราส่วนทางการเงิน (Financial Ratio Analysis) การวิเคราะห์อัตราส่วนมักจะเป็นจุดเริ่มต้นของการรวมข้อมูลโดยนักวิเคราะห์และอาจจะจัดจำแนกอัตราส่วนเพิ่มการวิเคราะห์ออกได้ ดังนี้

1. อัตราส่วนสภาพคล่อง (Liquidity Ratios) - วัดความสามารถในการชำระหนี้สินหมุนเวียนขององค์กร
2. อัตราส่วนกิจกรรม (Activity Ratios) - วัดสมรรถภาพการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินขององค์กร
3. อัตราส่วนกำไร (Profitability Ratios) - วัดระดับความสามารถสร้างกำไรหรือความสามารถล้มเหลวขององค์กรที่กระทำใน่วงเวลาหนึ่ง
4. อัตราส่วนคุ้มกัน (Coverage Ratios) - วัดระดับความคุ้มกันสำหรับหนี้สินระยะยาวและส่วนของทุน

¹⁹ การคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร มีวิธีคิดได้หลายวิธี ดังนี้

ของเดือนให้กิดในเดือนถัดไป) ที่คาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้นได้อย่างคุ้มค่าและมีประสิทธิภาพ โดยไม่มีราคาซาก (ราคาซาก = 0) แต่คงเหลือราคามาบัญชีในปีสุดท้ายไว้จำนวน 1 บาท (หนึ่งบาท) เพื่อความคุ้มราภัยการสินทรัพย์เหล่านั้น

6.3 บันทึกหนี้สูญ สำหรับลูกหนี้ค่าภายในที่เกิดขึ้นในปีงบประมาณปัจจุบัน บันทึกเป็นหนี้สูญ ถ้าเป็นลูกหนี้ค่าภายในที่เกิดขึ้นในปีก่อนบันทึกในบัญชีทุนสะสม รายได้ที่ผ่านกระบวนการทางกฎหมายและคดีถึงที่สุดแล้ว โดยได้รับอนุมัติจากสภากองค์กรให้ตัดเป็นหนี้สูญ สำหรับลูกหนี้ค่าภายในรายที่กำลังดำเนินการตามกฎหมาย ให้บันทึกบัญชีเป็นหนี้สัมภาระสูญ

6.4 บันทึกวัสดุใช้ไป เมื่อมีการตรวจนับวัสดุคงเหลือตามทะเบียนพัสดุ ด้วยราคาน้ำหนึ่งครั้งหลังสุด

ผังบัญชี (Chart of Account)

1. ผังบัญชี²⁰ คือแผนผังแสดงรายการของระบบบัญชีขององค์กร ประกอบด้วย รายการชื่อบัญชีพร้อมด้วยรหัสบัญชีทั้งหมด โดยจำแนกเป็นหมวดหมู่และจัดเรียงอย่างเป็นระเบียบ เพื่อความสะดวกในการจัดทำงบการเงินและรายงานแสดงรายละเอียดทางการเงิน การจำแนกประเภทบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นไปตามลักษณะระบบบัญชีมาตรฐานสากลที่มีการแสดงรายการในงบการเงินต่างๆ โดยแบ่งออกเป็น 5 ประเภท ดังนี้

1. ประเภทสินทรัพย์
2. ประเภทหนี้สิน
3. ประเภทส่วนของทุน
4. ประเภทรายได้
5. ประเภทค่าใช้จ่าย

1. วิธีเส้นตรง (Straight-line Method) เป็นวิธีที่ง่ายที่สุดหมายถึงการตัดเส้นตรงที่เชื่อมต่อ
2. วิธีชั่วโมงทำงาน (Working-hours Method) เหมาะสำหรับสินทรัพย์ที่มีการใช้งานเป็นชั่วโมง เช่น เครื่องจักร
3. วิธีคำนวณผลผลิต (Productive-output Method) เหมาะสำหรับสินทรัพย์ที่สามารถคำนวณเป็นผลผลิตได้อย่างแน่นอน เช่น เครื่องจักรที่ผลิตสินค้า
4. วิธีลดลงทุกปี (Reducing-charge Method) วิธีนี้ถือว่าสินทรัพย์ที่มีการใช้งานลดลงในอัตราสูง กว่าปีต่อ ๆ ไป

²⁰ ระบบงบประมาณและระบบบัญชี ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โครงการพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารการเงินการคลังท้องถิ่นสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

2. การกำหนดรหัสบัญชี หมายถึงการกำหนดตัวเลขหรือตัวอักษรแทนชื่อบัญชีต่างๆ ตามหมวดหมู่ที่ได้จัดกลุ่มประเภทไว้แล้ว โดยคำนึงถึงประโยชน์ของการให้รหัสบัญชี คือ

- 1) เพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการค้นหา
- 2) เพื่อใช้ในการอ้างอิง หรือใช้เรียกแทนชื่อบัญชีต่างๆ
- 3) ง่ายต่อการใช้งาน และการพัฒนาระบบงานเป็นระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

การกำหนดรหัสบัญชีขององค์กรปกรองส่วนท้องถิ่นนี้กำหนดโดยให้สอดคล้องกับการจัดทำผังบัญชี ซึ่งตามผังบัญชีนี้กำหนดการให้รหัสตัวเลขเป็นช่วง²¹ โดยใช้ตัวเลข 6 ตำแหน่ง (xxxxxx)

ตำแหน่งที่ 1-2 (xxxxxx) ใช้แทนประเภทของบัญชีหลักและบัญชีรอง เช่น 11 หมายถึง ประเภทสินทรัพย์หมุนเวียน 21 ประเภทนี้สินหมุนเวียน เป็นต้น

ตำแหน่งที่ 3-6 (xxxxxx) ใช้แทนหมวดบัญชีหลักและบัญชีย่อย เช่น 1000 บัญชีเงินสด 2000 บัญชีเงินฝากธนาคาร เป็นต้น

โครงสร้างผังบัญชีขององค์กรปกรองส่วนท้องถิ่น

รหัสบัญชี	ชื่อบัญชี
100000	สินทรัพย์
110000	สินทรัพย์หมุนเวียน
111000	เงินสด
112000	เงินฝากธนาคาร
120000	สินทรัพย์ค่าวาระ
130000	สินทรัพย์อื่น
200000	หนี้สิน
210000	หนี้สินหมุนเวียน
300000	ส่วนของทุน

²¹ รหัสบัญชีขึ้นอยู่กับความจำเป็นและเหมาะสมตามลักษณะการใช้งาน จัดแบ่งได้ 5 ลักษณะ ดังนี้

1. รหัสตัวเลขธรรมชาติ (Numerical codes)
 - 1.1 รหัสตัวเลขเรียงตามลำดับ (Sequence numerical codes)
 - 1.2 รหัสตัวเลขเป็นช่วง (Block numerical codes)
2. รหัสตัวเลขทศนิยม (Decimal codes)
3. รหัสแบบกลุ่ม (Group numerical codes)
4. รหัสตัวเลขหรือตัวอักษร (Numerical or alphabetical codes)
5. รหัสตัวเลขและตัวอักษร (Numerical sequence preceded by an alphabet reference)

310000	ทุนประเดิม
320000	ทุนสะสม
400000	รายได้
500000	ค่าใช้จ่าย

จะเห็นได้ว่าผังบัญชีเป็นส่วนหนึ่งที่จะทำให้ระบบบัญชีขององค์กรมีความครบถ้วน สมบูรณ์ และสามารถนำมาใช้ในการบันทึกบัญชีได้ง่าย และถูกต้องตรงกัน โดยเฉพาะการบันทึกบัญชีด้วยระบบสารสนเทศยิ่งมีความจำเป็นอย่างมาก จึงต้องมีการกำหนดผังบัญชีให้สอดคล้องกับการบันทึกบัญชีที่จะให้ได้รายงานตามที่องค์กรต้องการ และเพื่อให้สามารถใช้ประโยชน์ในการคำนวณต้นทุน หน่วยผลงาน จึงต้องกำหนดรหัสผลงานให้ชัดเจนและสอดคล้องกับงบประมาณ ดังนั้น ผังบัญชีจึงแบ่งรหัสเป็น 2 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่ 1 รหัสผลงาน เช่น รหัสแผนงาน รหัสหน่วยงาน รหัสงาน/โครงการ รหัสกิจกรรม เป็นต้น

กลุ่มที่ 2 รหัสบัญชี ตามที่กำหนดไว้ 6 ตำแหน่ง ดังกล่าวด้วย

เอกสาร สมุดบัญชี และรายงาน

1. เอกสาร ได้แก่ หลักฐานต่าง ๆ ที่แสดงว่ามีการรับหรือจ่ายเงินเกิดขึ้น การบันทึกการรับหรือจ่ายเงินในสมุดบัญชีทุก ๆ รายการ จะต้องมีเอกสารประกอบเสมอ เอกสารในการบันทึกการบัญชีจะประกอบด้วยเอกสารอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

1.1 ถูกเบิกเงิน เป็นหลักฐานการรับเงินงบประมาณจากรัฐบาลประเภทเงินอุดหนุนทั่วไป และ เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ ที่เบิกจากสำนักการคลัง

1.2 ใบเสร็จรับเงิน ใบนำส่งเงิน เป็นหลักฐานการรับเงิน รายได้ หรือรายรับอื่น

1.3 คู่บันใบนำฝากธนาคาร สมุดคู่ฝาก เป็นหลักฐานการนำเงินฝากธนาคาร

1.4 ใบสำคัญจ่ายเงิน ต้นข้อเช็คสั่งจ่าย เป็นหลักฐานการจ่ายเงินออกจากบัญชีเงินฝากธนาคาร

1.5 ใบแจ้งการหักบัญชี และใบแจ้งการเข้าบัญชีของธนาคาร เป็นหลักฐานการโอนเงินฝากบัญชีจากบัญชีหนึ่งไปอีกบัญชีหนึ่ง

1.6 ใบสำคัญทั่วไป เป็นหลักฐานประกอบรายการบัญชีที่ไม่เกี่ยวกับเงินสดหรือเงินฝากธนาคาร หรือกรณีไม่มีหลักฐานตามข้อ 1.1 – 1.5 เช่น การเบิกบัญชี การปรับปรุงบัญชี การปิดบัญชี เป็นต้น

2. สมุดบัญชี ประกอบด้วย

2.1 สมุดบันทึกรายการขันตัน เป็นสมุดบัญชีที่ใช้บันทึกรายการรับหรือจ่ายเงินเรียงตามลำดับก่อนหลังของรายการที่เกิดขึ้นจากเอกสารต่างๆ ก่อนที่จะผ่านรายการไปบันทึกรายการในสมุดบันทึกรายการขันปลาย สมุดบันทึกรายการขันตัน มีดังนี้

2.1.1 สมุดเงินสดรับ บันทึกเกี่ยวกับการรับเงินทุกประเภทตามใบสำคัญรับเป็นการควบคุมเงินสด เงินฝากธนาคาร และรายได้ตามหมวดรายได้หลัก เช่น หมวดเงินอุดหนุน ค่าภาษี ค่าธรรมเนียม เป็นต้น

2.1.2 สมุดเงินสดจ่าย บันทึกเกี่ยวกับการจ่ายเงินทุกประเภทตามใบสำคัญจ่ายเป็นการควบคุมเงินสด เงินฝากธนาคาร และค่าใช้จ่ายตามหมวดรายจ่ายหลัก เช่น หมวดเงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ ค่าครุภัณฑ์(กรณีซื้อเป็นเงินสด) เป็นต้น

2.1.3 สมุดรายวันซื้อ บันทึกเกี่ยวกับการซื้อพัสดุทุกประเภทที่เป็นเงินเชื่อตามใบตรวจรับของ/งาน เป็นการควบคุมเจ้าหนี้ (เจ้าหนี้ค่าวัสดุ เจ้าหนี้ค่าครุภัณฑ์ เจ้าหนี้สิ่งก่อสร้าง) และพัสดุ(ค่าวัสดุ ค่าครุภัณฑ์ ค่าสิ่งก่อสร้าง)

2.1.4 สมุดรายวันขาย บันทึกเกี่ยวกับการขายผลผลิตด้านสารเคมีปโภคตามใบแจ้งหนี้ เป็นการควบคุมลูกหนี้(ลูกหนี้ค่าน้ำประปา)และรายได้(รายได้ค่าน้ำประปา)

2.1.5 สมุดรายวันทั่วไป (ใบสำคัญทั่วไป) บันทึกเกี่ยวกับลูกหนี้ค่าภาษี รายการเปิดบัญชี รายการปรับปรุง รายการปิดบัญชี และรายการอื่นที่ไม่สามารถบันทึกในสมุดรายวันตั้งแต่ 2.1.1 – 2.1.4 ได้

2.2 สมุดบันทึกรายการขันปลาย เป็นสมุดบัญชีที่ใช้บันทึกรายการรับจ่ายเงินหรือรายการอื่นที่เกิดขึ้น ไว้เป็นหมวดหมู่จากสมุดบันทึกรายการขันตัน โดยแยกตามลักษณะของการรับจ่ายแต่ละประเภท เพื่อให้ทราบรายการเคลื่อนไหวของบัญชีแต่ละประเภท สมุดบันทึกรายการขันปลาย มีดังนี้

2.2.1 บัญชีแยกประเภททั่วไป ใช้บันทึกผ่านรายการจากสมุดรายรากฐานต้นที่แสดงบัญชีหลักตามหมวดรายได้และค่าใช้จ่ายมาบัญชีประเภทบัญชีอย่างที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดในผังบัญชี โดยมียอดคุณบัญชี คือ

- บัญชีประเภทสินทรัพย์ ยอดคุณเดบิต
- บัญชีประเภทหนี้สิน ยอดคุณเครดิต
- บัญชีประเภทส่วนของทุน ยอดคุณเครดิต
- บัญชีประเภทรายได้ ยอดคุณเครดิต
- บัญชีประเภทค่าใช้จ่าย ยอดคุณเดบิต

2.2.2 ทะเบียน ใช้บันทึกรายละเอียดย่อของบัญชีหลักตามข้อ 2.2.1 และรายละเอียดทางการเงิน ดังนี้

2.2.2.1 ทะเบียนคุณเงินสดย่อ ใช้บันทึกคุมการรับ-จ่ายเงินสดย่อ เพื่อนำเอกสารหลักฐานที่จ่ายแล้วไปเบิกชดเชยให้ครบตามวงเงินสดย่อที่กำหนด

2.2.2.2 ทะเบียนคุณเงินฝากธนาคาร ใช้บันทึกการนำเงินฝากธนาคารตามใบนำฝาก และการถอนเงินจากธนาคารตามเลขที่เช็คที่สั่งจ่าย

2.2.2.3 ทะเบียนคุณเช็ค ใช้บันทึกเช็คที่สั่งจ่ายเรียงตามลำดับเลขที่เช็ค

2.2.2.4 ทะเบียนคุณสินทรัพย์ถาวร ใช้บันทึกแยกตามประเภทสินทรัพย์ถาวร วันที่ได้มา(วันที่ตรวจรับ/จ้าง หรือวันที่เริ่มใช้งาน) ราคานุน(จำนวนเงินที่จ่ายไปทั้งสิ้นในการได้มาซึ่งสินทรัพย์ถาวร) อายุการใช้งาน อัตราค่าเสื่อมราคา วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา(ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด)

2.2.2.5 ทะเบียนคุณเจ้าหนี้ ใช้บันทึกแยกตามประเภทเจ้าหนี้รายตัว

2.2.2.6 ทะเบียนคุณลูกหนี้ ใช้บันทึกแยกตามประเภทลูกหนี้รายตัว สำหรับลูกหนี้ภาษีโรงเรือนและที่ดินใช้ตามแบบที่กำหนด

3. รายงานการเงิน เป็นรายงานสรุปผลการบันทึกบัญชีที่แสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินขององค์กร

3.1 รายงานการเงินและบัญชีประจำวัน ประกอบด้วย

3.1.1. รายงานเงินคงเหลือประจำวัน แสดงยอดตามจำนวนเงินคงเหลือแยกประเภทของเงิน เช่น ธนาบัตร เหรียญ ธนาณัติ ตัวเงิน เป็นต้นและมีกรรมการตรวจสอบ

3.1.2. บัญชีเงินสด แสดงยอดคงเหลือของเงินสดรับ - เงินสดจ่าย ในแต่ละวันเพื่อเป็นการสอบยันกับยอดเงินในรายงานเงินคงเหลือประจำวัน

3.2 รายงานการเงินประจำเดือน/ปี ประกอบด้วย

3.2.1 งบกระแสเงินสด แสดงรายการเงินสดที่ได้รับเข้ามา(Cash inflows) เงินสดที่จ่ายออกไป (Cash outflows) และเงินสดเปลี่ยนแปลงสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (ได้แก่ รายการที่เกี่ยวกับการรับเงินจากการเก็บค่าภัยโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ค่าธรรมเนียม และการจ่ายเงินในค่าใช้จ่ายดำเนินการ คือ เงินเดือนค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค และค่าใช้จ่ายอื่น) กิจกรรมลงทุน(ได้แก่ รายการที่เกี่ยวกับการรับชำระคืนเงินต้นจากพันธบัตร/ตัวเงินรับ รับเงินจากการจำหน่ายครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง และการจ่ายเงินซื้อพันธบัตร/ตัวเงินรับ จ่ายเงินซื้อครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง) และกิจกรรมจัดหารเงิน(ได้แก่ รายการที่เกี่ยวกับการรับเงินจากเงินอุดหนุน เงินบริจาค เงินกู้ยืม ดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืม ผลตอบแทนจากการลงทุน และการจ่ายเงินคืนเงินกู้ จ่ายดอกเบี้ยจากการกู้ยืม) ขององค์กร ในระหว่างงบัญชีหนึ่ง โดยการรวมยอดเงินสดยกมาต้นงวดกับเงินสดคงเหลือปลายงวด

3.2.2 งบประมาณยอดเงินฝากธนาคาร แสดงรายการที่ทำให้ยอดเงินฝากธนาคารตามบัญชีกับยอดเงินฝากธนาคารตามใบแจ้งยอดธนาคาร เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของเงินฝากธนาคาร

3.2.3 งบรายได้และค่าใช้จ่าย แสดงการเปลี่ยนเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายในงวดเวลาหนึ่งเพื่อให้ทราบถึงผลการดำเนินงานขององค์กร

3.2.4 งบดุล แสดงรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของทุน ณ วันที่ ที่ระบุ เพื่อให้ทราบฐานการเงินขององค์กร

3.2.5 งบรายได้และค่าใช้จ่าย แสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงสำหรับงวดใดงวดหนึ่ง เพื่อให้ทราบผลการดำเนินงานขององค์กร

การบันทึกบัญชี

การบันทึกบัญชีขององค์กรปกติจะส่วนท้องถิ่นที่เสนอจะสอดคล้องกับนโยบายบัญชี คือ ใช้วิธีการบัญชีคู่ (Double Entry) ใช้หลักการบัญชีแบบเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ใช้รอบระยะเวลาบัญชี (Accounting Period) ตามรอบปีงบประมาณ ซึ่งโดยปกติต้องมีการตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่ได้จากการพัสดุ งานบุคคล งานการเงินให้ครบถ้วนถูกต้องก่อนบันทึกบัญชีในสมุดรายรับ-จ่าย แล้วผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทและทะเบียนที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

เริ่มต้นงวดบัญชี

1. บันทึกรายการเปิดบัญชี

บันทึกรายการเปิดบัญชีสินทรัพย์ บัญชีหนี้สิน และบัญชีเงินสะพัด จากงบแสดงฐานะการเงินของปีก่อน โดยใช้ชื่อบัญชีทุนประเดิมแทนบัญชีเงินสะพัดเพื่อให้ทราบถึงภาพรวมขององค์กร ประกอบส่วนห้องถินในวันเริ่มต้นของการใช้ระบบใหม่ บันทึกในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีสินทรัพย์ประจำหน้า xxx

เครดิต บัญชีหนี้สินประจำหน้า xxx

บัญชีทุนประเดิม (เงินสะพัดเดิมที่สามารถนำมาใช้ได้) xxx

2. สำรวจสินทรัพย์และหนี้สินของปีก่อน

เมื่อเริ่มปฏิบัติตามระบบบัญชีที่ใช้เกณฑ์คงค้างให้สำรวจสินทรัพย์และหนี้สินของปีก่อน แล้วบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ถ้ามีผลต่างเกิดขึ้นให้ถือเป็นทุนประเดิม ดังนี้

2.1 สำรวจรายชื่อลูกหนี้ภายในปีก่อน ตามรายละเอียดการประเมินภัยปีก่อน (ซึ่งจะข้อนหลังกี่ปีขึ้นอยู่กับนโยบายขององค์กรประกอบส่วนห้องถิน อาจจะเป็น 5-10 ปี) แล้วบันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีลูกหนี้ภายในปีก่อน xxx

เครดิต บัญชีทุนประเดิม (เงินสะพัดเดิมที่ไม่สามารถนำมาใช้ได้) xxx

2.2 สำรวจรายได้ที่จะต้องได้รับตามสัญญาหรือข้อผูกพันที่มีอยู่ของปีก่อนเป็นจำนวนเท่าใดบันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีรายได้คงรับ xxx

เครดิต บัญชีทุนประเดิม xxx

2.3 สำรวจเงินอุดหนุนเฉพาะกิจที่ยังไม่ได้เบิกจ่ายในปีก่อนบันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีเงินอุดหนุนเฉพาะกิจฝากจังหวัด xxx

เครดิต บัญชีเงินอุดหนุนเฉพาะกิจคงจ่าย xxx

2.4 สำรวจค่าใช้จ่ายที่ยังไม่ได้จ่ายแต่ได้มีการผูกพันไว้แล้วตามสัญญาหรือข้อผูกพันที่มีอยู่ในปีก่อน บันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีทุนประเดิม xxx

เครดิต บัญชีรายจ่ายคงจ่าย xxx

2.5 สำรวจสินทรัพย์ตามจำนวนในทะเบียนพัสดุ กรณีวัสดุใช้วิธีการบันทึกแบบ
ตรวจนับเมื่อสิ้นงวด(Periodic)และใช้ราคากลางที่ซื้อครั้งสุดท้าย กรณีครุภัณฑ์ ที่ดิน สิ่งก่อสร้างใช้ราคากลางที่ซื้อคราวที่ได้รับอนุมัติจากผลการประเมินราคากลาง²² แล้ว บันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีวัสดุ/ครุภัณฑ์/ที่ดินสิ่งก่อสร้างตามประเภทนั้น xxx

เครดิต บัญชีทุนประเดิม xxx

เครดิต บัญชีส่วนเกินทุนจากการบริจาค (ได้มาจากการบริจาค) xxx

2.6 การถือหุ้นในโรงพิมพ์ส่วนท้องถิ่น บันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีเงินลงทุนระยะยาว xxx

เครดิต บัญชีทุนประเดิม xxx

2.7 ถ้ามีเงินเหลือจ่ายที่ได้เบิกตัดปี บันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีรายจ่ายค้างจ่าย xxx

เครดิตบัญชีทุนประเดิม xxx

²² ขั้นตอนการสำรวจและประเมินราคางานสินทรัพย์สาธารณะ (กรณีดำเนินการเอง)

1. แต่งตั้งกรรมการสำรวจและประเมินราคางานสินทรัพย์สาธารณะ
2. จัดทำรายการสินทรัพย์แยกเป็นประเภท หมวดหมู่ แต่ละหน่วยงาน ตามทะเบียนพัสดุในจำนวน และราคางานสินทรัพย์ที่ได้มา
3. สำรวจและประเมินสภาพสินทรัพย์ในวันสำรวจและกำหนดอายุการใช้งานคงเหลือของสินทรัพย์
4. คำนวณหาราคาตามบัญชี ณ วันสำรวจ (ราคากลางสินทรัพย์ – ค่าเสื่อมราคากลาง) ในสินทรัพย์ทุกรายการ
5. สรุปราคาสินทรัพย์จากการเปรียบเทียบและวิเคราะห์ความเหมาะสม ระหว่าง ข้อ 2 และ ข้อ 3 กับ ราคายุติธรรม
6. นำผลสรุปเสนอสภากองค์กรเพื่ออนุมัติ

ระหว่างงวดบัญชี

3. รับเงินอุดหนุนทั่วไปจากรัฐบาล

3.1 ได้รับเงินจากสำนักงานคลังจังหวัดหรือสำนักงานคลังจังหวัด ณ อำเภอ โดยการโอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในสมุดคู่ฝากคลังจังหวัด (Pass Book) บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินฝากคลังจังหวัด xxx

เครดิต บัญชีรายได้เงินอุดหนุนทั่วไป xxx

3.2 เมื่อคลังจังหวัดโอนเงินฝากคลังจังหวัดนำฝากธนาคารเพื่อนำไปใช้จ่ายตามงบประมาณที่กำหนด บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากคลังจังหวัด xxx

4. การรับเงินรายได้ค่าภาษี

4.1 ได้รับชำระเงินค่าภาษีตามใบประเมินภาษีที่ไม่มีส่วนลดค่าภาษีและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร xxx

เครดิต บัญชีรายได้ค่าภาษีประเภทน้ำดื่ม(ปีปัจจุบัน) xxx

เครดิต บัญชีลูกหนี้ภาษีประเภทน้ำดื่ม(ปีก่อน) xxx

4.2 ได้รับชำระเงินค่าภาษีนำรุงท้องที่ตามใบประเมินภาษีที่มีส่วนลดค่าภาษีและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร(100%) xxx

เครดิต บัญชีรายได้ค่าภาษีนำรุงท้องที่(ปีปัจจุบัน95%) xxx

บัญชีลูกหนี้ภาษีนำรุงท้องที่(ปีก่อน95%) xxx

บัญชีเงินรับฝาก(5%) xxx

4.3 เมื่อได้รับอนุมัติให้ลูกหนี้ภาษีเป็นหนี้สูญ หลังจากได้ผ่านกระบวนการทางกฎหมาย และคดีถึงที่สุดแล้ว บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีทุนประเดิม (ปีก่อนที่เริ่มต้นระบบ) xxx

บัญชีทุนสะสม (ตั้งแต่ปีที่เริ่มต้นระบบ) xxx

เครดิต บัญชีลูกหนี้ภาษีประเภทน้ำดื่มปีงบประมาณ xxx

1.4 เมื่อคาดว่าจะมีหนี้สูญเกิดขึ้นและอยู่ในระหว่างการดำเนินการตามกฎหมาย บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีหนี้ส่งสัมภาระสูญ(ปีปัจจุบัน)	xxx
บัญชีทุนประจำ (ปีก่อนที่เริ่มต้นระบบ)	xxx
บัญชีทุนสะสม(ตั้งแต่ปีที่เริ่มต้นระบบ)	xxx
เครดิต บัญชีค่าเผื่อหนี้ส่งสัมภาระสูญ	xxx

5. การรับเงินรายได้ตามสัญญาหรือข้อผูกพัน

5.1 ส่งใบเรียกเก็บเงินรายได้ตามสัญญาหรือข้อผูกพัน บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีรายได้ค้างรับปีปัจจุบัน	xxx
เครดิตบัญชีรายได้ตามประเภทที่ได้รับ	xxx
5.2 ได้รับชำระเงินตามข้อ 5.1 บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย	
เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร	xxx

เครดิตบัญชีรายได้ค้างรับปีก่อน/ปีปัจจุบัน

6. การรับเงินรายได้อื่น

6.1 ได้รับชำระเงินจากรายได้อื่น บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร

xxx

เครดิต บัญชีรายได้ตามประเภทที่ได้รับ

xxx

6.2 ได้รับชำระเงินจากรายได้ประเภทอื่นที่มีกฎหมายหรือระเบียบกำหนดให้กันเงินไว้เป็นค่าใช้จ่ายบางส่วน บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร

xxx

เครดิตบัญชีรายได้ตามประเภทที่ได้รับ

xxx

บัญชีเงินรับฝาก-ค่าใช้จ่ายที่กำหนด

xxx

6.3 เมื่อจ่ายเงินที่กันไว้ตามที่ได้รับจากข้อ 6.2 เป็นค่าใช้จ่ายที่กำหนดตามกฎหมายหรือระเบียบ บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเงินรับฝาก-ค่าใช้จ่ายที่กำหนด

xxx

เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (ถ้ามี)

xxx

6.4 เมื่อนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายส่งสรรพารตามกฎหมายภายใน 7 วัน ของเดือนถัดไป บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

xxx

เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

7. การรับบริจาก

7.1 กรณีรับบริจากเป็นเงินสด บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร xxx

เครดิต บัญชีรายได้จากการบริจาก xxx

7.2 กรณีรับบริจากเป็นวัสดุ ครุภัณฑ์ สิ่งก่อสร้าง บันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีวัสดุ ครุภัณฑ์ สิ่งก่อสร้าง xxx

เครดิต บัญชีส่วนเกินทุนจากการบริจาก xxx

8. การนำเงินสดฝากธนาคาร

เมื่อนำเงินสดที่ได้รับในแต่ละวันนำฝากธนาคาร บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

เครดิต บัญชีเงินสด xxx

ถ้าไม่สามารถนำเงินสดฝากธนาคาร ได้ทันในวันนั้น ให้แสดงรายละเอียดเงินคงเหลือในรายงานเงินคงเหลือประจำวัน โดยผ่านกรรมการตรวจนับก่อนนำเก็บเข้าตู้เซฟ การจ่ายเงินให้จ่ายเป็นเช็คหรือรับบุญชื่อผู้ถือ และให้ใช้ระบบเงินสดย่อยในการจ่ายเงินที่จำเป็นภายในวงเงินตามระเบียบที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนด

9. รับเงินอุดหนุนเฉพาะกิจจากรัฐบาล

9.1 ได้รับเงินอุดหนุนเฉพาะกิจที่ได้มีการก่อหนี้ผูกพันตามโครงการ ในใบอนุมัติเงินประจำงวดบันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

9.1.1 กรณีไม่มีค่าปรับ

เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร (จำนวนที่รับจริง) xxx

บัญชีภาระหนี้สุก (จำนวนภาระที่จังหวัดหักไว้) xxx

เครดิตบัญชีรายได้เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ (ปีปัจจุบัน) xxx

บัญชีรายได้เงินอุดหนุนเฉพาะกิจฝากจังหวัด(ปีก่อน) xxx

9.1.2 กรณีมีค่าปรับ

เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร (จำนวนที่รับจริง) xxx

บัญชีภาระหนี้สุก (จำนวนภาระที่จังหวัดหักไว้) xxx

บัญชีฝากคลังจังหวัด (ค่าปรับที่จังหวัดหักไว้) xxx

เครดิตบัญชีรายได้เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ (ปีปัจจุบัน) xxx

บัญชีรายได้เงินอุดหนุนเฉพาะกิจฝากจังหวัด(ปีก่อน) xxx

9.1.3 เมื่อได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินตามข้อผูกพันแล้ว กรณีมีค่าปรับได้โอนเงินค่าปรับที่ฝากคลังจังหวัดเข้าบัญชีเงินฝากธนาคาร บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย
 เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx
 เครดิต บัญชีเงินฝากคลังจังหวัด xxx

10. การจ่ายเงินอุดหนุนและพำกิจจากรัฐบาล

10.1 เมื่อจ่ายเงินตามที่ได้ก่อหนี้ผูกพันไว้ในโครงการที่ได้รับเงินอุดหนุนและพำกิจจากรัฐบาลครั้งเดียวบันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

10.1.1 กรณีไม่มีค่าปรับ จ่ายตามข้อ 9.1.1

เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย (ปีปัจจุบัน) xxx

บัญชีเงินอุดหนุนและพำกิจค้างจ่าย (ปีก่อน) xxx

เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

บัญชีภาษีหน้าภูมิ (ภาษีที่จังหวัดหักไว้) xxx

10.1.2 กรณีมีค่าปรับ จ่ายตามข้อ 9.1.2

เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย (ปีปัจจุบัน) xxx

บัญชีเงินอุดหนุนและพำกิจค้างจ่าย (ปีก่อน) xxx

เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

บัญชีภาษีหน้าภูมิ xxx

บัญชีค่าปรับผิดสัญญา xxx

10.2 เมื่อจ่ายเงินตามที่ได้ก่อหนี้ผูกพันไว้ในโครงการที่ได้รับเงินอุดหนุนและพำกิจจากรัฐบาลเป็นวงวด โดยกำหนดเงื่อนไข ดังนี้

10.2.1 เมื่อจ่ายเงินล่วงหน้าให้แก่ผู้ร่วมจ้าง บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีรายจ่ายล่วงหน้า xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

10.2.2 เมื่อจ่ายเงินให้ผู้รับจ้างแต่ละวงดลัญญา โดยหักเงินประกันและหักเงินค่าจ้างเพื่อใช้คืนเงินจ่ายล่วงหน้า บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ (จำนวนเงินที่จ่ายแต่ละวง) xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

บัญชีภาษีหน้าภูมิ (ภาษีที่จังหวัดหักไว้) xxx

บัญชีเงินรับฝาก-เงินประกันผลงาน xxx

บัญชีรายจ่ายจ่ายล่วงหน้า xxx

10.2.3 เมื่อโอนงานระหว่างทำเป็นรายจ่ายหมวดค่าครุภัณฑ์/ที่ดิน สิ่งก่อสร้าง หลังจากตรวจรับงานงวดสุดท้ายแล้ว ให้บันทึกในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีครุภัณฑ์/ที่ดิน สิ่งก่อสร้าง xxx

เครดิตบัญชีงานระหว่างทำ xxx

10.2.4 เมื่อจ่ายคืนเงินประกันผลงานหลังจากพื้นกำหนดข้อผูกพันแล้ว บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเงินรับฝาก-เงินประกันผลงาน xxx

เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

11. การรับเงินโดยมีวัตถุประสงค์

11.1 เมื่อได้รับเงินโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้จ่ายในการอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเฉพาะหรือรับไว้เพื่อจ่ายตามเงื่อนไขหรือคืนให้กับผู้มีสิทธิบันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร xxx

เครดิต บัญชีเงินรับฝากประเภทนั้น xxx

11.2 เมื่อจ่ายเงินตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด ในข้อ 11.1 บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเงินรับฝากประเภทนั้น xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

12. การรับเงินกู้ยืม

เมื่อได้รับเงินกู้จากเจ้าหนี้เงินกู้เพื่อใช้จ่ายตามโครงการ/วัตถุประสงค์บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

เครดิต บัญชีเจ้าหนี้เงินกู้ xxx

13. การจ่ายคืนเงินกู้ยืม

เมื่อจ่ายเงินคืนให้แก่เจ้าหนี้เงินกู้ยืมพร้อมเงินต้นและดอกเบี้ย บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเจ้าหนี้เงินกู้ (เงินต้น) xxx

บัญชีดอกเบี้ยจ่าย xxx

14. การจ่ายเงินสดย่อย

14.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินสดย่อยตามวงเงินที่กำหนด บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่ายโดย

เดบิต บัญชีเงินสดย่อย xxx

เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

ผู้รักษาเงินสดย่อยจ่ายเงินตามประภากรายจ่าย และวงเงินตามระเบียบ บันทึกการจ่ายในทะเบียนคุณเงินสดย่อย ตามหมวดรายจ่ายโดยไม่ต้องบันทึกบัญชีและรวมรวมหลักฐานการจ่ายเงินจัดทำใบสำคัญ ใบเบิกเพื่อขอเบิกชดเชยอย่างน้อยเดือนละครึ่งหรือเมื่อเห็นว่าเงินคงเหลือจะไม่พอจ่าย

14.2 เมื่อได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินตามใบสำคัญใบเบิกชดเชย บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่ายโดย

เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

15. การจ่ายรายจ่ายหมวดดำเนินการ(เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ และค่าสาธารณูปโภค)

15.1 จ่ายเงินตามข้อตกลงหรือตามที่ก่อหนี้ผูกพันไว้และมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เพื่อนำส่งสรรพากร โดยออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายตามหมวดดำเนินการ xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย xxx

15.2 จ่ายภาษีที่หักไว้ให้สรรพากรในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป บันทึกในสมุดเงินสดจ่ายโดย

เดบิต บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

16. การจ่ายรายจ่ายหมวดลงทุน(ครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง)

16.1 จ่ายเงินตามข้อตกลงหรือตามที่ก่อหนี้ผูกพันไว้และมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เพื่อนำส่งสรรพากร โดยออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีครุภัณฑ์ สิ่งก่อสร้าง

xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

xxx

16.2 กรณีที่ทำสัญญาจ้างโดยกำหนดเงื่อนไข ดังนี้

(1) ผู้ว่าจ้างตกลงจ่ายเงินค่าจ้างล่วงหน้า และหักเงินค่าจ้างในแต่ละงวดเพื่อใช้คืนเงินล่วงหน้าจนกว่าจะครบ

(2) ผู้ว่าจ้างกำหนดให้หักเงินประกันผลงานจากเงินค่าจ้างที่จ่ายในแต่ละงวด

16.2.1 เมื่อจ่ายเงินล่วงหน้าให้แก่ผู้ว่าจ้าง บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดยเดบิต บัญชีรายจ่ายจ่ายล่วงหน้า xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

16.2.2 เมื่อจ่ายเงินให้ผู้รับจ้างแต่ละงวดตามสัญญา โดยหักเงินประกันและหักเงินค่าจ้างเพื่อใช้คืนเงินจ่ายล่วงหน้า บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ (จำนวนเงินที่จ่ายในแต่ละงวด) xxxx

เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

บัญชีเงินรับฝาก-เงินประกันผลงาน

xxx

บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

xxx

บัญชีรายจ่ายจ่ายล่วงหน้า

xxx

16.2.3 จ่ายภาษีที่หักไว้ให้สรรพากร ในวันที่ 7 ของเดือนถัดจากเดือนที่หักภาษีไว้ บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

16.2.4 เมื่อโอนงานระหว่างทำเป็นรายจ่ายหมวดค่าครุภัณฑ์/ที่ดิน สิ่งก่อสร้าง หลังจากตรวรรังงานงวดสุดท้ายแล้ว ให้บันทึกในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีครุภัณฑ์/ที่ดิน สิ่งก่อสร้าง xxx

เครดิต บัญชีงานระหว่างทำ

xxx

17. การตัดจำหน่ายสินทรัพย์固定资产

17.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้จำหน่ายครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้างที่ซื้อหรือได้มาจากการจ่ายเงินตามระเบียบพัสดุแล้ว บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีเงินสด (ตามจำนวนเงินที่จำหน่ายได้) xxx

บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้าง (ณ วันจำหน่าย) xxx

เครดิต บัญชีครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้าง (ราคานุที่ได้มา)

xxx

บัญชีรายได้จากการจำหน่ายสินทรัพย์ (ผลต่างที่เกิดขึ้น) xxx

17.2 เมื่อได้รับอนุมัติให้จำหน่ายครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้างที่ได้รับจากการบริจาค ตามระเบียบ พัสดุแล้ว บันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีเงินสด (ตามจำนวนเงินที่จำหน่ายได้) xxx

บัญชีส่วนเกินทุนจากการบริจาค
(ค่าเสื่อมราคางานที่คำนวณถึงวันจำหน่าย) xxx

เครดิต บัญชีครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้าง (ราคานุที่ได้มา) xxx

บัญชีรายได้จากการจำหน่ายสินทรัพย์ (ผลต่าง) xxx

18. การจ่ายเงินยืมท่องจำ

18.1 เมื่อได้รับอนุมัติจ่ายเงินยืมท่องจำ เพื่อไปดำเนินการตามที่ได้รับอนุมัติให้ ก่อหนี้ผูกพันไว้แล้ว บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมท่องจำ xxx

เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

19. การรับคืนเงินยืมท่องจำ

19.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้ส่งใช้เงินยืมเป็นในสำคัญภายในงวดบัญชี ซึ่งแบ่งเป็น 3 กรณี ดังนี้

19.1.1 กรณี ส่งใบสำคัญเท่าจำนวนเงินที่ยืม บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย xxx

เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมเงินท่องจำ xxx

19.1.2 กรณี ส่งใบสำคัญน้อยกว่าจำนวนเงินที่ยืม พร้อมรับคืนเงินส่วนที่เหลือ บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย xxx

เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมเงินท่องจำ xxx

เมื่อรับเงินคืนจากลูกหนี้เงินยืมท่องจำบันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินสด (เงินเหลือ) xxx

เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมเงินท่องจำ xxx

19.1.3 กรณี ส่งใบสำคัญมากกว่าจำนวนเงินที่ยืมและจ่ายเงินให้ผู้ยืมในส่วนที่เกิน บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย xxx

เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมเงินท่องจำ xxx

เมื่อจ่ายเงินให้ลูกหนี้เงินยืมที่ต้องจ่ายในส่วนที่จ่ายเกิน บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย

xxx

เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร

xxx

19.2 เมื่อได้รับอนุมัติให้ส่งให้เงินยืมเป็นใบสำคัญหลังปีคงบัญชี แบ่งเป็น 3 กรณี

19.2.1 กรณีส่งใบสำคัญเท่าจำนวนเงินที่ยืม บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีทุนสะสม

xxx

เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมที่ต้องจ่าย

xxx

19.2.2 กรณี ส่งใบสำคัญน้อยกว่าจำนวนเงินที่ยืมพร้อมรับคืนคืนเงินส่วนที่เหลือ บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีเงินสด (เงินเหลือ)

xxx

บัญชีทุนสะสม

xxx

เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมที่ต้องจ่าย

xxx

19.2.3 กรณีส่งใบสำคัญมากกว่าจำนวนเงินที่ยืมและจ่ายเงินให้ผู้ยืมในส่วนที่เกิน บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีทุนสะสม

xxx

เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมที่ต้องจ่าย

xxx

บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร

xxx

20. การจ่ายเงินอุดหนุนหน่วยงานย่อย

20.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินอุดหนุนให้กับหน่วยงานที่ดำเนินการเชิงธุรกิจ เช่น โรงพยาบาล โรงเรียน สถานธนานุบาล เป็นต้น บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน

xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

หน่วยงานย่อยต้องบันทึกรับเงินอุดหนุนเป็นรายได้เงินอุดหนุนและบันทึกบัญชีตามลักษณะประเภทธุรกิจที่ดำเนินการและรายงานงบการเงินในวันสิ้นงวดบัญชีเพื่อนำผลการดำเนินงานมาจัดทำงบการเงินรวมขององค์กร

21. การจ่ายเงินยืมแก่หน่วยงานอื่น

21.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้หน่วยงานอื่นยืมเงิน บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีลูกหนี้เงินยืม

xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

21.2 เมื่อได้รับชำระเงินจากหน่วยงานที่ยืมเงินตามข้อ 21.1 บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ

โดย

เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร	xxx
เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืม	xxx
บัญชีรายได้ดอกเบี้ย (ถ้ามี)	xxx

22. การจ่ายเงินเพื่อลดทุนห้าผลประโยชน์

22.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินซื้อพันธบัตรรัฐบาล บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเงินลงทุน xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

22.2 เมื่อได้รับดอกเบี้ยจากเงินลงทุนในแต่ละงวด บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

เครดิต บัญชีรายได้ดอกเบี้ย xxx

22.3 เมื่อได้รับเงินคืนจากเงินลงทุนที่ถึงกำหนด บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

เครดิต บัญชีเงินลงทุน xxx

23. การจ่ายเงินสมบทุน

23.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้ส่งเงินสมบทุนตามอัตราที่ระบุไว้ในกำหนด ซึ่งคำนวณจากยอดรายรับจริงสูงกว่ารายจ่ายจริงของปีที่ผ่านมา บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเงินฝากเงินสมบทุน xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

สิ้นงวดบัญชี

24. จัดทำงบทดลอง

24.1 นำจำนวนเงินรวมจากบัญชีต่าง ๆ ในสมุดเงินสดรับ สมุดเงินสดจ่าย สมุดรายวันทั่วไป ผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไปตามรหัสบัญชีที่กำหนด (ภาคผนวก)

24.2 นำจำนวนเงินคงเหลือในบัญชีแยกประเภททั่วไป แสดงในงบทดลองตามดุลบัญชีโดย

หมวดสินทรัพย์	ดุลบัญชีด้านเดบิต
หมวดหนี้สิน	ดุลบัญชีด้านเครดิต
หมวดส่วนทุน	ดุลบัญชีด้านเครดิต
หมวดรายได้	ดุลบัญชีด้านเครดิต
หมวดค่าใช้จ่าย	ดุลบัญชีด้านเดบิต

25. การปรับปรุงรายการ

บันทึกรายการปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

25.1 บันทึกบัญชีแก้ไขรายการข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง

25.2 สำรวจรายชื่อผู้ที่ยังไม่ได้ชำระภัยทุกราย ตามรายละเอียดการประเมินภัยที่ปัจจุบันบันทึกเป็นลูกหนี้ไว้เพื่อประโยชน์ในการติดตามและการบริหารการจัดเก็บ แล้วบันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีลูกหนี้ภัยประเภทนั้นตามปีงบประมาณ(100%) xxx

บัญชีลูกหนี้ภัยบำรุงท้องที่ตามปีงบประมาณ(95%) xxx

เครดิต บัญชีทุนสะสม(สำรองเพื่อการจัดเก็บภัย) xxx

25.3 คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรตามทะเบียนคุณสินทรัพย์ถาวรในอัตราที่กำหนดในหลักการและนโยบายบัญชีของกระทรวงการคลัง ณ บันทึก 1 ตั้งแต่วันที่ได้มารับสินทรัพย์ถาวรนั้น บันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้าง xxx

บัญชีส่วนเกินทุนจากการบริจาค (ได้มาจากการบริจาค) xxx

เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้าง xxx

25.4 ตรวจสอบวัสดุคงเหลือตามทะเบียนพัสดุ และใช้ราคาน้ำหนักตั้งที่ซื้อครั้งหลังสุดเป็นวัสดุใช้ไปบันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีวัสดุใช้ไป xxx

บัญชีส่วนเกินทุนจากการบริจาค (ได้มาจากการบริจาค) xxx

เครดิต บัญชีวัสดุ xxx

25.5 เมื่อทราบยอดรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีนั้น แต่รายได้ยังไม่ถึงกำหนดชำระเงินบันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีรายได้ค้างรับ xxx

เครดิตบัญชีรายได้ตามประเภทที่ได้รับ xxx

25.6 เมื่อทราบยอดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้ว แต่ยังไม่ถึงกำหนดชำระเงินหรือถึงกำหนดแล้ว แต่ยังไม่ได้จ่ายบันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย xxx

เครดิตบัญชีรายจ่ายค้างจ่าย xxx

25.7 กรณีได้ก่อหนี้ผูกพันเงินอุดหนุนเฉพาะกิจไว้แล้ว แต่เบิกจ่ายไม่ทันภัยในปีงบประมาณและได้ดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องขอรับเงินตามระเบียบ บันทึกบัญชี โดย

กรณีรายได้

เดบิต บัญชีเงินอุดหนุนเฉพาะกิจฝากจังหวัด xxx

เครดิตบัญชีรายได้เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ xxx

กรณีค่าใช้จ่าย

เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย xxx

เครดิตบัญชีเงินอุดหนุนเฉพาะกิจค้างจ่าย xxx

26. จัดทำกระดาษทำการงบทดลอง

ใช้กระดาษทำการ 10 ช่อง ใช้บันทึกรายการเพื่อเตรียมทำการเงิน ประกอบด้วย ดังนี้

1. งบทดลองก่อนปรับปรุง

2. รายการปรับปรุง

3. งบทดลองหลังปรับปรุง

4. งบรายได้ – ค่าใช้จ่าย

5. งบดุล

27. บันทึกรายการบัญชี

บันทึกรายการบัญชีรายได้ ค่าใช้จ่าย เข้าบัญชีทุนสะสมในสมุดรายวันทั่วไป โดย

เดบิต บัญชีรายได้ xxx

เครดิต บัญชีค่าใช้จ่าย xxx

บัญชีทุนสะสม xxx

รายงานการเงิน

จัดทำรายงานการเงิน ดังนี้

1. รายงานการเงินประจำวัน ประกอบด้วย

1. บัญชีเงินสด ใช้บันทึกรายการเคลื่อนไหวของเงินสดจากการรับเงินสด และ การนำเงินสดฝากธนาคาร ซึ่งถ้านำฝากธนาคารไม่ทันในวันนั้นจะมียอดเงินสดคงเหลือ
2. รายงานเงินคงเหลือประจำวัน ใช้บันทึกประเภทของเงินสดคงเหลือ เช่น ชนบัตร เหรียญ ธนาณัติ เช็ค เป็นต้น ตามยอดเงินสดคงเหลือในบัญชีเงินสด

2. รายงานการเงินประจำเดือน ปี ประกอบด้วย

1. งบกระแสเงินสด
2. งบกำไรโดยรวมจากการดำเนินการ
3. งบรายได้-ค่าใช้จ่าย
4. งบดุล

ต้นทุนหน่วยผลิต (Unit Cost)

ตามนโยบายการกระจายอำนาจทางการคลังสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ต้องจัดสรรงบประมาณสนับสนุนในรูปแบบเงินอุดหนุนทั่วไป และเงินอุดหนุนเฉพาะกิจซึ่งการที่จะได้รับเงินจัดสรรในรูปแบบดังกล่าว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องแสดงต้นทุนในหน่วยผลิตให้เห็นชัดเจน เพื่อประโยชน์ในการควบคุม กำกับ ประเมินผลงานถึงความคุ้มค่าของการลงทุน และประโยชน์ในการวิเคราะห์ต้นทุน และรายได้ที่จะให้การสนับสนุนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในรูปแบบต่าง ๆ อย่างเป็นธรรม ซึ่งการทำระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างจะเป็นฐานข้อมูลในการคำนวณหาต้นทุนได้หลายด้าน เช่น ต้นทุนแผนงาน ต้นทุนหน่วยงาน และต้นทุนกิจกรรม ตามหมวดรายจ่าย ที่กำหนดโดยงบประมาณ

การคำนวณต้นทุนหน่วยผลิต มีขั้นตอนปฏิบัติ ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 กำหนดผลงาน (Output) ที่ต้องการนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์ด้านการบริหารทรัพยากรที่มีให้ได้รับผลอย่างคุ้มค่า เช่น ด้านแผนงาน หน่วยงาน งาน/โครงการ กิจกรรม เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 2 คำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลิตที่กำหนดตามขั้นตอนที่ 1 โดยใช้ข้อมูลจากการเงินในงบรายได้และค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าใช้จ่ายดำเนินการ ตามหมวดรายจ่าย คือ

- 1.เงินเดือน
- 2.ค่าจ้าง
3. ค่าตอบแทน
- 4.ค่าใช้สอย
- 5.ค่าวัสดุ

6. ค่าสาธารณูปโภค
7. ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์
8. ค่าใช้จ่ายอื่น

ซึ่งมีวิธีการคำนวณแตกต่างกันในแต่ละผลงาน แต่จำนวนเงินรวมของต้นทุนต้องเท่ากับค่าใช้จ่ายรวมของรายได้และค่าใช้จ่ายในระยะเวลาเดียวกัน ดังนี้

1. ต้นทุนแผนงาน จำแนกตามแผนงาน ที่กำหนดโดยงบประมาณ เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์และวางแผนในปีต่อไป ซึ่งมีวิธีการคำนวณโดยรวมค่าใช้จ่ายทุกหมวดรายจ่ายในแต่ละแผนงาน ดังตัวอย่าง

<u>แผนงาน</u>	<u>จำนวนเงิน</u>
1. แผนบริการสาธารณูปโภคทั่วไป	XXX
2. แผนการป้องกันสิ่งแวดล้อม	XXX
3. แผนการสาธารณูปโภค	XXX
4. แผนการวัฒนธรรม ศาสนา และนันทนาการ	XXX
5. แผนการศึกษา	XXX
6. แผนการเกษตร	XXX
7. แผนการคุณภาพ การขนส่งและการสื่อสาร	<u>XXX</u>
รวม	<u>XXX</u>

2. ต้นทุนหน่วยงาน จำแนกตามโครงสร้างการจัดองค์กร เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์อัตรากำลังคน เงิน และงานของแต่ละหน่วยงานภายในองค์กร ซึ่งมีวิธีการคำนวณโดยรวมค่าใช้จ่ายทุกหมวดรายจ่ายในแต่ละหน่วยงาน ดังตัวอย่าง

<u>หน่วยงาน</u>	<u>จำนวนเงิน</u>
1. ฝ่ายบริหาร	xxx
2. สำนักปลัดเทศบาล	xxx
3. สำนักการคลัง	xxx
4. สำนักการช่าง	xxx
5. สำนักการสาธารณูปโภคและสิ่งแวดล้อม	xxx
6. สำนักการศึกษา	xxx
7. กองวิชาการและแผนงาน	xxx
8. กองสวัสดิการสังคม	xxx
9. กองการประจำ	<u>xxx</u>
รวม	<u>xxx</u>

3. ต้นทุนกิจกรรม จำแนกตามกิจกรรมที่ดำเนินการในแต่ละงาน/โครงการ เพื่อประโยชน์ในการวัดความคุ้มค่าของการลงทุน ซึ่งมีวิธีการคำนวณที่ซับซ้อน โดยใช้หลักการบัญชีต้นทุนที่ประกอบด้วย 3 ปัจจัย ดังนี้

ปัจจัยที่ 1 วัตถุคิบ/วัสดุ (Materials/Supplies) เป็นวัสดุหลักที่เกิดขึ้นโดยตรงในกิจกรรมซึ่งได้ข้อมูลจากการเบิกที่หน่วยงานพัสดุ

ปัจจัยที่ 2 ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labour) เป็นเงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นโดยตรงในกิจกรรมซึ่งได้ข้อมูลจากการปฏิบัติงานและการหน้าที่ที่หน่วยงานบุคคล

ปัจจัยที่ 3 ค่าใช้จ่าย (Overhead) เป็นค่าใช้จ่ายประกอบซึ่งอาจจะเกิดขึ้นโดยตรงในกิจกรรมนั้น หรืออาจเป็นค่าใช้จ่ายร่วมกันหลายกิจกรรม ให้ใช้วิธีปันส่วน ตามเกณฑ์ที่เหมาะสมกับการใช้งานจริงซึ่งได้ข้อมูลจากหน่วยงานพัสดุ หน่วยงานบุคคล หน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม ดังตัวอย่าง

แผนการศึกษา

งาน/โครงการ/กิจกรรม

จำนวนเงิน

1. การกำหนดนโยบายวางแผนและการตรวจสอบติดตาม	XXX
4. การวิจัยและพัฒนา	XXX
5. การจัดการศึกษาขั้นพื้นฐาน	XXX
6. การศึกษาวิเคราะห์และการศึกษาพิเศษสำหรับผู้มีความสามารถ	<u>XXX</u>
7. อาชีวศึกษาและวิชาชีพ	XXX
8. การจัดให้บริการข้อมูลข่าวสารทางการศึกษา	XXX
9. การจัดให้บริการเสริมสำหรับการศึกษา	<u>XXX</u>
รวม	<u>XXX</u>

การจัดทำต้นทุนต่อหน่วยผลงานจะให้ได้ประโยชน์และเป็นจริงที่สุดต้องบันทึกบัญชีด้วยเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) เพื่อจะได้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละกิจกรรม และสามารถประเมินผลงานได้จากต้นทุนต่อหน่วยผลงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

บทที่ 6

การตรวจสอบการใช้จ่าย

(Expenditure Auditing)

1. เหตุผลความจำเป็นของการตรวจสอบการใช้จ่าย

การตรวจสอบการใช้จ่ายเป็นสิ่งจำเป็นและมีความสำคัญต่อการบริหารจัดการขององค์กร สามารถสะท้อนถึงความมีประสิทธิภาพ¹ และความคุ้มค่าของการดำเนินกิจกรรมขององค์กรต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับองค์กร เพราะเป็นการสอบทาน การดำเนินการไม่ว่าจะเป็นกระบวนการการทำงาน ผลการทำงาน การใช้จ่ายหลังการหารายได้ เพื่อให้แน่ใจว่ากระบวนการการทำงานยังคงมีประสิทธิภาพสูงสุด การทำงานได้ผลลัพธ์ตามเป้าหมายจริง การใช้จ่าย – การหารายได้ ถูกต้องครบถ้วน ลดค่าล้างบัญชีโดยบาย กฎหมายและระเบียบต่าง ๆ การตรวจสอบนี้จำเป็นต้องมีทั้งการตรวจสอบภายใน สำหรับผู้บุริหารเพื่อให้แน่ใจการดำเนินงาน และจำเป็นต้องมีการตรวจสอบภายนอกเพื่อให้คนทั่วไปได้ตรวจสอบผู้บุริหารและการทำงานด้วย เพื่อจะได้แน่ใจในมาตรฐานการทำงานทั่วไป ความถูกต้องโปร่งใส ถูกกฎหมาย ดังนั้น การบริหารจัดการขององค์กรจึงมีความจำเป็นต้องอาศัยศักยภาพด้านการควบคุมภายใน² ที่รัดกุมในระดับที่ให้ความมั่นใจได้ตามสมควรว่า จะไม่มีความเสียหายร้ายแรงในรูปแบบหนึ่งที่จะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงาน และการบริหารจัดการ โดยในขณะเดียวกันยังคงมีความคล่องตัวและรวดเร็วของการบริหารจัดการอยู่ เพราะการควบคุมภายในจะช่วยสกัดกันความสูญเสียที่จะเกิดขึ้นจากการใช้ทรัพยากรอย่างไม่คุ้มค่า ทำให้การใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และกรณีบุคคลภายนอกองค์กรเป็น

¹ ประสิทธิภาพ หมายถึง การใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด เพื่อให้ได้มาซึ่งสิ่งที่ต้องการบางประการขององค์กร ซึ่งรายละเอียดขึ้นอยู่กับว่าองค์กรใช้ทรัพยากรเพื่อสิ่งที่ต้องการอย่างไร เช่น การใช้บุคลากรเทียบกับปริมาณงานที่ได้รับการตรวจสอบและผลลัพธ์ที่ได้รับการประเมินแก้ไข (ขึ้นอยู่กับองค์กรที่ต้องกำหนดตัวชี้วัดเอง) เป็นต้น

² การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการ ซึ่งได้รับการออกแบบในลักษณะเป็นการบริหารภายในไว้โดยคณะกรรมการขององค์กร (ซึ่งอาจจะเทียบเท่ากับสภานิติบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น) และผู้บุริหารขององค์กร โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในเรื่องการดำเนินงาน การรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎหมายและนโยบาย ขององค์กร (เป็นความหมายที่มาจากการคณะกรรมการร่วมของสถาบันวิชาชีพที่ให้ความสนับสนุนทางการเงินเพื่อศึกษาวิจัยและพัฒนาหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมเกี่ยวกับการควบคุมภายในหรือที่เรียกว่า ค่า COSO : The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)

ผู้เสียภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จำเป็นอย่างยิ่งที่ประชาชนที่เสียภาษีจะต้องมีการตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นว่าได้ใช้จ่ายเงินภาษีอย่างคุ้มค่าได้ผลตามที่ตนต้องการหรือไม่

ถ้าไม่มีการตรวจสอบ จะทำให้ผู้บริหาร ประชาชนในพื้นที่อาจมีความไม่แน่ใจในประสิทธิภาพ มาตรฐาน และความถูกต้องในการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ และทำให้ขาดการประเมินผลเพื่อพัฒนาให้ดียิ่งขึ้น และขาดการดึงภาคประชาชนให้เข้ามามีส่วนร่วมตามระบบประชาธิบัติ

จากการศึกษาวิจัยพบว่าการตรวจสอบการใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดออกเป็น 2 ลักษณะ ได้แก่ การตรวจสอบภายใน (Internal Audit) และการตรวจสอบภายนอก (External Audit)

1. การตรวจสอบภายใน คือ การติดตาม ตรวจสอบและประเมินผลงานของหน่วยงานจากบุคคลที่ถือว่าเป็นบุคลากรภายในขององค์กร การตรวจสอบภายในมีความสำคัญต่อผู้บริหารขององค์กรที่สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการปรับปรุงแก้ไขการบริหาร และการดำเนินงานขององค์กรให้เกิดความคุ้มค่าและบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และทันต่อเหตุการณ์ ดังนั้น องค์กรทุกรอบดับจีบความมั่นว่าของนักตรวจสอบภายใน เพื่อทำหน้าที่ในการตรวจสอบและประเมินผลการบริหารการดำเนินงานในทุกหน่วยงานขององค์กร เพื่อให้การปฏิบัติงานขององค์กรเป็นไปโดยถูกต้อง ลดข้อผิดพลาดต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นได้

การตรวจสอบภายใน³ มีจุดประสงค์เพื่อสอบทานประสิทธิผลของมาตรการและวิธีการควบคุมภายในที่หน่วยงานได้จัดให้มีขึ้นภายในองค์กร การตรวจสอบภายในเป็นกลไกหนึ่ง ที่สำคัญที่ควรมีความอิสระในการติดตามและประเมินผลการดำเนินงานของระบบการควบคุม ภายใน โดยทั่วไปในด้านการเงิน การคลัง การบัญชีและการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรรวมทั้งสอบทานระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานว่ามีความเหมาะสมสมกับกារเวลาหรือไม่ และเป็นเครื่องมือของผู้บริหารเพื่อตรวจสอบให้มั่นใจได้ว่าสภาพแวดล้อมของระบบการควบคุมภายในมีคุณภาพดี เนماะสมกับสภาพปัจจุบันและมีความทันสมัย เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและผู้บริหารระดับต่าง ๆ ได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามงานและมาตรการควบคุมภายในที่กำหนดได้ การตรวจสอบภายในที่จะช่วยให้สิ่งแวดล้อมของการควบคุมภายในมีคุณภาพที่ดี ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระเพียงพอที่จะรายงานผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นอย่างตรงไปตรงมาตามหลักการแห่งวิชาชีพ ไม่ตอกย้ำภัยให้ความคิดเห็นส่วนตัวหรืออิทธิพลใด ๆ แม้ว่าการตรวจสอบภายในจะตรวจระบบงานต่าง ๆ ขององค์กร แต่ก็ยังมีความเสี่ยง⁴ เกิดขึ้นได้อีกหลักหนึ่ง ซึ่งเป็นความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากธรรมชาติของงาน

³ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย “แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน” 2540

⁴ ความเสี่ยง คือ โอกาสซึ่งเหตุการณ์หรือการกระทำใด ๆ ที่อาจส่งผลกระทบในทางลบต่อองค์กรเป็นผลให้การดำเนินงานอาจไม่ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดได้

ตรวจสอบภายใน คือ “ความเสี่ยงที่อาจตรวจไม่พบข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญ” ซึ่งมีชื่อเรียกว่า “Detection risk” ทั้งนี้เพริ่การปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน จำเป็นต้องใช้ระบบการตรวจโดยการสุ่มตัวอย่าง “ไม่สามารถตรวจสอบทุกสิ่งได้ทั้งหมด เนื่องจากไม่คุ้มค่าเพริ่การต้นทุนการตรวจสอบสูงกว่าผลประโยชน์จากการลดของมูลค่าอันเกิดจากความเสี่ยงที่เกิดการรั่วไหลหรือที่เป็นข้อผิดพลาดที่อาจได้รับ นอกจานั้น การตรวจสอบภายในอาจมีข้อจำกัดสำคัญอย่างหนึ่งคือถ้าการจัดโครงสร้างองค์กรไม่ดี เช่น กำหนดลักษณะงานและขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบที่ไม่ชัดเจน “ไม่มีการกำหนดแนวทางความก้าวหน้าในอาชีพให้กับบุคลากรในหน่วยตรวจสอบภายใน เพื่อให้เกิดแรงจูงใจในการทำงาน เป็นต้น) และผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความเป็นอิสระอย่างแท้จริง ผู้ตรวจสอบภายในจะไม่อยู่ในวิสัยที่จะตรวจสอบการปฏิบัติหรือการบริหารของผู้บริหารระดับสูงของหน่วยงานนั้นได้ การสอบทานการตรวจสอบการควบคุมภายในก็จะไม่เกิดขึ้นอย่างแท้จริง หรือแม้เกิดการตรวจสอบภายในขึ้นและพบข้อผิดพลาดก็จะไม่ได้รับการแก้ไขข้อบกพร่อง

การจัดองค์กรให้มีการตรวจสอบภายในที่ดี ย่อมลดโอกาสของการเกิดความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญลงได้มาก แม้ว่าจะมีความเสี่ยงที่อาจตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detection risk) ซึ่งรวมถึงความเสี่ยหายและความสูญเปล่าของทรัพยากรในองค์กร และการไม่ปฏิบัติตามระบบงานอยู่บ้าง แต่ก็จะน้อยลง เมื่อเทียบกับความเสี่ยงของการไม่มีระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในขององค์กรเลย การตรวจสอบภายในเป็นการตรวจสอบหลังการใช้จ่าย (Post Audit)

บุคคลที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบภายในขององค์กร ได้แก่

- (1) ผู้ตรวจสอบภายใน (Internal auditor)
- (2) คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee)

2. การตรวจสอบภายนอก (External Audit) คือ การตรวจสอบ ประเมินผลการดำเนินงานขององค์กร จากบุคคลภายนอกองค์กรเพื่อสร้างความมั่นใจในการบริหารงานการคลังขององค์กรว่าได้มาตรฐาน โปร่งใส สุจริต และเป็นการแสดงผลงานให้กับผู้มีส่วนได้เสียในองค์กรทราบ โดยแบ่งออกเป็นการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบภายนอก (External Auditor) และการตรวจสอบโดยประชาชน ชุมชน และองค์กรชุมชน

ในบทนี้จะศึกษาถึงวิธีการตรวจสอบการใช้จ่าย 4 ระดับ ระดับที่หนึ่งคือผู้ตรวจสอบภายใน ระดับที่สองคือคณะกรรมการตรวจสอบ ระดับที่สามคือผู้ตรวจสอบภายนอกที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีอิสระที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) รับรอง และระดับที่สี่คือการตรวจสอบโดยประชาชน ชุมชนและองค์กรชุมชนในพื้นที่ท้องถิ่นที่มีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรับผิดชอบ

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการปรับปรุงระบบการประเมินความมีประสิทธิภาพของการใช้จ่ายและความเหมาะสมของการขออนุมัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี รวมทั้งประสิทธิผลหรือผลสำเร็จผลลัพธ์ของงานที่เกิดจากการใช้จ่ายนั้น ๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจะทำให้ประชาชนในท้องถิ่นนั้น ๆ ได้รับประโยชน์และตอบสนองความต้องการของประชาชนได้อย่างแท้จริง
- เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการสอบทานความโปร่งใสของการปฏิบัติงาน การควบคุม และการตรวจสอบเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจะเป็นการแสดงความโปร่งใสถูกต้องของการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อสาธารณะและนำไปสู่ความเต็มใจในการที่ประชาชนจะให้ความร่วมมือด้านต่าง ๆ เช่น การเสียภาษี การร่วมกันดำเนินการเป็นต้น แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

3. การตรวจสอบการใช้จ่ายในทางทฤษฎี

จากการศึกษาวิจัยพบว่าหลักการตรวจสอบการใช้จ่ายที่เป็นมาตรฐานสากล ซึ่งปัจจุบันตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย⁵ นำมาใช้แบ่งการตรวจสอบออกเป็น 4 ระดับ ได้แก่

- การตรวจสอบภายใน
- การตรวจสอบภายในโดยคณะกรรมการตรวจสอบ
- การสอบบัญชีหรือการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
- การตรวจสอบโดยประชาชน

3.1 การตรวจสอบภายใน⁶ (Internal Auditing)

งานตรวจสอบภายในมีจุดมุ่งหมายขั้นพื้นฐานอยู่ที่การแก้ไขและป้องกัน (Corrective Prevention) ล้วนจุดมุ่งหมายรอง คือ การติดตามและค้นหา (Detection) ความสูญเสีย ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีอิสระอย่างเพียงพอในการดำเนินการตรวจสอบและการประเมินผลการตรวจสอบ ไม่ว่าจะในเรื่องของการกำหนดแผนการตรวจสอบ การเลือกพื้นที่หรือหน่วยงาน/งานที่จะตรวจสอบ การบริหารงานตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ เป็นต้น

จากเหตุผลนี้ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่จะตรวจสอบพอสมควร เพื่อที่จะสามารถประเมินผลและเสนอแนะการแก้ไข ป้องกันให้ฝ่ายบริหารขององค์กรได้

⁵ การข้างต้นจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยปัจจุบันเป็นการตรวจสอบที่มีมาตรฐานสูงที่สุดสำหรับภาคธุรกิจ และเป็นไปตามมาตรฐานสากล ประเทศไทยพัฒนาแล้วใช้กัน

⁶ ขจรศักดิ์ ยุทธาสิน “โครงสร้างงานตรวจสอบภายใน” ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 2543

3.1.1 ขอบเขตความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน

- 1) สอบทานและรายงานความน่าเชื่อถือและความครบถ้วนของข้อมูลทางการเงิน การปฏิบัติงานตลอดจนวิธีการที่ใช้วินิจฉัยและวัดผล
- 2) สอบทานระบบงานที่มีผลกระทบสำคัญต่อการดำเนินงาน และการรายงานว่าได้มีการปฏิบัติที่สอดคล้องกับนโยบาย เป้าหมายแผนงาน ระเบียบปฏิบัติที่วางไว้ รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- 3) สอบทานความเหมาะสมของ การเก็บรักษาทรัพย์สินไว้ในลักษณะที่เหมาะสม สามารถป้องกันความเสียหายต่าง ๆ ได้อย่างเพียงพอและทดสอบว่าทรัพย์สินนั้นมีอยู่จริง
- 4) ประเมินว่าการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มค่า
- 5) สอบทานการดำเนินงานหรือแผนงานเพื่อให้แน่ใจว่า สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่วางไว้ และมีการปฏิบัติงานตามแผนที่กำหนด
- 6) เสนอแนะข้อแก้ไขป้องกันและปรับปรุงกิจกรรมปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ

3.1.2 ประเภทของงานตรวจสอบภายใน

ประเภทของการตรวจสอบภายใน บางแห่งอาจใช้ชื่ออื่น ๆ แตกต่างกันไป แต่โดยหลักการใหญ่แล้ว สามารถสรุปลักษณะงานของการตรวจสอบภายในเป็น 4 ประเภท ซึ่งมีลักษณะดังนี้

1) การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing)

เป็นการตรวจสอบความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สินและประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่าง ๆ ว่า มีเพียงพอที่จะมั่นใจได้ว่าข้อมูลที่บันทึกในบัญชี รายงาน ทะเบียน และเอกสารต่าง ๆ ถูกต้อง และสามารถสอบทานได้ หรือเพียงพอที่จะป้องกันการรั่วไหลสูญเสียของทรัพย์สินต่าง ๆ ได้

2) การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Auditing)

เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงาน ระบบงาน ตลอดจนวิธีปฏิบัติงาน ของแต่ละกิจกรรม ตามที่ฝ่ายบริหารกำหนดได้

3) การตรวจสอบการบริหารจัดการ (Management Auditing)

เป็นการตรวจสอบการบริหารงานขององค์กรว่า องค์กรบริหารกิจกรรมด้านต่าง ๆ เป็นไปตามหลักการบริหารหรือไม่ นอกจากนี้ ยังพิจารณาถึงประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความประทัยด้านการดำเนินงาน

4) การตรวจสอบการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์

(Electronic Data Processing Auditing : EDP Auditing)

เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่เกิดขึ้นและที่ได้บันทึกไว้ในลักษณะ เป็นข้อมูลตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ในสภาวะที่โครงสร้างของระบบงานถูกกระทบจากการเปลี่ยนระบบจากการใช้คนในการทำงาน (Manual) มาใช้ระบบคอมพิวเตอร์ ทำให้การตรวจสอบในลักษณะดังเดิมจะต้องเปลี่ยนแปลงไปให้เหมาะสม

3.1.3 การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing)

การตรวจสอบทางการเงินเป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินผลการดำเนินงานขององค์กรในอดีตจากทางบัญชี และเพื่อสอบทานให้มั่นใจว่าการบันทึกบัญชี ระบบบัญชี และสรุปเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีรวมทั้งข้อมูลต่าง ๆ ทางการเงินนั้นมีความถูกต้องน่าเชื่อถือ และได้มาตรฐานตามที่รัฐกำหนด การตรวจสอบประเภทนี้จะครอบคลุมถึงการบริหารดูแลทรัพย์สินและประเมินผลระบบการควบคุมภายในว่า ได้จัดไว้อย่างรัดกุมเพียงพอหรือไม่ประการใดด้วย

การตรวจสอบลักษณะนี้ ส่วนมากจะเป็นรูปแบบการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบภายนอก (External Auditor) ใช้กันเพื่อประเมินในภาระของบุคคลดูแลการเงินขององค์กร และผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรขนาดเล็กซึ่งกลไกการบริหารงานไม่ค่อย слับซับซ้อนนักนักนิยมใช้กัน

ในเวลาปฏิบัติการจริงของผู้ตรวจสอบภายใน การตรวจสอบประเภทนี้ในบางครั้งพบว่ามีความไม่ถูกต้องทางการเงิน ในแต่ละลักษณะว่าอาจจะมีการกระทำการทุจริตหรืออาจเป็น

เหตุก่อให้เกิดความเสียหายขึ้น และจะทำการตรวจสอบต่อเนื่องในรูปแบบของการตรวจสอบ
สืบสวน (Investigative Audit) ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะค้นหาปัญหาและดำเนินการแก้ไขจำนวน
ได้ตรงจุด

Investigative Auditing เป็นอีกชื่อหนึ่งของประเภทการตรวจสอบที่อาจสามารถ
จำแนกออกต่างหากเป็นเอกเทศได้ หรืออาจรวมไว้ในประเภท Financial Auditing ก็ได้ทั้งนี้ขึ้นอยู่
กับลักษณะของการประกอบกิจการขององค์กร ถ้าองค์กรประกอบธุรกิจที่เปิดตัวต่อสาธารณะทำ
การทุจริต (อาทิเช่น ธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินต่าง ๆ) หากหรือไม่ ถ้าวัตถุประสงค์ใน
การตรวจสอบภายในมีเพื่อการตรวจสอบการทุจริต หรือการกระทำที่ก่อความเสียหายประการ
ต่าง ๆ ให้แก่องค์กร องค์กรอาจจัดแยกการตรวจสอบภายในประเภท Investigative Auditing เป็น
การตรวจสอบเอกเทศอีกประเภทหนึ่ง

3.1.4 การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Auditing)

การตรวจสอบการปฏิบัติงานเป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานที่
มุ่งต่อผลในอนาคตมากกว่าผลในอดีต (เช่น มุ่งสร้างสรรค์ พัฒนาระบบงานที่ดีมากกว่าการจับผิด
ข้อผิดพลาดของผู้ปฏิบัติงาน) เป็นการตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบภายในที่กระทำขึ้นอย่างเป็นระบบ
และมีอิสระที่จะตรวจสอบว่าหน่วยงานใดหรือหน้าที่การทำงานใด หรือการปฏิบัติงานระบบใดระบบ
หนึ่ง หรือทั้งระบบ ได้มีการปฏิบัติงานเข้าใกล้จุดหมายที่กำหนดไว้เพียงใด และถ้าไม่ถึงที่กำหนด
ไว้มี เพราะข้อติดขัดหรือปัญหาอุปสรรคอย่างไร ทั้งนี้ รวมถึงการให้บริการแก่ฝ่ายบริหารในการ
เสนอแนะการปรับปรุงและแก้ไขระบบงานหรือปัญหาต่าง ๆ ที่ประสบด้วย

การตรวจสอบแบบ Operational Audit ควรตรวจสอบ 4 ด้าน สามารถสรุปได้ดัง
นี้

(1) Organization Audit

เป็นการตรวจสอบโครงสร้างของหน่วยงานใดหน่วยงานใด รวมตลอดถึงการจัด
องค์กรและการบริหารงานภายในหน่วยงานนั้น ๆ ว่าได้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้
การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

(2) System Audit

เป็นการตรวจสอบความเหมาะสมสมของกระบวนการวิธีปฏิบัติ (Procedure)
ระบบงานที่กำหนดขึ้นเพื่อใช้ปฏิบัติงานในหน่วยงานต่าง ๆ ว่ามีความเหมาะสม

สมกับนโยบายและสภาพปัจจุบันหรือไม่ สามารถส่งมอบงานที่มีคุณภาพ
อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

(3) Function Audit

เป็นการตรวจสอบว่า หน่วยงานต่าง ๆ หรือเจ้าหน้าที่ภายในหน่วยงานนั้น ๆ ได้มีการปฏิบัติงานเป็นไปตามหน้าที่ (Function) ที่กำหนดไว้หรือไม่อย่างไร หน้าที่ที่กำหนดหมายความว่า ไม่

(4) Program Audit (บางแห่งเรียกว่า Specific Requested by Management)

เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานตามโปรแกรมใดโปรแกรมหนึ่งโดยเฉพาะ หรือเป็นการตรวจสอบตามโปรแกรมพิเศษที่ฝ่ายบริหารต้องการ

3.1.5 การตรวจสอบการบริหารจัดการ (Management Auditing)

การตรวจสอบการบริหารจัดการเป็นการประเมินผลการปฏิบัติงานในหน้าที่ที่เกี่ยวกับการบริหารงานทุกรอบดับขั้น การประเมินผลเป็นการประเมินฝ่ายบริหารเพื่อผู้บริหารจะได้ทราบผลการบริหารจัดการของตนจะได้ปรับปรุงพัฒนาการบริหารงานคุณภาพต่อไป นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในจะทำการประเมินระบบการควบคุมการบริหารขององค์กรในปัจจุบัน เพื่อพัฒนาระบบการควบคุมการบริหารที่ใช้อยู่ในขณะนั้นให้เป็นระบบที่มีประสิทธิภาพเพียงพอ และให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงแก้ไขที่เห็นควรเสนอต่อผู้บริหาร เนื่องจากผู้บริหารเป็นผู้วางแผนระบบการควบคุมการบริหาร

3.1.6 การตรวจสอบการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ (Electronic Data Processing Auditing : EDP Auditing)

เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่เกิดขึ้นและที่ได้บันทึกไว้ในลักษณะเป็นข้อมูลตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ในสภาวะที่โครงสร้างของระบบงานถูกกระทบจากการเปลี่ยนระบบจากการใช้คันในการทำงาน (Manual) มาใช้ระบบคอมพิวเตอร์ ทำให้การตรวจสอบในลักษณะดังเดิมจะต้องเปลี่ยนแปลงไปให้เหมาะสม

การตรวจสอบในแบบ EDP นั้นสามารถทำได้ 2 ทางคือ

1. Audit Around Computer เป็นการตรวจสอบโดยการวางแผนโปรแกรมการตรวจสอบจากเอกสารการปฏิบัติงาน รายงานต่าง ทะเบียน ฯลฯ การตรวจสอบลักษณะนี้เป็นการตรวจสอบเอกสารข้อมูลในส่วนที่จัดทำก่อนมีระบบคอมพิวเตอร์ (ส่วนที่สัมพันธ์กับ input) เอกสารข้อมูลและส่วนที่ถูกบันทึกในระบบคอมพิวเตอร์แล้ว (ส่วนที่สัมพันธ์กับ output)
2. Audit through Computer เป็นระบบการตรวจสอบที่ทำโดยสร้างระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ขึ้นมาเพื่อใช้ในการช่วยตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่วางแผนไว้

การตรวจสอบทั้ง 4 ประเภทที่กล่าวข้างต้นเป็นเพียงการตรวจสอบที่ใช้กันในทางปฏิบัติประเภทต่าง ๆ อย่างไรก็ตามเวลาปฏิบัติจริง เรายังอาจกล่าวอย่างหนักแน่นได้ว่าการตรวจสอบที่ใช้เป็นการตรวจสอบประเภทใด การตรวจสอบบางกรณีอาจเริ่มต้นด้วยกระบวนการตรวจสอบที่คล้าย ๆ กันแต่เป้าหมายสุดท้ายอาจแตกต่างกัน เช่น การตรวจสอบและวิเคราะห์เกี่ยวกับรายการเงินสดในมือ ถ้าเป้าหมายของการตรวจสอบมีเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกบัญชีเงินสดและเพื่อให้เป็นที่แน่ใจว่าตัวเงินสดมีอยู่จริงตามที่ปรากฏในบันทึกแสดงฐานะการเงินก็จำแนกเป็นประเภท Financial Auditing แต่ถ้าเป้าหมายของการตรวจสอบมีเพื่อหาลู่ทางทำประยุชน์สูงสุดจากการใช้เงินขององค์กร ก็จำแนกเป็นประเภท Operational Audit หรือถ้าเป้าหมายการตรวจสอบมีเพื่อประเมินประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่บริหารของฝ่ายการเงิน ก็จำแนกเป็นประเภท Management Audit ดังนั้น ในทางปฏิบัติผู้ตรวจสอบภายในอาจใช้การตรวจสอบหลายรูปแบบผสมมผสานกันหรือทำไปพร้อม ๆ กันก็เป็นได้

3.1.7 เงื่อนไขการทำให้การตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ⁷

การที่หน่วยตรวจสอบภายในจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่ และประสบความสำเร็จหรือไม่เพียงได้ขึ้นกับเงื่อนไขพื้นฐาน 3 ประการ ได้แก่

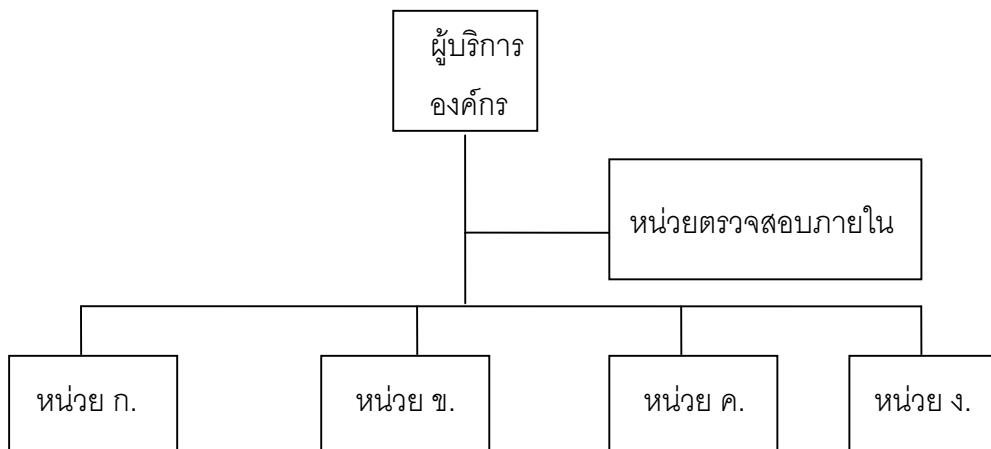
1. ลิทธิในการเข้าถึง (The Right to Access) หมายถึงว่า หน่วยตรวจสอบภายในควรได้รับสิทธิ หรือได้รับมอบอำนาจ (Authority) ที่จะเข้าดำเนินการตรวจสอบตามกระบวนการพิธีการตรวจสอบทั้งมวลได้อย่างพอเพียง

⁷ ข้างหลังในเชิงอรรถที่ 6

2. เสรีภาพในการสอบทาน (Freedom to Review) หมายถึงว่า หน่วยตรวจสอบภายในต้องมีเสรีภาพอย่างเพียงพอ ในการดำเนินการตรวจสอบโดย ปราศจากอุปสรรคหรืออุปสรรคกีดกันขัดขวาง หรือปราชญาการตรวจสอบจาก บุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือ ทางอ้อม
3. จำกัดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ (Limitation of Responsibility and Authority) หน่วยตรวจสอบภายในจะต้องไม่มีอำนาจสั่งการหน่วยงานผู้ที่ ถูกตรวจสอบ เพราะหากผู้ตรวจสอบภายในมีอำนาจสั่งการ หรือรับผิดชอบ โดยตรงต่อการบริหารงานแล้ว ทำให้มีผลกระทบกระเทือนต่อการออกความ- คิดเห็นอย่างอิสระของผู้ตรวจสอบภายในได้ เพราะผู้ตรวจสอบภายในจะมี ส่วนผูกพันต่อส่วนได้ส่วนเสียในลักษณะที่เป็นผู้ปฏิบัติงาน และเป็นผู้ตรวจสอบ เองเป็นเบ็ดเสร็จในตัว ดังนั้น ในกรณีหากตรวจสอบพบว่ามีข้อผิดพลาด เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานอาจมีคดีและอาชญากรรมหรือปักปิดข้อผิดพลาด เหล่านั้นได้

เงื่อนไขพื้นฐาน 3 ประการเหล่านี้ จะมีผลกระทบต่อการจัดโครงสร้างหน่วย ตรวจสอบภายในขององค์กรด้วย กล่าวคือ ถ้าการจัดโครงสร้างขององค์กรให้หน่วยตรวจสอบภายในอยู่ในโครงสร้างองค์กรที่มีระดับต่ำเกินไปหน่วยงานที่ถูกตรวจสอบส่วนใหญ่ถูกจัดอยู่ในโครง สร้างองค์กรระดับสูงกว่าจะทำให้หน่วยตรวจสอบภายในตกลงอยู่ใต้อิทธิพลบีบบังคับมากขึ้น ไม่กล้าแสดงความคิดเห็นอย่างอิสระ ไม่กล้าประเมินผลหน่วยงานหรือผู้บริหารที่มีระดับสูงกว่า- ตน โดยที่ว่าไปการจัดโครงสร้างขององค์กรจึงมักกำหนดหน่วยให้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับสูง ของโครงสร้างองค์กร ขึ้นตรงกับผู้บริหารสูงสุดขององค์กรสูงกว่าผู้จัดการฝ่ายหรือผู้อำนวยการฝ่าย เพราจะจะช่วยให้หน่วยตรวจสอบภายใน มีความอิสระพอที่จะสามารถปฏิบัติงานได้โดยปลดจาก การตรวจสอบ หรือกีดกันขัดขวางจากพนักงานหรือผู้บริหารระดับสูงอื่น ๆ ตัวอย่างโครงสร้างหน่วย ตรวจสอบภายในในองค์กร ดังแผนภูมิต่อไปนี้

แผนภาพที่ 18: โครงสร้างหน่วยตรวจสอบภายใน



การกำหนดความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในควรกำหนดให้ทำหน้าที่ในลักษณะประเมินผลปรับปรุงพัฒนาระบบงาน หรือเป็นพี่เลี้ยงให้คำแนะนำบริหาร ปฏิบัติงานที่ถูกต้องเหมาะสมแก่หน่วยงานอื่นที่รับการประเมิน ไม่ใช่เป็นการจับผิด กล่าวคือจะต้องกำหนดให้หน่วยตรวจสอบภายในทำหน้าที่เป็นหน่วยสนับสนุน (Supportive Unit) มิใช่ให้ทำหน้าที่ปฏิบัติงาน (Operation Unit)

3.2 คณะกรรมการตรวจสอบ (The Audit Committee)⁸

คณะกรรมการตรวจสอบจะไม่มีหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงต่อองค์กร แต่เป็นตัวแทนของคณะกรรมการบริหารขององค์กร (Executive Board) ผู้ซึ่งมีความรับผิดชอบมีอำนาจและควบคุมทรัพยากร และเป็นผู้รับผิดชอบต่อเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นขององค์กร พบรายงานองค์กรเอกสารขนาดใหญ่ที่มีการบริหารแบบผู้จัดการและกรรมการผู้บริหาร โดยจัดให้คณะกรรมการตรวจสอบขึ้นกับกรรมการบริหารและให้หน่วยตรวจสอบภายในรายงานต่อผู้จัดการและคณะกรรมการตรวจสอบ

การตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นภายในองค์กรเป็นวิธีหนึ่งที่ผู้บริหารแสดงถึง

⁸ พวยกอม ลิงก์เสน่ห์ “การสอบบัญชี” มิถุนายน 2543

การสนับสนุนต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ต้องมีความเป็นอิสระ โดยการจัดโครงสร้างองค์กรให้หน่วยตรวจสอบภายในรายงานตรงต่อผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการตรวจสอบ การที่ให้หน่วยตรวจสอบภายในรายงานต่อกคณะกรรมการตรวจสอบด้วย เพื่อให้หน่วยตรวจสอบภายในมีอิสระและไม่มีอคติต่อหน่วยงานหรือผู้ถูกตรวจสอบ โดยเฉพาะกรณีการตรวจสอบผู้บริหารระดับสูงและพบว่าผู้บริหารระดับสูงกระทำการทุจริต อีกทั้งปัจจุบันวิวัฒนาการความเป็นเจ้าขององค์กรไม่ได้อยู่ที่ฝ่ายบริหาร ไม่ได้อยู่ที่ครอบครัวแต่อยู่ที่คุณภายนอกหรือผู้ถือหุ้นขององค์กร บุคคลเหล่านี้นั้นมีความต้องการข้อมูล ต้องการความโปร่งใสขององค์กร และต้องการมีตัวแทนในคณะกรรมการบริหาร ปัจจุบันบริษัทในตลาดหลักทรัพย์กำหนดให้ต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบบัญชีภายในที่เรียกว่า Internal Audit Committee (อันนั้น ปั้นยารชุน : ธรรมากิบาลในภาคธุรกิจ 22 ธ.ค. 41) หรือที่ทั่วไปเรียกว่า Audit Committee

การตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ขึ้นในองค์กร ให้เป็นหน่วยงานขึ้นตรงต่อกคณะกรรมการบริหารของบริษัทมีหน้าที่ควบคุมดูแลและสอบทานเกี่ยวกับทรัพย์สิน การเงิน และการบัญชีขององค์กรมีจุดประสงค์ เพื่อให้สร้างความมั่นใจเพิ่มขึ้นแก่คณะกรรมการบริหารขององค์กร ผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอกอื่น ๆ เกี่ยวกับความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินและการเงินขององค์กรที่จัดทำขึ้น หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบจะเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

1. ดูแลในเรื่องการควบคุมภายในทางด้านการเงินและบัญชี ซึ่งเป็นหน้าที่โดยตรงของคณะกรรมการตรวจสอบ พิจารณาดูว่าได้มีการดูแลทรัพย์สินโดยถูกต้อง รายการได้รับอนุมัติและบันทึกบัญชีไว้ถูกต้องรวมทั้งแบ่งเบาภาระหน้าที่การดูแลรักษาทรัพย์สินของคณะกรรมการบริหารขององค์กร ในด้านการควบคุมทางด้านการเงินและบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบจะปรึกษาหารือกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีภายนอกเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและการปรับปรุงแก้ไขระบบให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องที่ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีภายนอกเสนอไว้ในรายงานต่อผู้บริหาร (Management Letter)
2. สอบทานงานของหน่วยตรวจสอบภายใน โดยเน้นถึงขอบเขตและประสิทธิผลของงานตรวจสอบภายใน การสอบทานงานจะรวมถึงการวางแผนการตรวจสอบ สอบ ตรวจสอบงานที่ดำเนินการเสร็จและงานที่อยู่ระหว่างดำเนินการ และการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหารตามคำแนะนำของผู้ตรวจสอบภายใน

3. การจัดหาผู้สอบบัญชีภายนอก คณะกรรมการตรวจสอบจะเป็นผู้คัดเลือกผู้สอบบัญชีภายนอกให้กับคณะกรรมการบริหารขององค์กรเพื่อนำเสนอขออนุมัติต่อที่ประชุม
4. สอบทานแนวทางการสอบบัญชีกับผู้สอบบัญชีภายนอก เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการตรวจสอบจะตรงกับความประسنศ์ขององค์กร แม้ว่าการตรวจสอบจะขึ้นอยู่กับการวินิจฉัยของผู้สอบบัญชีภายนอกก็ตาม คณะกรรมการตรวจสอบควรต้องทราบหลักเกณฑ์ของการตัดสินใจและปริมาณงานตรวจสอบที่คาดว่าผู้สอบบัญชีภายนอกจะปฏิบัติ
5. สอบทานรายงานประจำปี ผลของการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีภายนอก และงบการเงินระหว่างกาล สอบทานรายงานการประชุมมีการประชุมร่วมระหว่างผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีภายนอก และคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อพิจารณารายงานประจำปี และผลของการตรวจสอบ
6. หน้าที่อื่น ๆ เช่น
 - ทำการตรวจสอบ⁹ หรือควบคุมการสอบสวนเป็นกรณีพิเศษ (Special Investigations)
 - สอบทาน¹⁰ ค่าใช้จ่ายของผู้บริหาร
 - สอบทานนโยบายการจ่ายเงินในบางกรณี
 - สอบทานการปฏิบัติตามข้อบังคับของกฎหมาย
 - สอบทานนโยบายเพื่อหลีกเลี่ยงการขัดแย้งในผลประโยชน์ และเพื่อสอบทานรายงานระหว่างการดำเนินงานขององค์กรกับผู้บริหารที่เกิดขึ้นแล้วกับที่กำลังดำเนินอยู่
 - ประเมินผลงานของฝ่ายบริหารทางการเงิน

หน้าที่ดังกล่าวคณะกรรมการบริหารขององค์กรจะเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะกำหนดให้เป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบเพียงใด เพราะถ้าให้มีหน้าที่ต้องทำและรับผิดชอบมากเกินไปประสิทธิผลของงานก็อาจจะลดลง หรือถ้าเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงาน ก็อาจจะมีความเป็นอิสระน้อยและได้รับความเชื่อถือน้อยลง และประสิทธิผลของงานก็จะลดลงด้วย

⁹ ตรวจสอบ เป็นลักษณะการตรวจสอบอย่างละเอียด

¹⁰ สอบทาน เป็นลักษณะการตรวจสอบอย่างคร่าว ๆ

3.3 การสอบบัญชีหรือการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การสอบบัญชี คือ การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่น ๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่องค์กรจัดทำมีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใด และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีอาจเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานขององค์กรเพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในขององค์กร และบางครั้งการตรวจสอบอาจทำให้ผู้สอบบัญชีพบการทุจริตในการดำเนินงานผ่านทางบัญชีและรายงานการทุจริตให้ผู้บริหารงานทราบ

งานตรวจสอบบัญชีนี้ในประเทศไทย ถือเป็นวิชาชีพอย่างหนึ่งเรียกว่า วิชาชีพสอบบัญชี ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเรียกว่า “ผู้สอบบัญชี” (Auditor หรือ Public Accountant) ผู้สอบบัญชีที่ขึ้นทะเบียนตามกฎหมายแล้ว (พระราชบัญญัติผู้ตรวจสอบบัญชี พ.ศ. 2505) เรียกว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” (Certified Public Accountant) โดยผู้สอบบัญชีจะเป็นบุคคลภายนอกที่ทำงานโดยอิสระ มีความเชี่ยวชาญในด้านการสอบบัญชีโดยเฉพาะ โดยผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบผลการดำเนินงานของผู้บริหารตามที่ปรากฏในงบการเงินประจำปีนั้น ๆ ตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงิน และการบันทึกบัญชีว่าองค์กรมีการปฏิบัติตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่รับรองกันโดยทั่วไปหรือไม่

องค์กรจำเป็นต้องมีการจัดทำงบการเงินขององค์กรเพื่อแสดงถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานขององค์กรนั้นอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง และจะต้องจัดให้มีการสอบบัญชีเพื่อรับรองความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินหรืองบการเงินที่แสดง และการตรวจสอบบัญชีถือเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารงาน แต่อย่างไรการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับการตรวจสอบภายใน (Independent Auditing Vs Internal Auditing) มีลักษณะแตกต่างกันดังนี้ คือ

3.3.1 การสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีโดยเฉพาะและเป็นอิสระจากผู้บริหาร จะทำการตรวจสอบงบการเงินเพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ การตรวจสอบนี้เรียกว่าการตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) ความเป็นอิสระจากผู้บริหารจะทำให้ผลงานของผู้สอบบัญชีภายนอก เป็นที่ยอมรับแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น คณะกรรมการขององค์กร ประชาชน เป็นต้น กำหนดโดยกฎหมายให้มีการตรวจสอบบัญชี เพื่อรับรองงบการเงินและรายงานทางการเงินของนิติบุคคล

ในขณะที่การตรวจสอบภายใน (Internal Auditing) เป็นหน่วยงานที่ฝ่ายบริหารแต่งตั้งขึ้นเพื่อช่วยควบคุมและตรวจสอบระบบงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบายและระเบียบที่ทางองค์กรได้กำหนดไว้ รวมทั้งการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชี ตลอดจนการควบคุมดูแลทรัพย์สิน และรายงานผลการตรวจสอบให้ผู้บริหารได้ทราบอย่างสม่ำเสมอ โดยสรุปแล้วงานของผู้ตรวจสอบภายในจะประกอบด้วยการตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Auditing) การตรวจสอบการบริหารงาน (Management Auditing) การตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Auditing)

3.3.2 การตรวจสอบภายในมีขอบเขตของงานกว้างขวางกว่าการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะการตรวจสอบรวมถึงงานด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติงาน และการบริหารงาน ซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคลทั้งภายในกิจการและบุคคลภายนอก และเน้นหนักไปทางด้านการประเมินประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานและประสิทธิผลของผู้บริหาร มากกว่าการตรวจสอบความถูกต้องของหลักฐานการเงิน

3.3.3 ความรับผิดชอบในเรื่องรายงาน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะรายงานต่อคณะกรรมการบริหารขององค์กรและสาธารณชน แต่ผู้ตรวจสอบภายในเป็นเจ้าหน้าที่ขององค์กรที่ตรวจสอบและมีความเป็นอิสระในขอบเขตที่จำกัดกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต งานของผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นที่เชื่อถือได้มากขึ้นหากรายงานต่อบุคคลหรือหน่วยงานที่มีระดับสูงกว่าหน่วยงานที่ถูกตรวจสอบ เช่น กำหนดให้รายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งขึ้นตรงต่อคณะกรรมการขององค์กร เป็นต้น

4. การตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน : ปัญหาและอุปสรรค

การตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดเป็นระเบียบให้ถือปฏิบัติตามหมวด 8 การตรวจเงิน ข้อ 89 “ให้หัวหน้าหน่วยงานคลังจัดทำงบแสดงฐานะการเงินและงบอื่น ๆ ตามแบบที่กรรมการปกครองกำหนดเพื่อส่งให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคตรวจสอบภายในเก้าสิบวัน นับแต่วันสิ้นปีและส่งสำเนาให้ผู้ว่าราชการจังหวัด สำหรับองค์กรบริหารส่วนตำบลให้ส่งนายอำเภอหรือปลัดอำเภอผู้เป็นหัวหน้าประจำกิ่งอำเภอ ด้วย” และข้อ 93 “ผู้บริหารท้องถิ่น ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือปลัดกระทรวงมหาดไทย อาจให้ผู้เชี่ยวชาญบัญชีทำการตรวจสอบบัญชีการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นการภายในได้ สำหรับองค์กรบริหารส่วนตำบลให้นายอำเภอหรือปลัดอำเภอผู้เป็นหัวหน้าประจำกิ่งอำเภอดำเนินการดังกล่าวได้เช่นเดียวกัน”

จากจะเป็นข้างต้น จึงเห็นได้ว่าระบบการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรฯ ปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน มีลักษณะพึงพากการตรวจสอบของสำนักงานตรวจสอบเงินแผ่นดิน (สตง.) และข้าราชการประจำของกรุงเทพมหานครตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน ซึ่งเป็นการตรวจสอบจากภายนอก ไม่ได้มีระบบการตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเอง รวมทั้งจะเป็นดังกล่าวข้างต่อไปนี้ ไม่มีความชัดเจนว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องปฏิบัติการด้านการตรวจสอบภายใน หรือไม่ จากการศึกษาพบว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ส่วนใหญ่ไม่ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบภายใน (มีเพียง กทม. ที่จัดตั้งหน่วยตรวจสอบภายในขึ้น) เพราะถือว่า สตง. ทำหน้าที่นี้อยู่แล้ว การตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งที่มีความพร้อมจะจัดให้มีเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในของตนเอง แต่ผู้บริหารยังคงให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานของหน่วยตรวจสอบภายในน้อย ทำให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่จึงไม่เป็นไปตามหลักวิชาชีพ และไม่มีประสิทธิภาพที่จะทำให้การตรวจสอบภายในเกิดผลลัพธ์ดี บางองค์กรมีการตรวจสอบภายในโดยผู้อำนวยการจังหวัดแต่ตั้ง มีหน้าที่ควบคุมดูแลการปฏิบัติงานแต่ไม่มีการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบอย่างแท้จริง ในขณะที่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น บางแห่งเองมีความต้องการมีหน่วยตรวจสอบภายในสำหรับองค์กร แต่ไม่สามารถมีได้เนื่องจากความไม่พร้อมทางด้านต่าง ๆ เช่น บุคลากรงบประมาณ เป็นต้น

ปัจจุบันการตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีเฉพาะ สตง. ดำเนินการเท่านั้น และจากการศึกษาพบว่า สตง. ไม่น่าจะสามารถตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ได้ครบถ้วนทุกแห่งได้ในแต่ละปี เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีจำนวนมากถึง 8,750 หน่วย ในขณะที่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบของ สตง. มีเพียง 1,760 คน (ข้อมูล ณ วันที่ 19 มิถุนายน 2544) และ ณ วันที่ 30 กันยายน 2543* สตง. มีอัตรากำลังเจ้าหน้าที่รวม 2,520 คน โดยในจำนวนนี้เป็นข้าราชการที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบ จำนวน 2,032 คน และหน้าที่ของ สตง. คือการตรวจสอบหน่วยงานของราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาคทั้งประเทศ จำนวน 62,643 หน่วย เป็นหน่วยงานหลักจำนวน 6,389 แห่ง เป็นหน่วยงานรองลำดับที่หนึ่งจำนวน 16,314 แห่ง เป็นหน่วยงานรองลำดับที่สองจำนวน 39,896 แห่ง และเป็นหน่วยงานรองลำดับที่

* ที่มา : รายงานผลการปฏิบัติราชการประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2543, สำนักงานตรวจสอบเงินแผ่นดิน.

** ที่มา: รายงานผลการปฏิบัติงานประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2543

*** หน่วยงานหลัก หมายถึง หน่วยงานที่เบิกเงินงบประมาณกับกรมบัญชีกลาง สำนักงานคลังจังหวัด และสำนักงานคลังจังหวัด ณ อำเภอ

หน่วยงานรองลำดับที่หนึ่ง หมายถึง หน่วยงานที่เบิกเงินงบประมาณจากหน่วยงานหลัก

หน่วยงานรองลำดับที่สอง หมายถึง หน่วยงานที่เบิกเงินงบประมาณจากหน่วยงานรองลำดับที่หนึ่ง

หน่วยงานรองลำดับที่สาม หมายถึง หน่วยงานที่เบิกเงินงบประมาณจากหน่วยงานรองลำดับที่สอง

สามจำนวนจำนวน 44 แห่ง นอกจานี้ยังมีรัฐวิสาหกิจ สถาบันการเงินที่ต้องตรวจสอบเงินทุนหมุนเวียน และหน่วยงานอื่น งานวิจัยนี้ประมาณว่าหาก สตง. ทำการตรวจสอบหน่วยงานต่าง ๆ ในอัตราการตรวจสอบในปัจจุบัน (สตง. ตรวจสอบหน่วยงานประมาณ 2,200 แห่งต่อปี) จะสามารถตรวจสอบงานของทุกหน่วยงานรับตรวจสอบทั้งของรัฐบาลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งได้ครบ สตง. จะต้องใช้เวลามากกว่า 30 ปี

ในทางปฏิบัติ สตง. ดำเนินการตรวจสอบหน่วยงานต่าง ๆ ด้วยการสุมตรวจสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว สตง. ตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยเฉลี่ยประมาณ 2 - 3 ปี ต่อครั้ง/ต่อแห่ง และการตรวจสอบส่วนใหญ่จะเน้นที่ภูมิภาคมากกว่าผลสัมฤทธิ์ของงาน นอกจากนี้กรรมการปักครองยังได้กำหนดให้ประเมินมาตรฐานหัวด้วยตัวเอง แต่ผู้ตรวจสอบยังได้กำหนดให้ประเมินตัวเองหัวด้วย อย่างไรก็ตามพบว่าการตรวจสอบโดยประเมินมาตรฐานหัวด้วยและผู้ตรวจสอบยังได้กำหนดให้ประเมินหัวด้วยตัวเองทั่วถึงทุกองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งและมิได้ดำเนินการอย่างต่อเนื่องจะเห็นได้ว่า รัฐบาลได้กำหนดให้ทั้ง สตง. และกรรมการปักครองตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นการตรวจสอบภายนอก ไม่ใช่การตรวจสอบภายใน ควรยกเลิกข้อได้เปรียบดังนี้เพื่อไม่ให้ทำงานซ้ำซ้อนกัน หรือควรแบ่งงานการตรวจสอบให้ชัดเจน

สำหรับการตรวจสอบโดยคณะกรรมการตรวจสอบ พบร่วมปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังไม่เคยมีการตรวจสอบประเภทนี้ สำหรับประเทศไทยการตรวจสอบโดยคณะกรรมการตรวจสอบยังเป็นสิ่งค่อนข้างใหม่สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

สำหรับการตรวจสอบโดยประชาชน ชุมชนหรือองค์กรชุมชน ในปัจจุบันส่วนใหญ่เป็นไปในลักษณะของการร้องเรียนมากกว่าการเข้ามาร่วมมือ รับรู้ และร่วมดำเนินการ ตั้งแต่ต้นจนจบกระบวนการ ซึ่งเป็นการตรวจสอบที่ปลายเหตุของงานที่ได้ปฏิบัติไปแล้ว หากกว่าการตรวจสอบเพื่อป้องกันที่ต้นเหตุหรือช่วยแก้ไข ปรับปรุง ระหว่างการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ เช่น กรณีการสร้างถนนในท้องถิ่นชาวบ้านจะร้องเรียนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือผู้ตรวจสอบยังหัวดหรือสจ. เมื่อส่งผลกระทบต่อเขาโดยตรงเท่านั้น แต่ถ้าไม่ส่งผลกระทบโดยตรงต่อตัวชาวบ้านนั้น ชาวบ้านจะไม่สนใจ เพราะไม่มีความรู้สึกเป็นเจ้าของและมองว่าเป็นความยุ่งยากที่จะต้องรับหน่วยงานของรัฐ การเข้าถึงข้อมูลเอกสารราชการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นค่อนข้างยาก ส่วนหนึ่งเป็นเพราะการเดินทางลำบาก แต่ถ้าส่วนหนึ่งเป็นเพราะการบริหารการเผยแพร่ข้อมูลเอกสารภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่พร้อมลาก่อน ก็อีกทั้งข้อมูลรายงานทางการเงิน การปฏิบัติงานของหน่วยงานที่เปิดเผยแพร่จะเป็นไปในลักษณะที่ชาวบ้านอ่านไม่เข้าใจ ไม่รู้เรื่อง จะอ่านเข้าใจได้เฉพาะบุคคลที่มีความรู้ในเรื่องนั้น ๆ เป็นอย่างดี เท่านั้น ทำให้ความสนใจและความใส่ใจของประชาชนต่อข้อมูลเหล่านี้เกิดขึ้นน้อยมาก

5. ปัญหาและอุปสรรคของการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน จึงพอสรุปได้ดังนี้

1. การตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปัจจุบันผู้บริหารยังขาดความเข้าใจและให้ความสำคัญกับการตรวจสอบภายในน้อย ดังนั้น เมื่อการปฏิบัติงานบางอย่างขององค์กรมีความสูญเปล่าของทรัพยากรเกิดขึ้น ผู้บริหารจะไม่ทราบและไม่สามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นได้ทันต่อเหตุการณ์ ทำให้ปัญหาหรือความสูญเปล่านั้นมีมากขึ้น จนบางกรณีอาจทำให้การปฏิบัติงานนั้น ๆ ล้มเหลวไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้

2. การตรวจสอบการใช้จ่ายปัจจุบันเป็นการตรวจสอบตามระเบียบกฎหมายที่วางไว้มากกว่าการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์ของงาน ดังนั้น ผู้ที่ทำถูกจะเปลี่ยนได้รับความคุ้มครองโดยไม่ได้คำนึงถึงผลงานที่องค์กรได้รับ ในขณะที่ผู้ที่ทำไม่ตรงตามระเบียบแต่มีผลงานที่ดีและเป็นประโยชน์รวมทั้งช่วยประหยัดเงินให้กับองค์กรได้กลับถูกลงโทษ เพราะไม่ทำตามระเบียบ

3. การปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบจะเป็นไปในลักษณะเดียวกันทั่วประเทศทั้งที่องค์กรมีขนาดการพัฒนา บุคลากร และงบประมาณที่แตกต่างกัน ทำให้การตรวจสอบจึงเป็นไปในลักษณะของการยึดถือพิธีกรรมมากกว่าผลงานที่สัมฤทธิผลของแต่ละท้องถิ่น กล่าวคือ ระบบการตรวจสอบการใช้จ่ายควรเป็นการตรวจสอบว่าได้มีการใช้จ่ายเงินไปจริงตามจำนวนที่ขอเบิกและเป็นไปตามระเบียบที่กำหนดโดยก่อให้เกิดผลงานที่มีคุณภาพและมีประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ของการทำกิจกรรมหรือไม่ ไม่ใช่เพียงมีการตรวจสอบว่าได้มีการใช้จ่ายเงินไปจริงตามที่เบิกหรือไม่ได้มีการดำเนินการถูกต้องตามระเบียบการเงินที่กำหนดไว้หรือไม่เท่านั้น

4. ความถี่ของการตรวจสอบมีน้อยค่อนข้างต่ำมาก ทำให้เป็นการตรวจสอบหลังจากเกิดเหตุการณ์ผ่านไปเป็นเวลานานหลายปี จึงยากที่จะตรวจสอบพบปัญหา และไม่สามารถแก้ไขปัญหาได้ทันท่วงที สาเหตุเพริ่งบุคลากรในการตรวจสอบมีน้อยไม่เพียงพอ กับองค์กรซึ่งต้องได้รับการตรวจ

5. ระเบียบเบ็ดซ่องให้อยู่ในดุลยพินิจของผู้มีอำนาจที่เป็นราชการส่วนกลาง หรือส่วนภูมิภาคที่ไม่ได้มีความรับผิดชอบต่อประชาชนในท้องถิ่นนั้น ๆ ในเรื่องว่าความผิดผู้เขียวชาญทางบัญชีทำการตรวจสอบ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือไม่ทั้ง ๆ ที่เรื่องนี้เป็นเรื่องที่จำเป็นต่อการบริหารงาน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำให้งานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความเสี่ยงเกิดขึ้นจากการไม่ถูกตรวจสอบข้อบกพร่องของปัญหา และจะได้แก้ไขได้ทันท่วงที

6. การตรวจสอบโดยประชาชน ชุมชนหรือ องค์กรชุมชนยังเป็นไปได้ค่อนข้างยากและมีน้อยมาก เนื่องจากความเชื่อถือแบบสมัยก่อนที่จะมองว่าข้าราชการเป็นชุนนาง เจ้าคนนายคน ชาวบ้านจึงไม่กล้าซักถามขอข้อมูลและถึงแม้ชาวบ้านอยากเข้ามาตรวจสอบองค์กรปกครอง

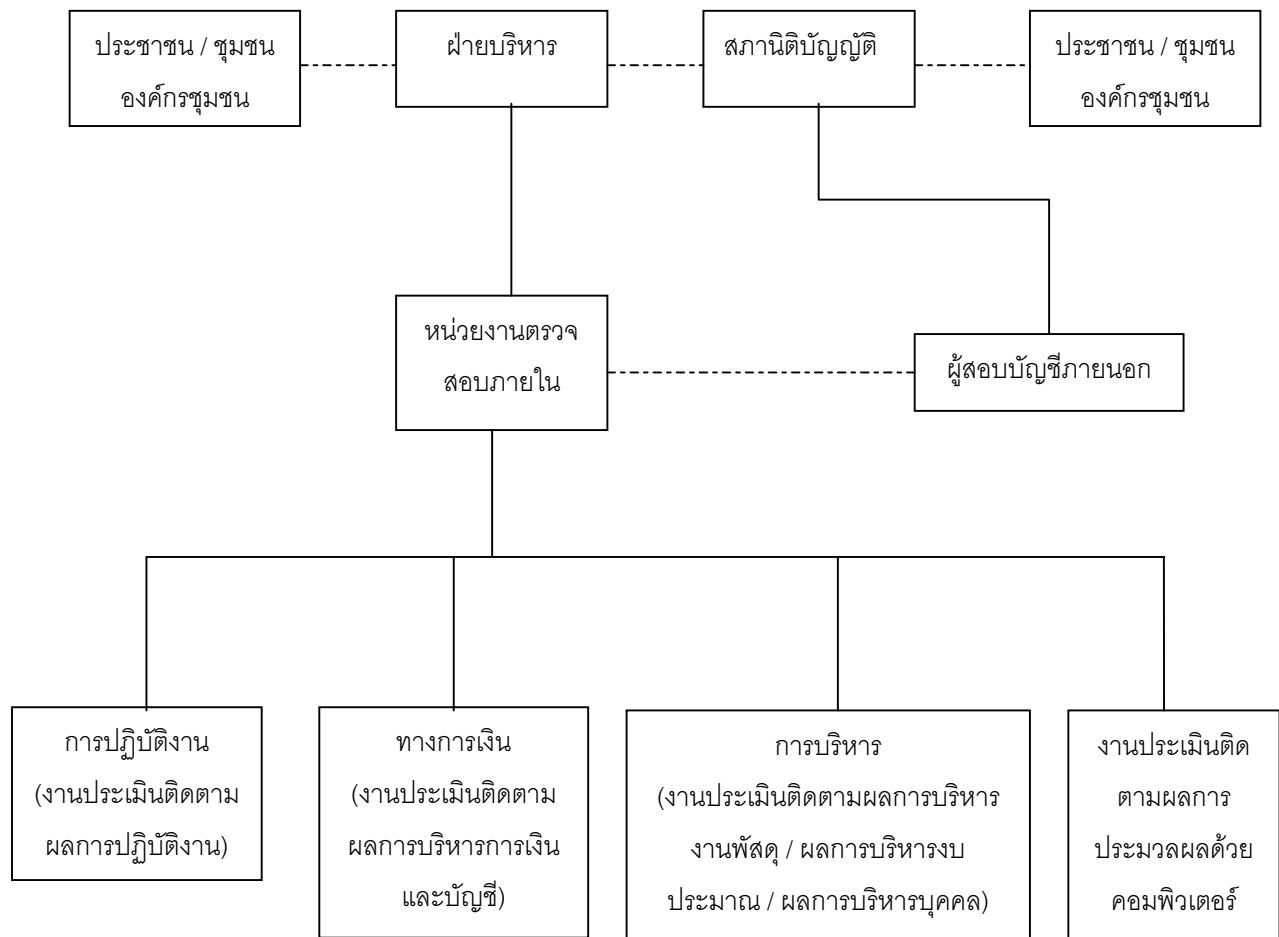
ส่วนท้องถิ่นแต่ก็มีข้อจำกัดทางข้อมูลการปฏิบัติงาน รายงานทางการเงินยังไม่ค่อยเปิดเผยหรือเข้าถึงได้ไม่ง่าย ถ้าสามารถเข้าถึงข้อมูลได้แต่การจัดทำข้อมูลยังเป็นรูปแบบและใช้ภาษาที่ยากต่อการเข้าใจ และสุดท้ายแล้วมีการตรวจสอบหรือการมีส่วนร่วมของประชาชนกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้วยังไม่มีอะไรประกันหรือรับรองว่าประชาชนจะได้รับผลลัพธ์อย่างไร เช่น ได้รับการตอบสนองความต้องการได้อย่างแท้จริง เป็นต้น ทำให้ประชาชนขาดความสนใจที่จะเข้าไปมีส่วนร่วม

6. แนวคิดของการศึกษาตรวจสอบ การใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

การตรวจสอบการใช้จ่ายเป็นสิ่งจำเป็นและมีความสำคัญต่อการบริหารจัดการขององค์กร เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องกับองค์กรสามารถมั่นใจในระดับพอสมควรว่า องค์กรมีการใช้จ่ายที่คุ้มค่าและมีประสิทธิภาพไม่มีความสูญเปล่าจากการใช้ทรัพยากรขององค์กรในทุกขั้นตอนของการดำเนินกิจการเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด ผู้บริหารของสามารถใช้การตรวจสอบเป็นเครื่องมือในการบริหารเพื่อให้มั่นใจว่าองค์กรมีระบบการควบคุมการใช้จ่ายที่สามารถป้องกันการรั่วไหลจากการใช้จ่ายขององค์กรเหมาะสมดีแล้ว ดังที่ทوابกันดีว่าการตรวจสอบสามารถจัดให้เกิดก่อนการใช้จ่ายหรือหลังการใช้จ่ายก็ได สำหรับแนวคิดที่ผู้วิจัยเสนอ คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรเน้นการตรวจสอบภายหลังการใช้จ่าย (Post Audit) หากกว่าการตรวจสอบก่อนการใช้จ่าย (Pre-Audit) เพื่อลดขั้นตอนและพิธีการก่อนการใช้จ่ายลง ทำให้องค์กรสามารถบริหารจัดการได้อย่างคล่องตัวและรวดเร็วยิ่งขึ้น แต่การตรวจสอบหลังการใช้จ่ายจะมีความสำคัญมากขึ้น โดยควรเกิดขึ้นเป็นประจำทุกปีและมีความต่อเนื่องสม่ำเสมอในลักษณะเดียวกับธุรกิจเอกชน ที่ถูกกำกับและดูแลโดยหน่วยงานรัฐให้มีความโปร่งใสเมื่อมาตรฐาน อยู่ภายใต้กฎหมายให้ต้องถูกตรวจสอบบัญชี และงบการเงินให้สาธารณชนได้รับทราบเป็นการรักษาประยุทธ์ของประชาชน สร้างความสงบเรียบร้อยและให้ธุรกิจเอกชนรับผิดชอบต่อสังคมในระดับหนึ่ง ๆ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นหน่วยงานที่ให้บริการต่อประชาชนรับผิดชอบต่อประชาชนในพื้นที่ เลือกผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมา ประชาชนผู้ซึ่งเสียภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อจะแลกมาซึ่งการให้บริการสาธารณะต่าง ๆ กลับคืน การดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็เช่นเดียวกับธุรกิจเอกชน ควรอยู่ภายใต้กฎหมาย มีการถูกกำกับและดูแลให้มีความโปร่งใสเมื่อมาตรฐานทางการเงินการบัญชี และต้องถูกตรวจสอบอย่างมีมาตรฐานและต้องรายงานผลงาน เอกสารบัญชีและการเงินให้สาธารณชนได้รับทราบ จึงจะเป็นที่ยอมรับได้และเป็นการแสดงความมีมาตรฐานสากล

จากการศึกษาวิจัยพบว่าการตรวจสอบการใช้จ่ายของหน่วยงานรัฐและธุรกิจขององค์กรเอกชนนั้น มีลักษณะที่คล้ายคลึงกันหลายประการแต่เนี่ยนที่จุดแตกต่างกัน กล่าวคือ หน่วยงานรัฐเน้นการตรวจสอบการใช้จ่ายในลักษณะของการตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-Audit) โดยตรวจการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามขั้นตอน พิธีการ ระเบียบกฎหมายที่กระทรวงมหาดไทย กรมการปกครองกำหนด (ยกเว้นกทม.) เพื่อป้องกันการรั่วไหลอย่างละเอียดทุกขั้นตอนของการ บริหาร องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถออกจะเป็นขั้นตอนและปรับปรุงให้ทันต่อเหตุการณ์ หรือทันต่อสภาพปัจจุบัน ทำให้ขาดความคล่องตัวในการบริหารจัดการ ในขณะเดียวกันการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์ของการใช้จ่ายของภาครัฐ ยังไม่ได้รับความสนใจมากนัก ล้วน然是การตรวจสอบของภาครัฐกิจเอกชนจุดเน้นของการตรวจสอบเพื่อที่ต้องการให้สามารถบริหารจัดการได้อย่างรวดเร็ว คล่องตัว สามารถแข่งขันในตลาดได้ จุดเน้นของการตรวจสอบการใช้จ่ายจึงเป็นลักษณะของการตรวจสอบภายหลังการใช้จ่าย (Post Audit)

แผนภาพ 19: แผนภูมิการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น



7. ระบบการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่นำเสนอ (แผนภาพที่ 19)

จากการศึกษาวิจัยเห็นว่าการตรวจสอบแบบ Post Audit น่าจะมีความเหมาะสมกับการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่วนใหญ่มีขนาดไม่ใหญ่มากและมีมาตรฐานการบริหารและดำเนินการแตกต่างกัน ดังนั้น การตรวจสอบก่อนการใช้จ่าย (Pre-Audit) ที่มีมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ จึงไม่เหมาะสมกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีลักษณะการบริหารงานที่ไม่ซับซ้อน เมื่อเทียบกับรัฐบาลซึ่งมีขนาดใหญ่มีหน่วยงานที่ต้องควบคุมดูแลและเป็นจำนวนมาก และการบริหารงานมีความซับซ้อนมากกว่า จึงอาจจำเป็นต้องมีมาตรฐานเดียวกันในการควบคุมตรวจสอบอย่างเข้มงวดก่อนการใช้จ่าย (Pre-Audit) เพราะถ้าใช้วิธีการตรวจสอบหลังการใช้จ่าย (Post-Audit) ก็จะเป็นไปได้ยากทั้งทางด้านต้นทุนและบุคลากรซึ่งต้องใช้เป็นจำนวนมาก ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนวทางในการจัดตั้งระบบการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งมีลักษณะไม่เหมือนกับของรัฐบาล แต่เห็นควรมีลักษณะเหมือนกับธุรกิจเอกชนมากกว่า และควรมีมาตรฐานที่ใช้ในการตรวจสอบเช่นเดียวกับธุรกิจเอกชน โดยมีสาระสำคัญพอสรุปได้ดังนี้

1. การตรวจสอบภายใน

1.1 กำหนดให้ทุก องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ไม่ว่าขนาดเล็กหรือขนาดใหญ่ ต้องมีการตรวจสอบภายใน (Internal Audit) ขึ้นในองค์กรเป็นประจำทุกปี และในแต่ละปีไม่ต่ำกว่า 2 – 3 ครั้ง ลักษณะของการตรวจสอบให้เน้นเป็นแบบตรวจสอบหลังการใช้จ่าย (Post-Audit) ตามลักษณะความซับซ้อนของการบริหารงานของแต่ละองค์กรว่ามีความเสี่ยงจากการดำเนินงานมากน้อยเพียงใด

1.2 ลักษณะและวิธีการของการตรวจสอบภายในไม่จำเป็นต้องเหมือนกัน ขึ้นอยู่กับความพร้อมและความต้องการของแต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นสำคัญ กล่าวคือ หากองค์กรใดมีความพร้อมด้านบุคลากร และด้านการเงิน สามารถจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นในองค์กรได้ก็ให้ดำเนินการทันที ขณะที่บางองค์กรที่ยังไม่มีความพร้อมหรือยังไม่อยากให้เกิดภาระการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายใน ก็อาจทำได้โดยการจ้างหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กรอื่นที่มีเชื่อถือ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หลาย ๆ องค์กร ร่วมมือกันจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในในกับองค์กรสมาชิกได้

1.3 หน่วยงานตรวจสอบภายในที่จัดตั้ง ต้องดำเนินความเป็นอิสระ โดยรายงานผลการตรวจสอบต่อผู้บริหารสูงสุดขององค์กรนั้นเท่านั้น การรายงานให้ทำเมื่อผลการตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้วภายในระยะเวลา 30 วัน

2. การตรวจสอบจากภายในขององค์กร

2.1 เมื่อสิ้นรอบปีบัญชีหนึ่ง ๆ ตามปีงบประมาณประจำปี (ณ วันที่ 30 กันยายนของทุกปี) ให้องค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นจัดให้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต¹¹ เข้าตรวจสอบและรับรองรายงานการเงินและงบการเงินขององค์กร ภายใน 90 วัน นับแต่วันสิ้นรอบปีบัญชี ทั้งนี้ รายงานการเงินและงบการเงินดังกล่าวให้ติดไว้ที่เปิดเผยแพร่องค์กร อย่างน้อย 10 วัน พร้อมทั้งเปิดเผยในรายงานประจำปีขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่น

2.2 สำหรับการตรวจสอบโดยคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) จากการระดมความคิดกับบุคลากรของหน่วยงานต่าง ๆ ทั้งภาครัฐ ภาคเอกชนและผู้ปฏิบัติงานในองค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นบางแห่ง มีความเห็นว่า ในสภาพปัจจุบันถ้าการตรวจสอบภายในขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นมีความเป็นอิสระและสามารถปฏิบัติงานได้อย่างรวดเร็วเพียงพอ การจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นเพื่อเป็นหลักประกันความอิสระของผู้ตรวจสอบภายในยังคงไม่จำเป็น และเมื่อเทียบจากขนาดและโครงสร้างขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นมีสภาพหน้าที่ตรวจสอบฝ่ายบริหารและคานอำนาจฝ่ายบริหารไว้ส่วนหนึ่งแล้ว แต่อย่างไรก็ตามถ้าในอนาคต องค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นมีโครงสร้างและขนาดขององค์กรเปลี่ยนแปลงไป โดยเฉพาะกรุงเทพมหานคร ซึ่งมีขนาดใหญ่กับโครงสร้างการตรวจสอบโดยคณะกรรมการตรวจสอบอาจจำเป็นต้องมีการจัดตั้งขึ้น¹² เพื่อประกันความเป็นอิสระให้กับหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรนั้น ๆ โดยทางปฏิบัติหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรควร

¹¹ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้ตรวจสอบบัญชี พ.ศ. 2505 เจ้าหน้าที่ของ สดง. หรือผู้สอบบัญชีอื่นที่ได้รับการรับรองจาก สดง.

¹² เนื่องจากองค์กรขนาดใหญ่มีความซับซ้อนและเพื่อเป็นหลักประกันความอิสระให้กับหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กร ดังนั้น ประชาชนซึ่งมีฐานะเปรียบเสมือนผู้ถือหุ้นในองค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นของท้องถิ่นที่ตนมีความต้องการข้อมูล ความโปร่งใส ในการควบคุมดูแลและสอบทานเกี่ยวกับทรัพย์สิน การเงิน และการบัญชีขององค์กร ผ่านทางผู้ทรงคุณวุฒิที่มีส่วนได้ส่วนเสียกับการบริหารจัดการขององค์กร

เป็นเลขานุการของคณะกรรมการตรวจสอบ แต่อย่างไรก็ตามจากการศึกษาวิจัยผู้วิจัยเห็นว่าการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นอาจจัดตั้งขึ้นในลักษณะของการร่วมมือกันขององค์กรปักครองส่วนท้องถิ่นหลายแห่งภายในจังหวัดและจัดตั้งขึ้นเพียงคณะกรรมการเป็นคณะกรรมการตรวจสอบกลางและให้บริการกับองค์กรสมาชิก

2.3 สำหรับการตรวจสอบโดยประชาชนชุมชนหรือองค์กรชุมชน รายละเอียดของการมีส่วนร่วมของประชาชนไม่เฉพาะด้านการตรวจสอบเท่านั้น จะได้กล่าวต่อไป (หน้า 6-38 ถึง 6-57)

8. แนวทางการจัดตั้งหน่วยตรวจสอบภายใน¹³

การจัดตั้งหน่วยตรวจสอบภายในที่ทำงานมีประสิทธิภาพ สิ่งที่องค์กรควรห่วงผลจากการมีหน่วยตรวจสอบภายใน คือ ห่วงผลในด้านการวัดประสิทธิภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในควบคู่ไปกับรายการที่ควรปฏิบัติในเรื่องของการตรวจสอบภายในที่ดี คณะกรรมการผู้วิจัยเห็นว่าควรประกอบด้วยแนวทางดังต่อไปนี้

8.1 องค์กรสามารถให้ความมั่นใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ

- (1) หน่วยงานตรวจสอบภายในจะต้องมีความเป็นอิสระไม่มีส่วนได้ส่วนเสียจากกิจกรรมที่ทำการตรวจสอบ โดยหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในและผลการปฏิบัติงานควรขึ้นตรงกับผู้บริหารสูงสุดขององค์กร
- (2) บุคลากรของหน่วยตรวจสอบภายในควรจะต้องถูกควบคุมโดยจรายาบรรณวิชาชีพ มีการสนับสนุนให้บุคลากรเข้าร่วมเป็นสมาชิกขององค์กรประกอบวิชาชีพการตรวจสอบภายในทำให้มีหน่วยงานอื่นตรวจสอบมาตรฐานของการตรวจสอบการเงินอีกทีหนึ่ง
- (3) หน่วยงานตรวจสอบภายในควรจะมีอำนาจในการสอบทานส่วนงานต่าง ๆ ได้ทุกหน่วยงานโดยการกำหนดภารกิจ (Job Description) ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรจะให้อำนาจต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในในการ เข้าถึงกิจกรรม ข้อมูล และทรัพย์สินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในได้

¹³ ข้างแล้วในเชิงօราที่ 4

(4) หน่วยงานตรวจสอบคุณภาพที่มีทรัพยากรที่จำเป็นในการบรรลุวัตถุประสงค์ในการให้ความมั่นใจในการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ อย่างเพียงพอ

(5) โครงสร้างของหน่วยงานตรวจสอบจะต้องเอื้ออำนวยต่อการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการกำหนดบทบาทและความรับผิดชอบของหน่วยงานอย่างชัดเจนและมีการผสมผสานของประสบการณ์ ทักษะ และความอาชญาลักษณะอย่างเหมาะสม

(6) งานตรวจสอบคุณภาพได้รับการสอบทานจากผู้บริหารงานตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจได้ว่างงานตรวจสอบดำเนินการไปตามแผนและถูกต้องตามมาตรฐานวิชาชีพ

8.2 เพิ่มมูลค่า¹⁴⁹ ให้กับองค์กร

¹⁴ มูลค่า : ความน่าเชื่อถือขององค์กรในแง่การบริหารงานด้วยความโปร่งใส

ประเมินการควบคุมภายใน
มาตรฐานการบันทึกและการจัดเก็บเอกสาร
โปรแกรมการตรวจสอบของระบบงานที่สำคัญ ภาระงานผลการตรวจสอบ

(6) ความมีการประสานงานกันระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก
เพื่อการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าและเหมาะสม เช่น มีการปรึกษากันระหว่างผู้
ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอกเพื่อให้ความมั่นใจว่างานตรวจสอบ
จะไม่ซ้ำซ้อนกัน มีการวางแผนร่วมกันเกี่ยวกับงานตรวจสอบ และผู้ตรวจสอบ
ภายนอกจะต้องทำให้มั่นใจว่างานตรวจสอบมีคุณภาพเพียงพอที่ผู้ตรวจสอบภายนอก
สามารถเชื่อมั่นในงานตรวจสอบดังกล่าวได้

8.3 การตรวจสอบภายในที่ระบุต่อการปฏิบัติงานน้อยที่สุดไม่เสียงานอื่น

(1) ความมีการสำรวจความพอใจของผู้รับการตรวจสอบ

(1.1) ตรวจสอบแบบสอบถามเกี่ยวกับงานตรวจสอบให้ผู้รับการตรวจสอบบันทึก^{การประเมินความพอใจในงานตรวจสอบ}

(1.2) แบบสอบถามอย่างน้อยครั้งจะประกอบด้วยเรื่องต่อไปนี้

- การปฏิบัติในระหว่างการตรวจสอบ
- ความถูกต้องของรายงานการตรวจสอบ
- ความรวดเร็วในการส่งรายงานการตรวจสอบ
- ความชัดเจนของรายงานการตรวจสอบ
- คุณค่าของข้อเสนอแนะ
- ข้อเสนอแนะของผู้รับการตรวจสอบในการปรับปรุงงานตรวจสอบ

(1.3) ผลของการสำรวจความพอใจเพื่อให้ผู้ตรวจสอบได้รับทราบ

(1.4) ความมีแผนการดำเนินงานที่ครอบรับกับผลจากการสำรวจ

(1.5) ความมีการสรุปผลการสำรวจและเสนอต่อคณะกรรมการตรวจสอบ

(2) รายงานการตรวจสอบควรเน้นความมีนัยสำคัญ โดยมีการลำดับความสำคัญของ
ประเด็นที่ตรวจสอบและข้อเสนอแนะ ข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนควรจะนำมาสัมพันธ์
กับประเด็นที่ตรวจสอบขององค์กร

(3) ควรจะมีการปรึกษากันระหว่างผู้ตรวจสอบและผู้รับการตรวจสอบเกี่ยวกับราย
งานการตรวจสอบก่อนการจัดทำรายงานการตรวจสอบฉบับสมบูรณ์

(3.1) รายงานการตรวจสอบควรรวมความคิดเห็นของผู้รับการตรวจสอบ

(3.2) ความคิดเห็นของผู้รับการตรวจสอบควรจะแสดงอย่างชัดเจนว่าเห็นด้วย
หรือถ้าไม่เห็นด้วยก็ควรแสดงเหตุผลสนับสนุน

(4) รายงานการตรวจสอบควรจะแสดงให้ผู้อ่านเห็นอย่างชัดเจนว่าจากการตรวจสอบ
ผู้ตรวจสอบตราจพบประเด็นอะไรบ้าง และแต่ละประเด็นมีผลผลกระทบใด
อย่างไร

(4.1) ประเด็นที่ตรวจพบควรจะต้องแสดงอย่างชัดเจน

(4.2) ควรมีการระบุความเสี่ยงและผลกระทบต่อการดำเนินงานในแต่ละ
ประเด็นที่ตรวจพบ

(4.3) ถ้าเป็นไปได้ รายงานการตรวจสอบควรจะแสดงตัวเลขที่มีผลมาจากการ
ประเด็นที่ตรวจพบเพื่อเน้นความมีนัยสำคัญทางธุรกิจ

(5) ควรมีการสรุปประเด็นที่ตรวจพบที่สำคัญในรายงานการตรวจสอบสำหรับผู้
บริหารและผู้บริหารระดับสูง

(5.1) รายงานการตรวจสอบควรมีบทสรุปสำหรับผู้บริหาร

(5.2) ควรมีการระบุวัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ

(5.3) ควรมีความเห็นโดยรวมซึ่งเป็นการสรุปผลการตรวจสอบ

(5.4) ควรระบุความเสี่ยงหลักทางธุรกิจของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ

(5.5) ควรมีการสรุปประเด็นต่าง ๆ ที่ตรวจพบ

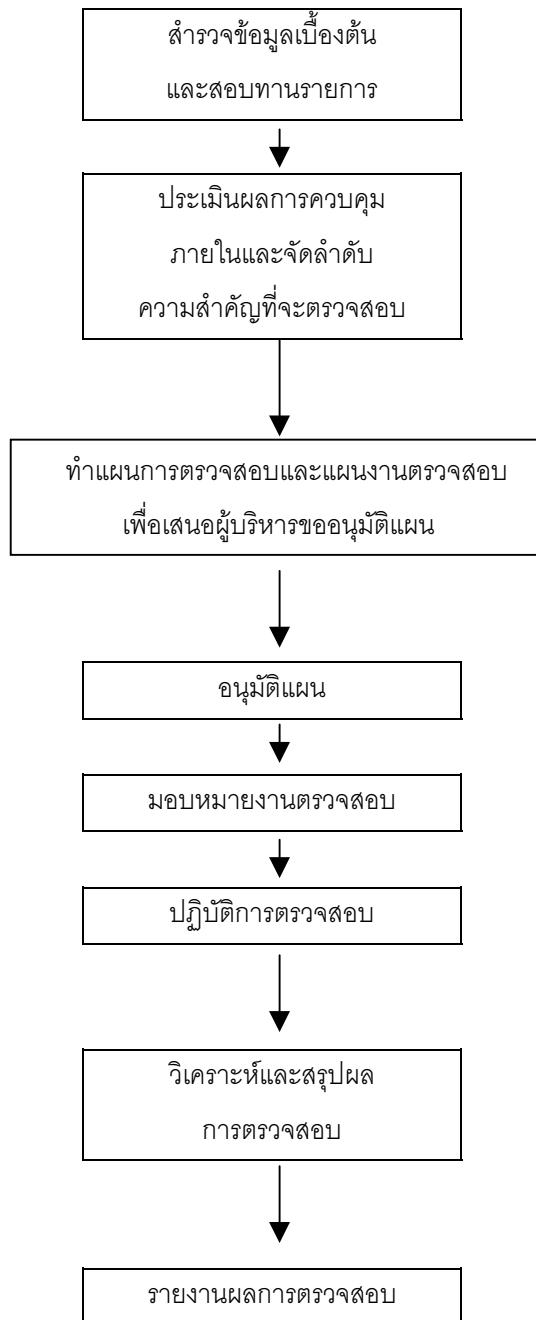
(6) ควรมีการระบุแผนการปฏิบัติงานของผู้บริหารในแต่ละข้อเสนอแนะ ไว้ในรายงาน
การตรวจสอบ

(6.1) ระบุความรับผิดชอบในส่วนที่จะทำตามข้อเสนอแนะ

(6.2) กำหนดเวลาสำหรับสิ่งที่จะดำเนินการ

(6.3) หน่วยงานตรวจสอบภายใต้การติดตามผลเพื่อให้มั่นใจว่ามีการดำเนิน
งาน เช่น กำหนดเวลาแก้ไขปัญหา ภายใน 15 วัน และมีการตรวจติดตาม
ผลอีกครั้งหนึ่ง ถ้ายังไม่ได้รับการแก้ไขจากผู้รับการตรวจสอบเสนอผู้บริหาร
ต่อไป เป็นต้น

แผนภาพที่ 20: แผนภูมิรวมแนวทางการตรวจสอบภายใน



9. วิธีการตรวจสอบของหน่วยตรวจสอบภายใน (Auditing process) (แผนภาพที่ 20)

วิธีการตรวจสอบของหน่วยตรวจสอบภายในเป็นกลไกที่สำคัญและจำเป็นที่จะให้องค์กรมีการควบคุมที่มีประสิทธิผลอย่างแท้จริง ดังนั้น เพื่อให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในมีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ สามารถบรรลุภารกิจด้านงานตรวจสอบ และเป็นที่ยอมรับของผู้บริหารและบุคคลในองค์กรถึงคุณค่าของงานตรวจสอบ ผู้วิจัยขอเสนอวิธีการตรวจสอบของหน่วยตรวจสอบภายในตามขั้นตอน ดังนี้

1. การวางแผนการตรวจสอบ (Auditing plan)
2. การทำแผนงานตรวจสอบ (Auditing program)
3. การกำกับดูแล (Supervision)
4. การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Auditing operation)
5. การรายงานผลการตรวจสอบ (Auditing report)
6. การติดตามผลหลังเสนอรายงาน (Follow-up after the report)

(1) การวางแผนการตรวจสอบ (Auditing Plan)

ผู้ตรวจสอบต้องวางแผนตรวจสอบล่วงหน้าว่าจะตรวจสอบเรื่องใด ด้วยวัตถุประสงค์อะไร ที่หน่วยรับตรวจสอบ และ ณ เวลาไหน รวมทั้งการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจสอบ และการกำหนดงบประมาณที่จะใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยมีวิธีการและขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ ดังนี้

(1.1) การสำรวจข้อมูลขั้นต้น (Preliminary survey) โดยการสัมภาษณ์กับหน่วยรับตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อมูลที่สำคัญ รวมทั้งทำความคุ้นเคยกับหน่วยรับตรวจสอบ ผลจากการสำรวจขั้นต้นจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบทราบถึงขอบเขตของงาน ข้อเท็จจริงของหน่วยรับตรวจสอบ จุดอ่อนหรือจุดอันตรายที่ควรพิจารณาปรับปรุง แก้ไขก่อนที่จะไปตรวจสอบเอกสารหรือข้อมูลที่ควรต้องรับรองและสอบทานรายการ (Functional Test or Compliance Test) เพื่อเป็นการสอบยันความถูกต้องของข้อมูลที่ได้จากการสำรวจขั้นต้น

(1.2) การประเมินผลการควบคุมภายใน (Evaluating internal control) คือ การจัดทำสรุปข้อมูลจากแบบสอบถาม และจัดทำแผนผังทางเดินของงานและเอกสาร หากไม่มีการกำหนดจุดควบคุมต่างๆ ของแผนผังทางเดินของงานและเอกสารไว้ด้วย ข้อมูลหรือสิ่งที่พบจากการประเมินผลการควบคุมภายในนำมาใช้เป็นรายงานการตรวจสอบไม่ได้ จนกว่าจะได้ตรวจสอบข้อมูลเพิ่ม

เติมและได้ หลักฐานอย่างเพียงพอแล้วเท่านั้น แต่นำมากำหนดแผนงาน ตรวจสอบได้ ซึ่งจะช่วยประยุกต์เวลาและค่าใช้จ่ายได้อีกด้วยและนำมาจัด ลำดับของหน่วย-รับตรวจและความสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบต่อไป

(2) การทำแผนงานตรวจสอบ เป็นโครงร่างงานทั้งหมดที่ผู้ตรวจสอบจะต้องทำในโครง การนึงๆ ซึ่งทำขึ้นภายหลังการสำรวจขั้นต้น และประเมินผลการควบคุมภายในแล้ว โดยมีการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบและจำนวนข้อมูลที่ต้องทำการทดสอบ และ มอบให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบต่อไป แผนงานตรวจสอบ ถือเป็นเครื่องมือช่วยกำหนดทิศทางและวิธีการทำงาน การตรวจสอบที่ดีและมี ประสิทธิภาพจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อทีมตรวจสอบนั้นสามารถจัดทำแผนงานตรวจสอบ ขึ้นมาได้อย่างเหมาะสมเท่านั้น และนำเสนอแผนการตรวจสอบให้ผู้บริหารพิจารณา อนุมัติก่อนการปฏิบัติการตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบจะปฏิบัติการตรวจสอบตามแผน ได้ต้องได้รับการอนุมัติก่อน

(3) การกำกับดูแล เมื่อแผนการตรวจสอบได้รับอนุมัติแล้ว การตรวจสอบทุกครั้งควรมีการ ควบคุมดูแลอย่างเพียงพอในทุกระดับ เช่น อาจให้ผู้ตรวจสอบในแต่ละชุดทำการ ประเมินผลการตรวจสอบ ซึ่งกันและกันแล้วนำผลการประเมินเหล่านั้นมาประชุม ปรึกษาระดมสมองร่วมกันในหน่วยตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในทุกคน ได้เรียนรู้ร่วมกัน เป็นต้น การควบคุมที่เข้มแข็งเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับการ ทำงานตรวจสอบให้มีประสิทธิผล การควบคุมดูแลมีไช่จะมีความสำคัญต่อประสิทธิ ภาพของหน่วยตรวจสอบเท่านั้น ยังมีผลต่อการพัฒนาพนักงานตรวจสอบให้มีความ ชำนาญในวิชาชีพอีกด้วย

(4) การปฏิบัติงานตรวจสอบมีขั้นตอนดังนี้

(4.1) การทำความเข้าใจหน่วยงานที่จะตรวจสอบ หลังจากที่ผู้ตรวจสอบได้รับมอบ หมายให้ไปปฏิบัติงานในหน่วยรับตรวจได้ก็ตาม จะต้องเตรียมตัวให้พร้อมที่ จะเข้าทำการตรวจสอบ โดยศึกษาข้อมูลหรือข้อเท็จจริงจากแฟ้มการสำรวจ ขั้นต้นและแผนงานตรวจสอบ การเข้าพบผู้รับการตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบ ต้องหาวิธีสร้างความสัมพันธ์อันดีกับผู้รับการตรวจสอบให้ได้เสียก่อน การ ตรวจสอบจึงจะประสบผลสำเร็จ การปฏิบัติตามแนวโน้มผู้ตรวจสอบจะต้อง กระทำอย่างสุภาพ และระมัดระวังที่จะให้ความคุ้นเคยกับผู้รับการตรวจสอบ อยู่ในขอบเขตจำกัด และต้องไม่ทำให้เสียความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานได้

(4.2) เทคนิคการตรวจสอบ การที่จะได้มาซึ่งหลักฐานอันเพียงพอที่จะเสนอราย งานนั้น ผู้ตรวจสอบภายในต้องเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสมกับ

สภาพแวดล้อมในแต่ละกรณี และในบางครั้งอาจจะต้องใช้เทคนิคมากกว่าหนึ่งอย่างมาประกอบกัน เทคนิคที่จำเป็นสำหรับงานตรวจสอบ ได้แก่ การสังเกตการณ์ การสัมภาษณ์ การวิเคราะห์ การทดสอบรายการ การสืบสวน การประเมินผล เป็นต้น

(4.3) **วิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบ**

(4.3.1) การตรวจนับ การตรวจนับเป็นการพิสูจน์จำนวนและคุณภาพด้วยตนเอง การตรวจนับปกติใช้ตรวจสอบกับเงินสด วัสดุ ครุภัณฑ์ และสินทรัพย์ถาวร วิธีการตรวจนับวัสดุ ครุภัณฑ์ และสินทรัพย์ถาวร มีดังนี้

วิธีการตรวจนับวัสดุ ครุภัณฑ์ และสินทรัพย์ถาวร

- ทำหนังสือขอความร่วมมือในการตรวจนับ โดยกำหนดเวลาและประเภทของที่จะตรวจนับ
- ร่วมปรึกษาหารือวิธีการตรวจนับกับเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบพร้อมทั้งสำรวจสถานที่เก็บรักษาสิ่งของที่จะตรวจนับ
- เตรียมแบบพิมพ์และเครื่องใช้ที่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบ
- แบ่งกำลังคนในการตรวจนับ พร้อมทั้งกำหนดวิธีการตรวจนับที่เหมาะสม
- สังเกตวิธีการตรวจนับของผู้ตรวจสอบอาจจะทำการตรวจนับจำนวนเดียว ตนเองได้
- ในการนีที่มีปัญหาเกี่ยวกับคุณภาพของวัสดุ ครุภัณฑ์ อาจของร้องให้ผู้ชำนาญการจากหน่วยงานอื่นทดสอบคุณภาพวัสดุ ครุภัณฑ์นั้น
- สังเกตปัญหาในการเก็บรักษา การรับ-จ่ายสิ่งของแล้วจดบันทึกไว้เพื่อหาทางแก้ไข
- สังเกตสภาพสิ่งของว่ามีเสียหาย ล้าสมัย เก่ามาก ไม่มีการใช้งาน มีปริมาณมากเกินความต้องการ
- ให้ตัดยอดเลขที่สุดท้ายของเอกสารที่ใช้ในการรับเข้า-จ่ายออกในขณะตรวจนับเพื่อใช้ในการกรบทบยอดกับยอดที่นับจริง

- รวบรวมกระดาษทำการตรวจสอบบังหนามาสรุปผลแตกต่าง เพื่อข้อคำชี้แจงแล้วสรุปผลต่างครั้งสุดท้าย เพื่อที่จะให้หน่วยรับตรวจนั้นขออนุมัติแก้ไขผลต่างที่เกิดขึ้น
- พิจารณาถึงสาเหตุสำคัญ ที่ทำให้เกิดผลต่างขึ้น เพื่อใช้พิจารณาหาทางแก้ไขร่วมกับหน่วยรับตรวจนั้น
- ติดตามผลการขออนุมัติปรับปรุงบัญชีว่ามีปัญหาอะไรหรือไม่

วิธีการตรวจนับเงินสด เงินฝากธนาคาร

- ก่อนทำการตรวจนับเงินสดในเมื่อ ณ วันใดจะต้องตรวจนับยอดรายรับ รายจ่าย ณ วันที่นั้นก่อนแล้วหายอดคงเหลือ ณ วันนั้น และลงลายมือชื่อย่อกำกับไว้ที่ยอดคงเหลือนั้นก่อนตรวจนับตัวเงินสด
- การตรวจนับเงินสดคงเหลือ ถ้าเป็นไปได้ให้ตรวจสอบในวันเดียว
- เงินสดในเมื่օาจประกอบด้วย เงินสดอยอย เงินสดที่ไม่ฝากธนาคาร เงินสดที่เก็บไว้ใช้จ่ายประจำวัน เงินตราต่างประเทศ ไปยืมของเจ้าหน้าที่
- ใบสำคัญจ่ายที่ยังไม่ได้ลงบัญชี จะต้องรวบรวมบันทึกไว้เพื่อประโยชน์ในการติดตามตรวจสอบว่ารายการนั้นถูกต้อง
- ใบสำคัญจ่ายที่ตรวจนับได้จะต้องสังเกตว่าเป็นใบสำคัญที่ถูกต้องตามระเบียบและต้องติดตามในการตรวจนับครั้งต่อมา

(4.3.2) การยืนยันยอด เป็นการขอให้บุคคลภายนอกยืนยันเป็นลายลักษณ์ อักษรมาจังผู้ตรวจสอบโดยตรง เพราะบุคคลภายนอกไม่มีส่วนได้เสียไม่จำเป็นต้องปิดบังข้อเท็จจริง เทคนิคนี้ใช้กับการยืนยันยอดลูกหนี้ เจ้าหนี้ เงินฝากธนาคาร หรือทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของบุคคลอื่น กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน วิธีการที่จะใช้ในการขอคำยืนยันยอดนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องควบคุมและตรวจสอบรายละเอียดอย่างใกล้ชิด การจัดส่งให้ผู้รับนั้นผู้ตรวจสอบจะต้องทำด้วยตนเองและจะต้องเป็นผู้ได้รับคำตอบโดยตรง

(4.3.3) การตรวจสอบใบสำคัญ รายการทางการเงินทุกรายต้องมีเอกสารประกอบ เช่น ใบเสร็จรับเงิน สัญญา ใบสั่งของ เป็นต้น ในการตรวจสอบเอกสารนี้ผู้ตรวจสอบต้องระมัดระวังว่า

- เอกสารเป็นของแท้ ต้องแน่ใจว่าไม่ใช่เอกสารปลอมหรือผ่านการแก้ไข
- เป็นเรื่องที่เกี่ยวกับองค์กรเท่านั้น ไม่ใช่เรื่องส่วนตัวของเจ้าหน้าที่
- มีการอนุมัติเอกสารใบสำคัญตามวิธีปฏิบัติขององค์กร
- ได้รับสิ่งของหรือบริการนั้นไว้แล้ว
- รายจ่ายนั้นลงบัญชีแยกประเภทถูกต้องแล้ว
- ความสม่ำเสมอของจำนวนและราคา ที่ใช้ในบริการประเภทหนึ่งๆ

การตรวจสอบเอกสาร ทำได้ 2 วิธี คือ

- ใช้ระยะเวลาเป็นเกณฑ์ แล้วตรวจเอกสารทุกชนิดในระยะเวลาหนึ่น
- ตรวจสอบเอกสารเฉพาะบัญชีไดบัญชีหนึ่ง ที่ต้องการตรวจสอบข้อจำกัดการตรวจสอบเอกสาร คือ เอกสารอาจมีการปลอมแปลงแก้ไขซึ่งในกรณีการควบคุมภายในไม่รักภูมิอาจทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจผิดได้ และเอกสารอาจไม่แสดงถึงสิ่งที่เกี่ยวข้องโดยแท้จริง เช่น สัญญาไม่มีผลบังคับใช้ทะเบียนรถยนต์ ไม่มีตัวรถยนต์ เป็นต้น

(4.3.4) การคำนวณ ในกรณีไม่แน่ใจอาจจะต้องทดสอบการคำนวณใหม่ ในกรณีที่มีการบวกเลขโดยเทปกระดาษ และนำมาแนบประกอบอาจจะได้ยอดรวมไม่ถูกต้อง เพราะถ้าผู้รักษาเครื่องบวกเลขอาจใช้เทคนิคพลิกแพลงได้ ดังนั้น การบวกใหม่จึงจำเป็น ข้อจำกัดของการคำนวณเป็นการพิสูจน์ได้เพียงความถูกต้องของผลลัพธ์ ไม่ได้พิสูจน์แหล่งที่มา เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคาจำเป็นต้องพิสูจน์ให้ได้ว่ายอดทรัพย์สินที่จะคำนวณค่าเสื่อมราคานั้นเป็นยอดที่ถูกต้องก่อน การตรวจหารายการผิดปกติ ซึ่งอาจทำให้พบข้อผิดพลาดสำคัญได้แต่ต้องเป็นผู้ตรวจสอบที่มีความชำนาญสูงเท่านั้น โดยสังเกตจากรายการที่มีจำนวนเงินสูงๆ หรือลักษณะรายการที่ต้องเป็นไปตามวิธีการแต่ไม่เป็นตามที่ควรจะเป็น ข้อจำกัดนี้ คือ รายการผิดปกติไม่ใช่หลักฐานจึงต้องใช้เทคนิคอื่นหากฐานมาประกอบการตรวจสอบ

บัญชีอย ผู้ตรวจสอบจะต้องระวังผู้จัดทำบัญชีอยตอบแต่ยอดให้เท่ากับบัญชีคุณที่ไม่ถูกต้อง จึงควรสังเกตว่าบัญชีอยมีความสัมพันธ์กับรายการในบัญชีคุณและไม่มีรายการผิดปกติในบัญชีอย การใช้เทคนิคต้องร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่นๆ

การตรวจสอบการผ่านรายการ ในกรณีใช้คอมพิวเตอร์ลงบัญชี การตรวจสอบการผ่านรายการนี้จึงไม่จำเป็นเท่าไร นอกจากรายละเอียดของรายการที่มีรายการผิดปกติ

ในทางปฏิบัติผู้ตรวจสอบต้องศึกษากระบวนการลงบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ โดยการตรวจสอบความสัมพันธ์ของข้อมูล ได้แก่ การเก็บอัตราส่วนรายการต่างๆ ที่สัมพันธ์กัน เช่น เงินฝากธนาคาร – ดอกเบี้ย ทรัพย์สิน – ค่าเสื่อมราคา เจ้าหนี้ – ภาระดัชชือ ลูกหนี้ – ขาย เป็นต้น

(4.3.5) หลักฐาน (Evidence) ที่ใช้ในการตรวจสอบหลักฐานในการตรวจสอบหมายถึง เอกสารและข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ผู้ตรวจสอบจะต้องรวบรวมขึ้น เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นได้ว่าการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่เหมาะสมและได้ประสิทธิภาพสูงสุด หลักฐานที่ใช้ในการตรวจสอบ ได้แก่ รายการต่างๆ ที่ปรากฏในบัญชี ใบสำคัญ และเอกสารต่าง ๆ ตลอดจนข้อเท็จจริงต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นแหล่งที่ได้มาจากการอภิปรายหรือภายนอก หลักฐานชนิดหนึ่ง ๆ จะให้ความหมายและน้ำหนักความเชื่อถือได้ต่างกันแล้วแต่จุดมุ่งหมายในการตรวจสอบนั้นๆ การตรวจสอบจึงอาจต้องใช้หลักฐานหลายชนิดประกอบกันเพื่อยืนยันความเชื่อถือได้ของเรื่องที่ตรวจสอบโดยมีรายละเอียด ดังนี้

ประเภทของหลักฐาน

- หลักฐานต้นฉบับ (Primary Evidence) หลักฐานต้นฉบับใช้เป็นสิ่งพิสูจน์ความถูกต้องได้ดีที่สุด เช่น ใบสำคัญจ่ายที่เป็นต้นฉบับ
- หลักฐานที่เป็นสำเนา (Secondary Evidence) คุณภาพของหลักฐานที่เป็นสำเนานั้นด้อยกว่าหลักฐานต้นฉบับ จึงทำให้ผู้ตรวจสอบเกิดความมั่นใจน้อยกว่าต้นฉบับ หลักฐาน

เหล่านี้ได้แก่ สำเนาของสัญญาต่างๆ หรือหลักฐานปากเปล่า (Oral Evidence) หลักฐานสำเนาจะเป็นที่ยอมรับเมื่อหลักฐานต้นฉบับถูกทำลายหรือสูญหาย และถ้าสามารถแสดงหรือพิสูจน์ได้ว่าหลักฐานสำเนานั้นเป็นสำเนาที่ถูกต้องจากหลักฐานต้นฉบับ

- หลักฐานโดยตรง (Direct Evidence) หลักฐานโดยตรงพิสูจน์ข้อเท็จจริงได้ไม่ต้องพิสูจน์ความจริงอื่น ๆ หลักฐานโดยตรงจะพิสูจน์ความถูกต้องได้ต่อเมื่อได้รับการยืนยันจากบุคคลซึ่งทราบข้อเท็จจริงนั้นโดยการประสบเหตุการณ์ด้วยตนเอง เช่น การตรวจนับเงินสด ผู้ตรวจสอบจะรู้จำนวนเงินแน่นอนแต่ไม่สามารถวินิจฉัยได้ว่าเป็นชนบัตรหรือเหรียญปลอมหรือไม่
- หลักฐานสภาพแวดล้อม (Circumstantial Evidence) หลักฐานสภาพแวดล้อมจะใช้พิสูจน์ความจริงได้ต่อเมื่อต้องพิสูจน์ความจริงอื่นที่สอดคล้องกันได้ หลักฐานนี้ได้จากความชำนาญและการสังเกตความจริงซึ่งมีความสัมพันธ์กันและตรงกัน เช่น การรับเงินขาดโดยเจ้าหน้าที่รับเงินไม่ทราบแสดงว่าผู้ตรวจสอบการรับเงินไม่ได้นับเงินหรือนับไม่ถูกต้อง
- หลักฐานสนับสนุน (Corroborative Evidence) หลักฐานสนับสนุนเป็นหลักฐานเพิ่มเติม โดยมีลักษณะหลักฐานต่างกันในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงเดียวกัน เช่น หลักฐานปากเปล่าอาจจะใช้ยืนยันว่าหลักฐานที่เป็นสำเนาเอกสารเป็นสำเนาที่ถูกต้อง

หลักฐานอื่น ๆ ที่ใช้ประกอบในการตรวจสอบ

- หลักฐานที่ได้จากการตรวจนับและรับรองประมาณร่วมกัน ระหว่างผู้รับการตรวจสอบและผู้ตรวจสอบเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้ด้านปริมาณ หากแต่เมื่อข้อจำกัดเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์จึงต้องหาหลักฐานอื่นมาประกอบหรือสนับสนุน
- คำรับรองจากบุคคลภายนอก จะต้องทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อของบุคคล หรือสถาบันที่อยู่ในสุนัขที่ทราบเรื่องดี

- เอกสารที่เชื่อถือได้ ต้องเป็นเอกสารที่มีการลงลายมือชื่อจากบุคคลภายนอก เป็นเอกสารภายนอกที่มีการลงลายมือชื่อจากบุคคลภายนอก เป็นเอกสารภายนอกที่ได้จัดทำ และอนุมัติโดยผู้มีอำนาจตามอำนาจด้านการเงินการ และระเบียบขององค์กร

- คำวบรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรของผู้รับการตรวจสอบเพื่อใช้เป็นแนวทางในการค้นหาหลักฐานอื่นประกอบ
- การคำนวณและกระดาษทำการที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบ
- เหตุการณ์หลังวันตรวจสอบ อาจใช้ช่วยยืนยันความถูกต้องของรายการที่ตรวจสอบได้เป็นอย่างดี
- การวิเคราะห์ข้อมูลที่สัมพันธ์กันด้วยการกระทบยอด หรือการเบรียบเทียบข้อมูลและสถิติต่างๆ

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาความเชื่อถือได้ และความเพียงพอของหลักฐาน

- จำนวนรายการที่จะทดสอบ ขึ้นอยู่กับคุณภาพพินิจของผู้ตรวจสอบ
- โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดของสิ่งที่ทดสอบ หากมีมากจะต้องเพิ่มความระมัดระวัง
- สิ่งที่ได้ตัดสินใจทำการทดสอบนั้นจะต้องเหมาะสมและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบแต่ละครั้ง

(4.3.6) กระดาษทำการ (Working Papers) เป็นบันทึกจากการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ และเอกสารต่าง ๆ ที่ผู้ตรวจสอบรวบรวมขึ้นทั้งจากภายในและภายนอกหน่วยงานที่ได้รับจากการตรวจสอบโดยเริ่มต้นแต่การวางแผนการตรวจสอบ การมอบหมายงาน การสำรวจขั้นต้น แผนงานตรวจสอบ และการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งสรุปผลการปฏิบัติงานเพื่อนำมาเป็นหลักฐานในการเขียนรายงานการตรวจสอบ และเสนอแนวทางแก้ไขข้อบกพร่องต่อไป โดยมีจุดมุ่งหมายในการจัดทำกระดาษทำการดังนี้

- เพื่อบันทึกข้อมูลทั้งหมดที่ได้จากการสอบทาน คำสั่ง หรือระเบียบการสอบตามแนวทางปฏิบัติจากผู้รับการตรวจสอบ

การวิเคราะห์ระบบ และขั้นตอนการปฏิบัติงาน และการตรวจสอบรายการต่างๆ เป็นเหมือนไปประวัติการตรวจสอบ

- เพื่อบันทึกปัญหาข้อบกพร่อง หรือข้อมูลที่มีความสำคัญที่ได้ตรวจพบ
- เพื่อเป็นหลักฐานแสดงถึงที่ผู้ตรวจสอบได้กระทำไปแล้ว และแสดงถึงเหตุผลที่งดเข้าตรวจสอบบ้างในบางส่วน
- เพื่อที่จะเป็นหลักฐานที่ผู้ตรวจสอบสามารถใช้ในการอ้างอิงต่อผู้รับการตรวจสอบ หรือคณะกรรมการตรวจสอบให้ทราบว่าในเรื่องที่ตรวจสอบนั้น ได้รายละเอียดมาอย่างไร และวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพียงพอที่จะเชื่อถือได้มากน้อยเพียงใด และเป็นการช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถเขียนรายงานได้อย่างมีหลักเกณฑ์ยิ่งขึ้นสามารถใช้เป็นเอกสารประกอบหรือส่วนของรายงานได้เลย โดยไม่ต้องเขียนใหม่ รวมทั้งผู้ควบคุมการตรวจสอบสามารถใช้ทบทวนหรือตรวจสอบงานในความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบได้
- เพื่อเป็นเอกสารหรือข้อมูลอ้างอิงในภายหลัง เนื่องจากการตรวจสอบในครองการนี้ ฯ มักจะได้รับการตรวจสอบซ้ำในคราวต่อไปตามที่เห็นว่าเหมาะสม ผู้ตรวจสอบใหม่จะได้นำกระดาษทำการเดิมมาศึกษา และพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบที่ใช้อยู่นั้นเหมาะสมเพียงไรกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน และวิธีการปฏิบัติขององค์กรที่เปลี่ยนไป

หลักเกณฑ์ในการจัดทำกระดาษทำการ กระดาษทำการควรจัดทำอย่างมีแบบแผน และจัดเก็บอย่างเป็นระบบโดยมีดหลักความประยุต์ทั้งด้านการจัดทำและการสอบทาน การบันทึกข้อมูลความมีเฉพาะข้อมูลที่มีประโยชน์ซึ่งได้จากการตรวจสอบ และเน้นจุดสำคัญให้เด่นชัด เพื่อให้กระดาษทำการสามารถสนองวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบอย่างสมบูรณ์ แต่ทั้งนี้ผู้จัดทำอาจบันทึกข้อสังเกตจากดุลยพินิจของตนไว้ในหมายเหตุของกระดาษทำการแต่ละแผ่นก็ได้ โดยกระดาษทำการที่ทำขึ้นในการตรวจสอบงวดหนึ่ง ๆ นั้นจะจัดเก็บเข้าแฟ้มไว้โดยแยกเก็บไว้เป็น 2 ประเภท คือ

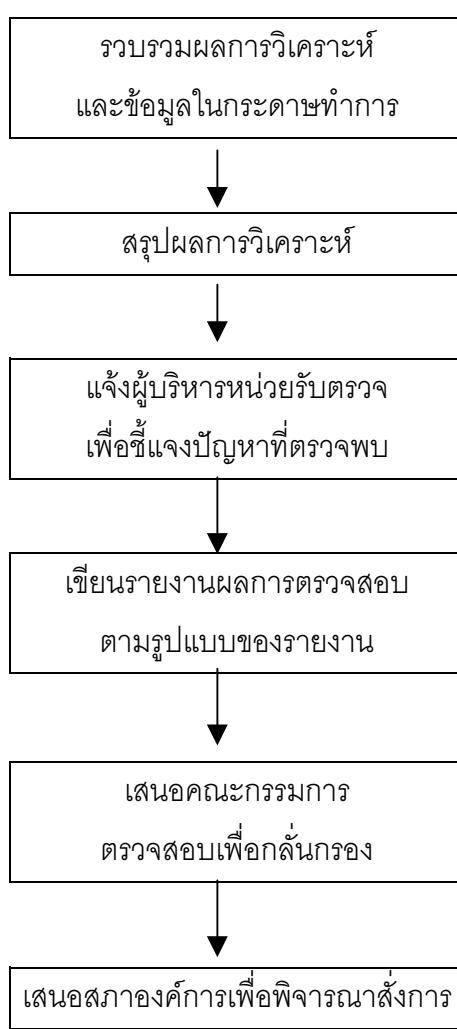
- 1) แฟ้มปัจจุบัน (Current File) จะเก็บกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบแต่ละครั้ง
- 2) แฟ้มถาวร (Permanent File) จะเก็บกระดาษทำการและรายงานต่าง ๆ ที่มีข้อมูลหรือสาเหตุที่สำคัญ เช่น สรุปรายงานการประชุมร่วมกับหัวหน้าหน่วยงานรับผิดชอบ รายงานพิเศษที่เสนอผู้บริหาร และผู้บริหารได้บันทึกข้อเสนอแนะหรือพิจารณาหาข้อมูลในแต่ละประเด็นที่ผู้ตรวจสอบภายในได้รายงานเสนอแล้วการเก็บรักษากระดาษทำการ ปฏิบัติตั้งนี้
- 3) กระดาษทำการที่จัดเก็บในแฟ้มปัจจุบัน (Current File) ให้เก็บรักษาไว้อย่างน้อย 1 ปี
- 4) กระดาษทำการที่จัดเก็บในแฟ้มปัจจุบัน (Current File) ให้เก็บรักษาไว้ตลอดไปจนกว่าจะหมดความจำเป็นต้องใช้ประกอบการตรวจสอบอีก

(4.4) ข้อสังเกตการกระทำที่อาจเกิดการทุจริต ได้แก่ การกระทำที่เข้าข่ายเป็นการขโมย การหลอกลวง การยักยอก การซื้อขาย การปลอมแปลง การรับผลประโยชน์โดยมิชอบ เป็นต้น การกระทำดังกล่าวไม่ว่าด้วยตนเองหรือร่วมมือกับบุคคลอื่น ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เพื่อให้ได้รับเงิน ทรัพย์สิน บริการ หรือผลประโยชน์อื่นใดโดยวิธีการอันมิชอบด้วยกฎหมาย กฎระเบียบปฏิบัติ หรือข้อบังคับขององค์กรแล้วถือเป็นการทุจริต

(4.5) การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับผู้รับผิดชอบโดยตรง เมื่อผู้ตรวจสอบได้ประเมินผลการตรวจสอบและพบปัญหาบางประการแล้ว ก่อนที่ผู้ตรวจสอบจะออกความเห็น หรือให้ข้อเสนอแนะการปรับปรุงงานเกี่ยวกับเรื่องที่จะตรวจสอบ ต้องมีการแลกเปลี่ยนความเห็นหรือปรึกษาหารือในปัญหาที่เกิดขึ้นกับ ผู้รับการตรวจสอบโดยตรงในเรื่องนั้น ทั้งนี้ เพื่อให้รับทราบคำอธิบายของปัญหาที่เกิดขึ้นอย่างถูกต้องว่ามีลักษณะสำคัญอย่างไร รวมทั้งความเห็นของผู้รับการตรวจสอบนั้น ซึ่งจะมีส่วนทำให้ผู้ตรวจสอบและผู้รับการตรวจสอบมองเห็นปัญหาได้กว้างขวางขึ้น และในโอกาสเดียวกันก็สามารถจะนำวิธีการแก้ไขปัญหาของทั้งสองฝ่ายมาประسانกันให้เป็นผลดีต่อไปในการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นผู้ตรวจสอบจะต้องสรุปปัญหาไว้ในบันทึกสรุปสิ่งที่ตรวจสอบ หรือบันทึกแจ้งผลการตรวจสอบเพื่อประกอบการหารือและเป็นหลักฐานอ้างอิงในการจัดทำรายงานการตรวจสอบซึ่งอาจจะเป็นผลสรุปจากการ

ประชุมร่วมกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจได้ ดังนั้น รายงานการตรวจสอบที่เสนอต่อผู้บริหารระดับสูงจะทำได้ต่อเมื่อได้มีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับผู้รับการตรวจสอบโดยตรงแล้วเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อป้องกันไม่ได้รายงานการตรวจสอบขาดคุณค่าและก่อให้เกิดความไม่พอใจต่อผู้รับการตรวจสอบ ซึ่งจะทำให้การตรวจสอบครั้งต่อไปไม่ได้รับความร่วมมืออันจะเป็นผลเสียต่อผู้ตรวจสอบเองด้วย

แผนภาพที่ 21: แผนภูมิการรายงานผลการตรวจสอบ



(5) การรายงานผลการตรวจสอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบ สำหรับเป็นตัวแทนแสดงผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ คือ รายงานการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบใช้รายงานเป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารกับบริหารระดับสูงเพื่อแจ้งให้ทราบข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ตรวจพบ ตลอดจนประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจสอบว่าอยู่ในระดับใด มีข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดที่จำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุงหรือไม่ การแก้ไขปรับปรุงควรทำอย่างไร หากแก้ไขปรับปรุงแล้วจะก่อให้เกิดผลดีหรือผลกระทบประการใด ในลักษณะของการสรุปสาระสำคัญ ในขณะเดียวกันผู้ตรวจสอบภายในครมีหนังสือแจ้งให้ผู้บริหารของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบรายละเอียดของงานตรวจสอบที่ทำและข้อเสนอแนะต่าง ๆ ที่สามารถนำไปปฏิบัติได้ ฉะนั้น การพิจารณาคุณค่าของรายงาน จึงขึ้นอยู่กับสิ่งที่ตรวจพบ นำเสนอ และข้อเสนอแนะที่สามารถนำไปปฏิบัติได้เป็นอย่างดี ผู้ตรวจสอบจำนวนไม่น้อยที่พลาดโอกาสที่จะแสดงให้ทราบถึงผลงานที่ได้กระทำการมีคุณค่าเพียงใด เนื่องจากเขียนรายงานไม่เป็น รายงานที่เขียนขาดสาระสำคัญทำให้มิใช่เป็นที่น่าสนใจ หรือใช้เวลาในการเขียนรายงานนานเกินครุณทำให้รายงานนั้นด้อยคุณค่าไป เนื่องจากไม่ทันต่อเหตุการณ์หรือไม่เป็นไปตามแผนงานที่กำหนดไว้ ดังนั้น จะเห็นว่ารายงานมีความสำคัญอย่างยิ่ง (แผนภาพที่ 21)

(5.1) รูปแบบของรายงาน เป็นการรายงานในเรื่องที่ตรวจพบให้ครบถ้วนตามความเป็นจริง รวมทั้งข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปรับปรุงของหน่วยรับตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยครมีสาระสำคัญ ดังนี้

(5.1.1) ข้อความหรือบทนำที่เกี่ยวกับหน่วยรับตรวจสอบ

(5.1.2) วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

(5.1.3) ขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ

(5.1.4) ระยะเวลาที่ตรวจสอบ

(5.1.5) สรุปผลการตรวจสอบ

(5.1.6) ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ

(5.1.7) สรุปผลการติดตามผลการตรวจสอบของครั้งก่อน

(5.1.8) เอกสารประกอบหรืออ้างอิง (ถ้ามี)

(5.1.9) ชื่อผู้รายงาน

(5.2) หลักเกณฑ์การเขียนรายงาน การจัดทำรายงานให้จัดทำทันทีหลังจากเสร็จสิ้นงานตรวจสอบแล้ว และไม่ว่าจะเป็นรายงานประเภทใดต้องอาศัยข้อตรวจพบที่ผ่านการคัดเลือกอย่างถี่ถ้วน โดยยึดหลักเกณฑ์ในการเขียนรายงาน ดังนี้

(5.2.1) รายงานต้องมีความถูกต้อง (Accuracy) ข้อความตัวเลขและการอ้างอิงจะต้องมาจากการหลักฐานที่น่าเชื่อถือ และผู้ตรวจสอบได้ทำการประเมินข้อมูลเหล่านั้นแล้ว

(5.2.2) รายงานต้องทำให้ผู้อ่านได้ทราบถึงเหตุการณ์ต่างๆ เสมือนหนึ่งที่ผู้ตรวจสอบทราบทั้งหมด หรือเสมือนหนึ่งผู้อ่านรายงานอยู่ในเหตุการณ์นั้นเอง ดังนั้น การลำดับเนื้อเรื่องในรายงานให้มีความสัมพันธ์ต่อเนื่องกันจึงเป็นสิ่งสำคัญ

(5.2.3) รายงานต้องมีความกระทัดรัด (Conciseness) และได้มีการตัดเรื่องที่ฟุ่มเฟือยหรือไร้สาระออกจากรายงาน

(5.2.4) การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่เหมาะสม ทั้งนี้ เพื่อที่ฝ่ายบริหารจะได้นำข้อมูลจากการนำเสนอไปพิจารณา เพื่อดำเนินการให้ทันต่อการแก้ไขสถานการณ์ ในบางขณะผู้ตรวจสอบอาจจะต้องเสนอรายงานเพียงบางส่วนก่อน เพื่อให้ผู้บริหารทราบและสั่งการให้มีการแก้ไขก่อนที่จะเกิดการสูญเสียมากขึ้น

(5.2.5) การเขียนรายงานผลการตรวจสอบ ต้องทำเพื่อให้เกิดการแก้ไขปรับปรุงที่ดีขึ้น ดังนั้น เพื่อที่จะให้รายงานการตรวจสอบเป็นสิ่งที่ยอมรับและมีคุณค่า จึงควรเขียนรายงานในเชิงบวกมากกว่าในเชิงลบ คือมีการเสนอแนะเพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงานแทนที่จะเป็นการตำหนิการปฏิบัติงาน

(5.2.6) ข้อความที่ใช้ในรายงานจะต้องเป็นถ้อยคำสุภาพสละสวางค์วราใช้ถ้อยคำที่ง่ายสามารถเข้าใจได้ทันที ไม่ใช้ศัพท์ติดัดหรือภาษาสูง ๆ จนอ่านไม่เข้าใจ และควรหลีกเลี่ยงการตำหนิตเตียนตัวบุคคล

(5.2.7) การจัดเรียงหัวข้อ การใช้ถ้อยคำ คำศัพท์ที่ใช้ในรายงานควรจะเป็นไปในแนวเดียวกันหรือให้หลักเกณฑ์เดียวกันตลอด เช่น คำศัพท์หรือข้อความต่อนัดที่เหมือนกันแต่อยู่ในส่วนต่างๆ ของรายงานที่ต้องใช้คำศัพท์เดียวกันเช่นนี้ เป็นต้น

(5.2.8) รายงานการตรวจสอบ ควรมีข้อความซึ่งจุงใจให้ผู้อ่านเกิดความสนใจและกระตือรือร้นที่จะนำข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบไปพิจารณาแก้ไขปรับปรุงหน่วยงานนั้น ตามความเหมาะสมและทันต่อเหตุการณ์ เช่น การแสดงข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะในรายงานควรออกประโยชน์ที่จะได้รับจากการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะนั้น เพื่อเป็นการจุงใจให้ผู้อ่านสนใจและเห็นความสำคัญของรายงานนั้น สำหรับการเสนอรายงาน

ผู้ตรวจสอบสามารถเสนอรายงานการตรวจสอบระหว่างที่ดำเนินการตรวจสอบหรือหลังจากสิ้นสุดการตรวจสอบ โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) รายงานการตรวจสอบกรณีเร่งด่วน ในกรณีที่พบเรื่องที่เป็นปัญหา

สำคัญจะเป็นต้องรีบทำการแก้ไขให้ผู้ตรวจสอบรายงานด้วยว่าจากผ่านผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเสนอแก่ผู้บวิหาร และผู้รับผิดชอบหน่วยงานที่รับการตรวจสอบได้รับทราบในทันที หลังจากนั้นให้เสนอรายงานเป็นลายลักษณ์อักษร พร้อมทั้งข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขแก่ผู้บวิหาร และสรุปเสนอในรายงานผลการตรวจสอบตามปกติ อีกครั้งหนึ่ง

(2) รายงานการตรวจสอบตามปกติเป็นลายลักษณ์อักษร เป็นการสรุปผลการตรวจสอบซึ่งจัดทำขึ้นหลังจากเสร็จสิ้นการตรวจสอบแล้ว โดยเสนอข้อเท็จจริงที่ตรวจพบปัญหาและผลกระทบที่มีต่อองค์กร และข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขก่อนที่ผู้ตรวจสอบจะนำรายงานการตรวจสอบเสนอต่อผู้บวิหารระดับสูง ผู้ตรวจสอบต้องแลกเปลี่ยนความคิดเห็นหรือปรึกษาหารือในปัญหาที่ตรวจพบ เพื่อให้ทั้งผู้ตรวจสอบ ผู้รับผิดชอบหน่วยงานที่รับการตรวจสอบและผู้เกี่ยวข้องอื่น ๆ มองเห็นปัญหาได้กว้างขวางขึ้น และยังสามารถนำวิธีแก้ไขปัญหาของทุกฝ่ายมาประسانกันให้เป็นผลดีที่สุดแล้วจึงนำเสนอ

(5.3) สรุปผลการปฏิบัติงานเป็นรายงานผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบว่าปฏิบัติตามหรือแตกต่างจากแผนการตรวจสอบประจำปีที่ได้รับอนุมัติ ต่อผู้บวิหารเพื่อนำเสนอคณะกรรมการบริหารสูงสุด โดยควรมีสาระสำคัญ ดังนี้

(5.3.1) แผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

(5.3.2) ผลการปฏิบัติงานตรวจสอบ

(5.3.3) สาเหตุของความแตกต่างระหว่างการปฏิบัติงานจริงกับแผนที่กำหนดได้

(6) การติดตามผลหลังเสนอรายงาน (แผนภาพที่ 22) การติดตามผลเป็นงานที่ต้องกระทำการต่อหลังจากที่นำเสนอรายงานการตรวจสอบต่อผู้บวิหารของหน่วยงานรับตรวจแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องติดตามผลการปฏิบัติงานตามคำแนะนำนั้น ทั้งนี้เพราะข้อเสนอแนะหรือวิธีการปรับปรุงแม้จะเป็นวิธีที่ดีเพียงใด ถ้าผู้ปฏิบัตินำไปใช้ไม่ถูกวิธีการหรือไม่ปฏิบัติตาม การเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานย่อมไม่เป็นผล ผู้มีหน้าที่ใน

การติดตามผล ได้แก่ ผู้ตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายเป็น ผู้รับผิดชอบในการติดตามและรายงานผลการติดตาม ดังนี้

(6.1) กรณีที่ผู้บริหารสูงสุดไม่ส่งการให้ผู้ตรวจสอบรายงานเรื่องดังกล่าวไว้ในรายงานครั้งต่อๆ ไป

(6.2) กรณีที่ผู้บริหารสูงสุดส่งการแล้ว ผู้ตรวจสอบต้องติดตามผลการปฏิบัติของหน่วยรับตรวจและรายงานสรุปผลการติดตามผลการตรวจสอบของครั้งก่อนใน 2 กรณี คือ

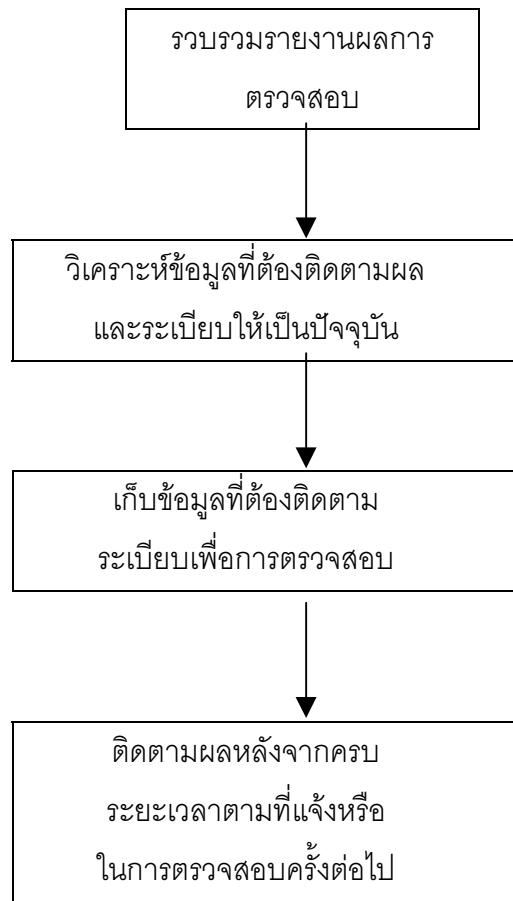
- กรณีปฏิบัติตามคำสั่ง ให้รายงานถึงผลการปฏิบัติว่าได้รับผลเป็นที่น่าพอใจหรือมีเหตุขัดข้องประการใด เพราะเหตุใด
- กรณีปฏิบัติแตกต่างหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งข้อเสนอแนะในการแก้ไขปรับปรุง ให้รายงานถึงสาเหตุระยะเวลาในการติดตาม แยกตามประเภทของโครงการที่ตรวจสอบได้ ดังนี้

(6.2.1) โครงการที่ได้รับมอบหมายเป็นพิเศษให้ติดตามผลภายในเวลาเร็วที่สุดเท่าที่พอกจะทำได้

(6.2.2) โครงการตรวจตามแผนงานปกติ ให้ติดตามผลหลังจากครบระยะเวลาตามที่แจ้งให้หน่วยรับตรวจดำเนินการหรือติดตามผลในการตรวจสอบครั้งต่อไป

นอกจากการตรวจสอบหน่วยงานภายในองค์กรแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ต้องประสานงานกับผู้สอบบัญชีภายนอกซึ่งอาจเป็นสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตที่ได้รับรองจากสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินแล้ว เพื่อช่วยให้เกิดความมั่นใจในแผนงานตรวจสอบ เป็นการลดความซ้ำซ้อนในการตรวจสอบและเพิ่มประสิทธิภาพงานตรวจสอบโดยรวม

แผนภาพที่ 22: แผนภูมิติดตามผลหลังเสนอรายงาน



10. การตรวจสอบโดยประชาชน (ชุมชนและองค์กรชุมชน)

ในอดีตการมีส่วนร่วมของประชาชนแบบไทยแท้ที่นั้น เป็นการมีส่วนร่วมที่มีความผูกพันในลักษณะของการเป็นเครือญาติและบ้านใกล้เรือนเคียง เนื่องจากสังคมไทยเป็นสังคมแบบครอบครัวขยาย ผู้คนในสังคมชนบทส่วนใหญ่เป็นเครือญาติที่อาศัยอยู่ร่วมกันในหมู่บ้านหรือตำบลเดียวกัน รวมทั้งวัฒนธรรมประเพณีของไทยในหลายเรื่องก็คำนึงให้เกิดการมีส่วนร่วมเช่นประเพณีลงแขกเกี่ยวข้าว แต่ต่อมาการมีส่วนร่วมของประชาชนในลักษณะดังกล่าวได้เปลี่ยนแปลงไป สังคมเป็นครอบครัวเดียวต่างคนต่างอยู่ ไม่มีการผูกพันในลักษณะเครือญาติหรือบ้านใกล้เรือนเคียง ประกอบกับกระบวนการในการตัดสินใจเพื่อการบริหารประเทศตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 เป็นต้นมาเป็นไปตามกลไกระบบการปกครองที่มีโครงสร้างการบริหารราชการแบบรวมอำนาจ (Centralization) เป็นหลัก ลักษณะของการวางแผนและการตัดสินใจเป็นแบบบันลงล่าง (top – down) โดยมีภูมิปัญญาเป็นเครื่องมือในการกำหนดอำนาจหน้าที่ของกระทรวง ทบวง กรม ลักษณะภูมิปัญญาส่วนใหญ่มุ่งเน้นการสั่งการและควบคุม (Command and Control) ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชน รัฐจะเป็นผู้คุมภูมิปัญญา เนื่องจากหน้าที่ของกระทรวง ทบวง กรม ลักษณะภูมิปัญญาส่วนใหญ่เน้นการสั่งการและควบคุม (Command and Control) ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชน รัฐจะเป็นผู้คุมภูมิปัญญา มีอำนาจเหนือประชาชน เป็นผู้กำหนดทิศทางและเป็นผู้บริหารจัดการสังคมแต่เพียงฝ่ายเดียว จากลักษณะดังกล่าว การมีส่วนร่วมของประชาชนในการตรวจสอบการบริหารจัดการของรัฐจึงเป็นไปได้ยาก

จนกระทั่งปัจจุบันไทยมีการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจเพิ่มมากขึ้นก่อให้เกิดกลุ่มคนชั้นกลางมากขึ้นในสังคมเมือง มีการเปลี่ยนสภาพเป็นสังคมอุดมการค้ามากขึ้น อำนาจการต่อรองทางเศรษฐกิจของเอกชนเจ้มีมากขึ้นด้วย มีส่วนช่วยสร้างแรงกดดันให้โครงสร้างอำนาจทางการเมืองและกลุ่มข้าราชการประจำมีการเปลี่ยนแปลงที่ดีขึ้น การบริหารราชการได้รับการส่งเสริมให้มีการกระจายอำนาจ (Decentralization) จากส่วนกลางไปยังท้องถิ่นมากขึ้น ภูมิปัญญามีการเพิ่มการกำกับดูแลและการส่งเสริมมากขึ้น แทนที่จะเป็นการสั่งการและควบคุมแต่อย่างเดียว มีการส่งเสริมให้ทางบ้านมีส่วนร่วมมีการรวมกลุ่มขึ้นในหมู่ประชาชนเพื่อการมีส่วนร่วมกับภาครัฐ มีการตรวจสอบการบริหารจัดการของรัฐเพิ่มมากขึ้น

แนวคิดเรื่อง การมีส่วนร่วมของประชาชน (Public Participation) มีการระบุอย่างชัดเจนในภูมิปัญญาสูงสุดเป็นครั้งแรกในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 ซึ่งมีทั้งในลักษณะการระบุอย่างชัดเจนและในทำนองเดียวกัน¹² และระบุชัดเจนในพระราชบัญญัติกำหนดแผน

¹² มาตรา 46 บุคคลซึ่งรวมกันเป็นชุมชนท้องถิ่นดังที่ได้มายื่นมีสิทธิอนุรักษ์หรือฟื้นฟูฯริทประเพณีภูมิปัญญาท้องถิ่นศิลปะหรือวัฒนธรรมอันดีของท้องถิ่นและของชาติ และมีส่วนร่วมในการจัดการ การบำรุงรักษา และการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมอย่างสมดุลและยั่งยืน ทั้งนี้ ตามที่กงภูมิปัญญาดี

มาตรา 56 สิทธิของบุคคลที่จะมีส่วนร่วมกับรัฐและชุมชนในการบำรุงรักษา และการได้ประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ และความหลากหลายทางชีวภาพ และในการคุ้มครอง ส่งเสริม และรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อม เพื่อให้ดำรงชีพอยู่ได้อย่างปกติและต่อเนื่อง ในสิ่งแวดล้อมที่จะไม่ก่อให้เกิดอันตรายต่อสุขภาพอนามัย สวัสดิภาพหรือคุณภาพชีวิตของตน ย่อมได้รับความคุ้มครอง ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

การดำเนินโครงการหรือกิจกรรมที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบอย่างรุนแรงต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อมจะกระทำมิได้ เว้นแต่จะได้ศึกษาและประเมินผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม รวมทั้งได้ให้องค์กรอิสระซึ่งประกอบด้วยผู้แทนองค์กรเอกชนด้านสิ่งแวดล้อมและผู้แทนสถาบันอุดมศึกษาที่จัดการศึกษาด้านสิ่งแวดล้อมให้ความเห็นประกอบก่อนมีการดำเนินการดังกล่าว ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

สิทธิของบุคคลที่จะฟ้องหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ ราชการส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรอื่นของรัฐ เพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายตามวาระหนึ่งและวาระสองอย่างได้รับความคุ้มครอง

มาตรา 58 บุคคลย่อมมีสิทธิได้รับทราบ ข้อมูลหรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจหรือราชการส่วนท้องถิ่น เว้นแต่การเปิดเผยข้อมูลนั้นจะกระทบต่อความมั่นคงของรัฐ ความปลอดภัยของประชาชน หรือส่วนได้เสียอันเพิ่งได้รับความคุ้มครองของบุคคลอื่น ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

มาตรา 59 บุคคลย่อมมีสิทธิได้รับข้อมูล คำชี้แจง และเหตุผลจากหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่นก่อนการอนุญาตหรือการดำเนินโครงการ หรือกิจกรรมใดที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม สุขภาพอนามัย คุณภาพชีวิต หรือส่วนได้เสียสำคัญอื่นใดที่เกี่ยวกับตนหรือชุมชนท้องถิ่น และมีสิทธิแสดงความคิดเห็นของตนในเรื่องดังกล่าว ทั้งนี้ตามกระบวนการรับฟังความคิดเห็นของประชาชนที่กฎหมายบัญญัติ

มาตรา 76 รัฐต้องส่งเสริมและสนับสนุนการมีส่วนร่วมของประชาชนในการกำหนดนโยบาย การตัดสินใจทางการเมือง การวางแผนพัฒนาทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง รวมทั้งการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐทุกประดับ

มาตรา 79 รัฐต้องส่งเสริมและสนับสนุนให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการสงวน บำรุงรักษา และใช้ประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติและความหลากหลายทางชีวภาพอย่างสมดุล รวมทั้งมีส่วนร่วมในการส่งเสริม บำรุงรักษา และคุ้มครองคุณภาพสิ่งแวดล้อมตามหลักการการพัฒนาที่ยั่งยืน ตลอดจนควบคุมและจำกัดภาวะมลพิษที่มีผลต่อสุขภาพอนามัย สวัสดิภาพ และคุณภาพชีวิตของประชาชน

มาตรา 170 ผู้มีสิทธิเลือกตั้งไม่น้อยกว่าห้าหมื่นคน มีสิทธิเข้าชื่อร้องขอต่อประธานรัฐสภาเพื่อให้รัฐสภาพิจารณากฎหมายตามที่กำหนดในหมวด 3 และหมวด 5 แห่งรัฐธรรมนูญนี้

คำร้องขอตามวาระหนึ่งต้องจัดทำร่างพระราชบัญญัติเสนอมาด้วย

หลักเกณฑ์และวิธีการเข้าชื่อร้องทั้งการตรวจสอบ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

มาตรา 214 ในกรณีที่คณะกรรมการรัฐมนตรีเห็นว่ากิจการในเรื่องใดอาจกระทบถึงประโยชน์ได้เสียของประเทศชาติหรือประชาชน นายกรัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการรัฐมนตรีอาจปรึกษาประธานสภาผู้แทนราษฎรและประธานวุฒิสภาเพื่อประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้มีการออกเสียงประชามติได้

และขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ในมาตรา 16 (16) ให้ เทศบาล เมืองพัทaya และองค์การบริหารส่วนตำบลมีอำนาจหน้าที่ส่งเสริมการมีส่วนร่วมของราษฎรใน การพัฒนาท้องถิ่น และมาตรา 17 (8) ให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดมีอำนาจหน้าที่ให้การส่งเสริมการ มีส่วนร่วมของราษฎรในการพัฒนาท้องถิ่น รวมทั้งยังมีการกำหนดในเชิงนโยบาย (กำหนดให้ ประชาชนและชุมชนมีสิทธิเข้ามาแสดงความคิดเห็น และมีส่วนร่วมกับหน่วยงานภาครัฐในการ กำหนดนโยบายและดำเนินการต่าง ๆ ภายในท้องถิ่น) สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประชาชน เลือกตั้งผู้แทนของตนมาทำหน้าที่เป็นฝ่ายบริหาร และทำหน้าที่ฝ่ายนิติบัญญัติขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่น ขึ้นมาเพื่อทำงานให้กับประชาชน การมีส่วนร่วมของประชาชนจึงมีความสำคัญมาก และ นำไปสู่การตรวจสอบการทำงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการมีส่วนร่วม ผู้บริหาร องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีความรับผิดโดยตรงต่อประชาชน ดังนั้นจึงเป็นเรื่องที่สำคัญ มากที่ประชาชนควรมีส่วนร่วมกับการดำเนินงานของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในส่วนนี้จะเน้นการ มีส่วนร่วมในรูปแบบการตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยประชาชน

การมีส่วนร่วมของประชาชนความมีลักษณะ ดังนี้

การออกเสียงประชามติต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์ในการขอบริการความเห็นของประชาชนว่าจะเห็น ชอบหรือไม่เห็นชอบกิจการสำคัญในเรื่องใดเรื่องหนึ่งตามวาระหนึ่งซึ่งมิใช่เรื่องที่ขัดหรือแย้งต่อวัชธรรมนูญนี้ การ ออกเสียงประชามติที่เกี่ยวกับตัวบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือคณะบุคคลใดคณะบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ จะกระทำมิได้ ประกาศตามวาระหนึ่งต้องกำหนดวันให้ประชาชนออกเสียงประชามติซึ่งจะต้องไม่ก่อนก้าวสิบวันแต่ไม่ ช้ากว่าหนึ่งร้อยสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา และวันออกเสียงประชามติต้องกำหนดเป็นวันเดียวกันทั่ว ราชอาณาจักร

ในระหว่างที่ประกาศตามวาระหนึ่งมีผลใช้บังคับรู้ต้องดำเนินการให้บุคคลฝ่ายที่เห็นชอบและไม่เห็น ชอบกับกิจการนั้นแสดงความคิดเห็นของตัวได้โดยเท่าเทียมกัน

บุคคลผู้มีสิทธิเลือกตั้งสามารถใช้สิทธิออกเสียงประชามติ

ในการออกเสียงประชามติ หากผลปรากฏว่ามีผู้มาใช้สิทธิออกเสียงประชามติดีเป็นจำนวนไม่มากกว่า หนึ่งในหนึ่งของจำนวนผู้มีสิทธิออกเสียงประชามติ ให้ถือว่าประชาชนโดยเสียงข้างมากไม่เห็นด้วยกับเรื่องที่ บริการนั้น แต่ถ้ามีผู้มาใช้สิทธิออกเสียงประชามติมากกว่าหนึ่งในหนึ่งของจำนวนผู้มีสิทธิออกเสียงประชามติ และปรากฏว่า ผู้ออกเสียงประชามติโดยเสียงข้างมากให้ความเห็นชอบ ให้ถือว่าประชาชนโดยเสียงข้างมาก เป็น ชอบด้วยกับเรื่องที่ขอเป็นนั้น

การออกเสียงประชามติตามมาตราหนึ่งให้มีผลเป็นเพียงการให้คำปรึกษาแก่คณะรัฐมนตรีในเรื่องนั้น หลักเกณฑ์และวิธีการออกเสียงประชามติให้เป็นไปตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการออก เสียงประชามติ

1. ประชาชนลือกตั้งผู้แทนของตนเข้าสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
2. ประชาชนเป็นผู้เสียภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ
3. ประชาชนเป็นผู้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการดำเนินงาน การจัดทำ
การกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

เป็นครั้งแรกในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 8 พ.ศ.2540

ข้อเท็จจริงและสภาพปัจจุบัน

ปัจจุบันสังคมไทยกำลังเกิดวิกฤติประชาธิปไตย หมายถึง ความไม่เข้าใจหรือขัดแย้งกันในเรื่องประชาธิปไตยที่เกี่ยวกับกระบวนการพัฒนาและกระบวนการมีส่วนร่วมของประชาชน โดยเฉพาะกระบวนการพัฒนาที่มีผลกระทบต่อประชาชนส่วนใหญ่ ผลกระทบต่อทัพยากร ผลกระทบต่อชนบทรวมเนื่องประเพณีวัฒนธรรมของไทยที่มีรากฐานแต่เดิมมา เนื่องจากกระบวนการของรัฐที่จะต้องทำความเข้าใจกับประชาชนนั้นขาดช่วงไป รัฐยังคงยึดติดอยู่กับการบริหารจัดการแบบศูนย์รวม อำนาจและใช้กระบวนการที่เรียกว่า D-A-D Syndrome หรือกลุ่มอาการตัดสิน ประการ และปักป้อง (ต.ป.ป.) ในสิ่งที่รัฐได้ตัดสินใจไปแล้ว ก่อให้เกิดเป็นความขัดแย้งในสังคมไทยตลอดมา ซึ่งในอดีตที่ผ่านมาการแก้ไขปัญหาความขัดแย้งของสังคมไทยอาศัยผู้นำในท้องถิ่นชนบท เนื่องจากในอดีตปัญหาความขัดแย้งเป็นปัญหาที่ค่อนข้างง่ายต่อการแก้ไข แต่ปัจจุบันปัญหาความขัดแย้งมีความซับซ้อนมากขึ้น ทั้งด้านความต้องการที่มีหลากหลายแบบและแนวคิดของการพัฒนาที่ต่างกัน ทำให้องค์กรหรือบุคคลที่เคยแก้ปัญหาความขัดแย้งเดิม ๆ ไม่สามารถแก้ปัญหาความขัดแย้งที่เกิดขึ้นได้ และนิธิ เอียวศรีวงศ์ (2541)¹³ ได้สรุปว่า วัฒนธรรมไทยร่วมสมัยไม่มีกลไกไม่มีกระบวนการที่จะเกิดการเจรจาต่อรองหรือไกล่เกลี่ยโดยตรง สังคมไทยหลีกเลี่ยงการเผชิญหน้าโดยใช้การนินทา การกล่าววิจารณ์ และสรุปว่าสมรรถภาพของรัฐไทยในการแก้ปัญหาความขัดแย้งในสมัยปัจจุบันไม่สามารถทำได้ ทั้ง ๆ ที่รัฐเป็นตัวกลางสิทธิ์ (รัฐมีอำนาจสิทธิ์ที่ได้รับมอบหมายจากประชาชนทั้งประเทศ) ที่จะเข้ามาแก้ไขปัญหาได้ แต่รัฐไทยไม่มีประสบการณ์ในการแก้ไขปัญหาความขัดแย้ง และจากการที่ประชาชนมีความต้องการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจของรัฐ สูงขึ้น (วันชัย วัฒนศัพท์, 2543)

¹³ ศ.ดร.นิธิ เอียวศรีวงศ์ (2541) การเจรจาไกล่เกลี่ยโดยอาศัยคนกลาง ทิศทางความเป็นไปได้ในสังคมไทยในสัมมาริกับความมั่นคงของชาติ, เอกสารประกอบการสัมมนา “กระบวนการแก้ปัญหาความขัดแย้งในสังคมไทย กับรัฐธรรมนูญใหม่” 24-25 กันยายน 2541 จัดทำโดยสภาคามมั่นคงแห่งชาติ และสถาบันสันติศึกษา

สภาพที่เกิดขึ้นจริงพบว่ากว่าที่ประชาชนจะมีส่วนร่วมในการตัดสินใจนั้นเกือบจะเป็นจุดสุดท้ายของการจัดทำโครงการที่ผ่านกระบวนการตัดสินใจของรัฐบาลแล้ว เช่น การประชุมสาธารณะ (Public Hearing) ซึ่งกวนหมายกำหนดให้รัฐดำเนินการโดยภายใน ฯ ที่มีผลกระทบต่อประชาชนให้ประชาชนมีส่วนร่วม ในทางปฏิบัติการประชุมสาธารณะมักเกิดขึ้นหลังจากที่รัฐได้ดำเนินการผูกพันในโครงการต่าง ๆ ไปมากแล้ว นำไปสู่การเกิดความขัดแย้งขึ้นกับประชาชนในบางพื้นที่ เพราะประชาชนไม่ได้มีส่วนร่วมตั้งแต่แรก และการประชุมสาธารณะที่เกิดขึ้นคือ การให้ประชาชนเลือกได้ 2 ทางเลือกเท่านั้น ตกลงหรือไม่ตกลง กับข้อเสนอของรัฐ เพราะรัฐได้ดำเนินการตามนโยบายไปเกือบเสร็จสิ้นแล้ว การไม่ตกลงในสิ่งที่รัฐดำเนินการไปแล้วนั้นเป็นไปได้ยากหรือถ้าจะทำก็ต้องมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้นอีกมากมาย จึงเท่ากับว่ารัฐแทบจะไม่ให้ทางเลือกประชาชนเลือก เช่น โครงการโรงไฟฟ้าหินกรุดและบ่อนอก ซึ่งรัฐได้มีมติเห็นชอบและได้ดำเนินโครงการไปแล้ว แต่เกิดเหตุการณ์การคัดค้านจากประชาชนในพื้นที่และใกล้เคียงอย่างเป็นเอกฉันท์ และมีการเรียกร้องให้มีการจัดทำประชุมสาธารณะตามกระบวนการที่ถูกต้อง แต่ปรากฏว่าข้อเรียกร้องไม่ได้รับการตอบสนองจากภาครัฐ เป็นเหตุให้การจัดทำโครงการดังกล่าวยังไม่เกิดขึ้น

ปัจจุบันความขัดแย้งระหว่างภาครัฐกับภาคประชาชนยังคงเกิดขึ้น เนื่องจากที่ผ่านมา rัฐไม่ได้ดำเนินการแก้ปัญหาผลกระทบต่าง ๆ ที่เกิดจากโครงการต่าง ๆ ของรัฐ รวมทั้งรัฐไม่ปฏิบัติในสิ่งที่รัฐอาจจะได้สัญญาแก่ประชาชน ไม่ว่าเรื่องการชดใช้ค่าเงินคืน ค่าชดเชยต่าง ๆ ประชาชนจึงรู้สึกว่ารัฐไม่เป็นธรรม และนอกจากนั้นกระบวนการของรัฐที่ผ่านมา เมื่อมีปัญหาเกิดขึ้น รัฐไม่ได้เข้าไปแก้ปัญหาให้ตรงประเด็นหรือถ้าเข้าไปแก้ปัญหาก็มักจะสายเกินไป หลาย ๆ โครงการ รัฐไม่ได้ดำเนินการแก้ไขอย่างเป็นรูปธรรม ทำให้ปัญหาความขัดแย้งระหว่างรัฐกับภาคประชาชนยังมีขึ้นตลอดเวลา ทำให้เกิดปัญหาความไม่ไว้ใจรัฐ และทำให้ประชาชนขาดความเชื่อมั่นในรัฐ และจากการที่รัฐมีปัญหาในการจัดการกับความขัดแย้งที่ปลายเหตุและไม่ทันต่อเวลา ทำให้ประชาชนที่ได้รับผลกระทบจากความขัดแย้งก็จะพยายามเป็นทางกว้างขึ้น ประชาชนจึงมีความตั้งใจเพื่อเรียกร้องในสิ่งที่ตนต้องการเพิ่มขึ้นทำให้เกิดแนวคิดหรือความต้องการของประชาชนในการเข้ามามีส่วนร่วมตัดสินใจเอง ตรวจสอบเอง มากขึ้นตลอดเวลา

ความขัดแย้งคือการเกิดความเห็นไม่ตรงกันหรือเกิดความแตกต่างของความเข้าใจหรือความคิด ซึ่งจริง ๆ แล้วเป็นสิ่งที่ดีงามแสดงถึงกลุ่มคนเหล่านี้กำลังมีการพัฒนา มีความก้าวหน้า ทางความคิดจึงมีความเห็นแตกต่างกัน ความเห็นที่ต่างกันไม่ใช่สิ่งเลวร้ายแต่เป็นสิ่งที่กระตุ้นให้เกิดการพัฒนา แต่จะต้องมีกระบวนการแก้ปัญหาความขัดแย้งหรือการมีความเห็นต่างกันนั้นอย่างเป็นรูปธรรมก่อให้เกิดประโยชน์และการพัฒนา ดังนั้น ถ้าประชาชนหรือคนในองค์กรมีความเข้าใจมองความขัดแย้งเป็นเรื่องปกติธรรมดากลุ่มคนแก้ปัญหา องค์กรนั้นก็จะมีการพัฒนาสามารถใช้ความขัดแย้งให้เกิดประโยชน์ แต่หากความขัดแย้งดำเนินต่อไปภายเป็นข้อพิพาท ไม่

สามารถที่จะแก้ปัญหาความขัดแย้งได้ ความจนแรงและผลเสียก็จะเกิดเป็นผลเสียต่อองค์กรต่อ กลุ่มชนและประเทศชาติ

กระบวนการตัดสินใจแก้ไขปัญหาข้อพิพาท และผลแห่งการตัดสินใจในอีก็ที่ผ่านมา พบว่าการตัดสินใจแก้ไขปัญหาจะเป็นการชี้ขาดโดยผู้มีอำนาจ เช่น นายอำเภอ ผู้ว่าราชการจังหวัด ผู้ใหญ่บ้าน พระสงฆ์องค์เจ้า หรือกระบวนการทางศาล การตัดสินดังกล่าวจะมีผู้แพ้ ผู้ชนะ แม้จะไม่แพ้หรือชนะอย่างเด็ดขาด แต่จะมีบางคนรู้สึกว่าผลการตัดสินไม่ยุติธรรม เพราะกระบวนการตัดสินทั้งหลายทั้งปวงนี้ เกิดขึ้นจากผู้มีอำนาจชี้ขาดว่าใครถูกใครผิด ใครควรได้เท่าไร ใครไม่ควรได้ การตัดสินใจดังกล่าวหากมีข้อกฎหมายไม่ชัดเจนและเป็นที่ยอมรับก็อาจจะเป็นผลดี แต่ในการตัดสินใจบางอย่างที่ข้อกฎหมายไม่ชัดเจนและอยู่ในกระบวนการพัฒนาอยู่ การตัดสินก็อาจทำให้มีปัญหาที่ก่อให้เกิดความรู้สึกว่าไม่ชอบธรรม หรือไม่ยุติธรรมในกระบวนการ หรือในเนื้อหา หรือทั้ง 2 อย่าง ซึ่งกระบวนการตัดสินใจเหล่านี้เป็นกระบวนการตัดสินใจที่ประชาชนมิได้มีส่วนร่วม ย่อมก่อให้เกิดความรู้สึกแพ้และชนะ

กระบวนการตัดสินใจที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรม ความชอบธรรม หรือยุติธรรม จะต้องเป็นกระบวนการตัดสินที่ประชาชนได้มีส่วนร่วมในการที่จะตัดสินใจ กระบวนการดังกล่าวเป็นกระบวนการที่ใช้การเจรจาใกล้เคลีย (Negotiations) และนำไปสู่สิ่งที่เรียกว่า กระบวนการสร้างฉันทามติ (Consensus Building) หรือกระบวนการสร้างความเห็นชอบร่วมกัน (Consent Building) ซึ่งหมายถึงกระบวนการที่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียหรือคู่กรณี (Stakeholders or Parties) ได้มีส่วนในการพิจารณาอย่างเปิดเผยในเนื้อหา ไม่ว่าจะเป็นโครงการ กฎหมาย นโยบายหรือเรื่องอะไรก็ได้ที่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียได้มีส่วนในการพิจารณาและร่วมตัดสินใจ กระบวนการนี้ไม่ใช่กระบวนการโน้มน้าว (Lobby) หรือกระบวนการที่ใช้อำนาจในการบีบบังคับให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเห็นชอบ แต่เป็นกระบวนการที่ใช้มาตรฐานของการตัดสินใจที่มีความชอบธรรม (Legitimacy) มีการใช้เหตุผล มีการใช้วิธีคิดที่สังคมเห็นว่ามีความยุติธรรม กระบวนการดังกล่าวบางครั้งอาจต้องใช้คนกลางที่เป็นกลางอย่างแท้จริง มาทำให้กระบวนการดำเนินไปโดยกำกับเฉพาะ

คนกลาง (Mediator) หรือผู้ที่ทำหน้าที่กำกับกระบวนการ (Facilitator) ทำหน้าที่ให้ความยุติธรรมในกระบวนการร่วมคิดร่วมตัดสินใจอย่างเท่าเทียมกัน ในด้านโครงสร้างของการประชุม การเข้าถึงข้อมูลรายละเอียดเนื้อหา และกระบวนการต่าง ๆ กระบวนการสร้างฉันทามติดังกล่าวก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่เรียกว่า ชนะ – ชนะ (Win-Win) กระบวนการนี้ต้องการสร้างกระบวนการเพื่อนำไปสู่การตัดสินใจร่วมกัน หรือฉันทามติ ซึ่งอาจเรียกว่า Facilitation หรือกระบวนการอื่นที่ให้เกิดกระบวนการทำงานเป็นกลุ่ม จะเห็นว่าไม่ว่าจะเป็นคนกลาง (Mediator) หรือผู้ที่กำกับกระบวนการกลุ่ม (Facilitator) ไม่ใช่ผู้ที่ทำหน้าที่ตัดสิน แต่การตัดสินใจเกิดจากผู้ร่วมประชุมหรือผู้มีส่วนได้

ส่วนสีเขียว จะเห็นได้ว่ากระบวนการแก้ไขความขัดแย้งสามารถทำได้อย่างมีประสิทธิภาพถ้าให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมการตัดสินใจโดยตลอด

10.1 เครื่องมือพื้นฐานทางกฎหมายที่สำคัญต่อการมีส่วนร่วมของประชาชน

การมีส่วนร่วมของประชาชนในระดับต่าง ๆ จะเกิดขึ้นได้อย่างเป็นรูปธรรมสามารถก่อให้เกิดผลอย่างเป็นจริงเป็นจังได้ ต้องประกอบด้วย

- (1) สิทธิในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสาร (Right to access to information) ซึ่งรัฐธรรมนูญได้มีการบัญญัติว่าด้วยสิทธิด้านข้อมูลข่าวสารของประชาชนไว้ในมาตรา 58 และ 59 นอกราชนียังได้มี พ.ร.บ. ข้อมูลข่าวสารของข้าราชการ พ.ศ.2540 ว่าด้วยสิทธิดังกล่าวอยู่เช่นกัน แต่ก็ยังไม่สามารถใช้บังคับได้อย่างเต็มที่มากนัก เนื่องจากประชาชนส่วนใหญ่ยังขาดความรู้ความเข้าใจในการใช้กฎหมายดังกล่าว ประกอบกับหน่วยงานราชการซึ่งเป็นหน่วยงานภาครัฐที่เป็นผู้ครอบครองข้อมูลข่าวสารเหล่านั้นอยู่ยังขาดความเข้าใจ ความตั้งใจและการให้ความร่วมมือที่จะปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายให้เกิดขึ้นอย่างจริงจัง
- (2) มีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจ (Right to participate in decision making process) ปัจจุบันประเทศไทยได้มีระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการรับฟังความคิดเห็นสาธารณะโดยวิธีประชาพิจารณ์ พ.ศ.2539 และประกาศคณะกรรมการที่ปรึกษาว่าด้วยประชาพิจารณ์ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการรับฟังความคิดเห็นสาธารณะโดยวิธีประชาพิจารณ์ พ.ศ.2540 อย่างไรก็ตามพบว่าการประชาพิจารณ์ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เป็นเพียงการนำเอารูปแบบมาใช้เพื่อให้ครบองค์ประกอบตามกฎหมายกำหนดเท่านั้น แต่ไม่ได้นำสาระของการทำประชาพิจารณ์ที่ประชาชนต้องได้รับรู้ข้อมูลของโครงการทั้งหมดพร้อมกับมีส่วนเสนอข้อมูลความเห็น คำแนะนำ เพื่อให้ผู้มีอำนาจตัดสินใจนำไปใช้ประโยชน์ในการปรับปรุงโครงการด้วย และในกรณีที่การตัดสินใจของผู้มีอำนาจไม่ตรงกับความต้องการของประชาชนส่วนใหญ่ จะต้องมีเหตุผลที่ดีกว่าที่สามารถอธิบายการไม่ดำเนินการตามความเห็นของประชาชนต่อสาธารณะได้ แต่สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันการจัดทำประชาพิจารณ์ในโครงการของภาครัฐได้ถูกบิดเบือนไปจากหลักการประชาพิจารณ์ กล่าวคือ การประชาพิจารณ์ของประเทศไทยจะจัดทำก็ต่อเมื่อโครงการต่าง ๆ นั้นได้ก่อผลกระทบไปมากจนไม่สามารถปรับปรุงแก้ไขได้แล้ว และขาดการชี้แจงเหตุผลที่ดีกว่าของการตัดสินใจในโครงการนั้น ๆ

(3) สิทธิที่จะมีส่วนร่วมอย่างเป็นทางการเมื่อการปักธงที่ดินที่ไม่ได้เป็นกรรมสิทธิ์ นิยามไปร่วงไส้ในกรณีการดำเนินการ ซึ่งมีพรบ. วิธีปฏิบัติราชการทางปักธง พ.ศ.2539 และพ.ร.บ. ความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 บัญญัติรับรองไว้ แต่อย่างไรตามในทางปฏิบัติยังคงเกิดขึ้นได้ไม่มากนัก เนื่องจากอำนาจส่วนใหญ่ยังคงอยู่ในมือภาครัฐ ในขณะที่ประชาชนเองก็ยังขาดความรู้ความเข้าใจในขอบเขตของอำนาจ สิทธิ บทบาท หน้าที่ของตนที่สามารถใช้ได้ผ่านกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว ทำให้ประชาชน ส่วนใหญ่ยังเบริ่งเมื่อนผู้ถูกปักธงทราบเหตุการที่จะเป็นผู้เข้าไปมีส่วนร่วมในการปักธงหรือร่วมตรวจสอบการดำเนินการของภาครัฐ

สิทธิของประชาชนทั้ง 3 ด้านดังกล่าว จะมีส่วนทำให้เกิดการมีส่วนร่วมของประชาชนที่มีคุณภาพมากขึ้นและการมีส่วนร่วมที่มีคุณภาพมากขึ้นนี้จะเป็นแรงกดดันให้กระบวนการตัดสินใจของรัฐมีความระมัดระวังมากขึ้น ถูกตรวจสอบได้ง่ายขึ้นในที่สุดข้อเสนอแนะ ความคิดเห็น และข้อวิจารณ์ต่าง ๆ ของประชาชนจะมีโอกาสเข้าไปถ่วงน้ำหนักกับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐในกระบวนการตัดสินใจในด้านการบริหารจัดการสิ่งต่าง ๆ ได้มากขึ้น

10.2 รูปแบบกระบวนการมีส่วนร่วมสาธารณะในเชิงวิชาการ

กระบวนการมีส่วนร่วมสาธารณะ (Public participation) เป็นกระบวนการที่ประชาชนมีส่วนร่วมอย่างสูง คือประชาชนได้รับทราบข้อมูลข่าวสารว่ารัฐทำอะไร ระดับสูงขึ้น มาเป็นระดับการมีส่วนร่วมที่ประชาชนมีสิทธิที่จะแสดงความคิดเห็นในโครงการต่าง ๆ เหล่านั้น ว่าจะปรับปรุง หรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขอย่างไร กระบวนการนี้คือ

- (1) กระบวนการประชาพิจารณ์ (Public hearing) เป็นการประชุมที่ผู้ทำโครงการจะนำเสนอรายงานอย่างเป็นทางการ เพื่อแสดงถึงข้อเท็จจริงและจุดยืนของโครงการ ส่วนใหญ่จะเป็นการทำตามกฎหมายกำหนด เป็นเพียงกระบวนการวิเคราะห์หรือ รับฟังความคิดเห็น มิใช่กระบวนการตัดสินใจโดยผู้มีส่วนร่วม การตัดสินใจยังเป็นเรื่องของรัฐคือรัฐอาจจะเชื่อคำวิจารณ์ของประชาชนหรือรัฐอาจไม่เห็นด้วยต่อความเห็นของประชาชนก็ได้ กรณีรัฐตัดสินใจไม่ตรงกับความเห็นของประชาชน รัฐพึงต้องอธิบายให้ประชาชนว่าทำไม่รู้จึงทำการตัดสินใจขัดแย้งกับความคิดเห็นของประชาชน
- (2) กระบวนการในระดับที่สูงขึ้นมาในกระบวนการมีส่วนร่วมสาธารณะคือการที่ประชาชนมีบทบาทมีส่วนร่วมที่จะตัดสินใจตั้งแต่เริ่มต้นโครงการ ตั้งแต่เริ่มต้นที่จะรับทราบ ปัญหา ร่วมคิด ร่วมหาแนวทางที่จะแก้ปัญหาต่าง ๆ ไปจนกระทั่งถึงเมื่อโครงการ

เกิดขึ้นประชาชนก็มีบทบาทติดตามโดยตลอด กระบวนการนี้อาจเรียกว่า การสร้าง หรือแสวงหาจันทามติ (Seek Consensus หรือ Consensus Building หรือ Consent Building)

(3) กระบวนการมีส่วนร่วมสาธารณะระดับที่สูงสุดคือกระบวนการที่ประชาชนทุกคนมีสิทธิ์จะตัดสินใจด้วยตัวเองแต่ละคน ทีละคน การตัดสินใจตรงนี้ใช้กระบวนการที่เรียกว่า การลงประชามติ (Referendum) กระบวนการนี้มีประโยชน์ในกรณีที่เรื่องที่จะตัดสินใจนั้นขัดเจนและไม่ชัดช้อน แต่อาจจะทำให้เกิดปัญหาความขัดแย้งมากในกรณีที่ประชาชนไม่เข้าใจกระบวนการตัดสินใจดังกล่าว หรือปัญหาที่จะตัดสินใจขับข้อนกันกว่าที่จะตัดสิน โดยเพียงการรับหรือไม่รับ อนุญาตหรือไม่อนุญาต ทำหรือไม่ทำ

10.3 การมีส่วนร่วมของประชาชนในประเทศไทยในปัจจุบัน

(1) การมีส่วนร่วมในระดับนโยบาย ได้แก่

(1.1) การมีส่วนร่วมในอำนาจนิติบัญญัติเป็นการกระทำการของฝ่ายนิติบัญญัติ เป็นการมีส่วนร่วมผ่านตัวแทนประชาชนหรือสมาชิกสภา คือ การออกกฎหมาย การตรวจสอบ ฝ่ายบริหาร ปัจจุบันรัฐธรรมนูญ พ.ศ.2540 มาตรา 170 ได้เปิดโอกาสให้ประชาชนผู้มีสิทธิเลือกตั้งรวมกันเข้าชื่อจำนวนไม่น้อยกว่าห้าหมื่น-ชื่อเสนอต่อประธานรัฐสภาให้สภานิติบัญญัติ พิจารณาออกกฎหมายได้โดยตรง และประชาชนยังสามารถควบคุม พฤติกรรมของสมาชิกสภานิติบัญญัติได้บางส่วนตามที่รัฐธรรมนูญ พ.ศ.2540 ได้เปิดช่องไว้ในมาตรา 304 ที่ให้สิทธิประชาชนร่วมกันเข้าชื่อ ร้องขอต่อประธานวุฒิสภาเพื่อให้มีมติโดยชอบนุคคลผู้ดำรงตำแหน่งดังกล่าวที่มีความประพฤติมิชอบได้ ซึ่งเป็นการรับรองสิทธิของประชาชนในการมีส่วนร่วมในการออกกฎหมายและตรวจสอบผู้บริหารได้ในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตามในสังคมปัจจุบันสิ่งที่เกิดขึ้น บ่อยครั้งมีความหลากหลายและซับซ้อนที่จะรองรับและบอกรถึง กระบวนการในที่ประชุมจะเข้าสู่ช่องทางดังกล่าวเพื่อการมีส่วนร่วมอย่างแท้จริง ดังนั้น การมีส่วนร่วมของประชาชนในระดับการออกกฎหมายยังเป็นเพียงรูปแบบที่เกิดขึ้น แต่ขาดเนื้อหาสาระที่ตั้งใจและจริงจังที่จะก่อให้กลไกดังกล่าวได้ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ

การที่จะทำให้กล้ามต่าง ๆ สามารถทำงานได้อย่างเต็มประสิทธิภาพในกระบวนการนิบัญญติ คือ การพิจารณากร่างกฎหมายแต่ละฉบับ ควรให้ภาคต่าง ๆ นอกจากภาคราชการที่จะถูกบังคับควบคุมโดยกฎหมายนั้นมีส่วนร่วมคิดให้ข้อมูล แสดงความเห็นต่อภาคราชการในกร่างกฎหมาย ทั้งนี้เพื่อให้กฎหมายในเรื่องดังกล่าวมีเนื้อหา มีหลักการที่รอบคอบและสอดคล้องกับสภาพสังคมในความเป็นจริง

(1.2) การมีส่วนร่วมในอำนวยบริหารงาน

ประชาชนสามารถมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายบริหารในบางเรื่องได้ โดยการแสดงประชามติ ตามมาตรา 214 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 ซึ่งได้ให้คุลยพินิจแก่คณะรัฐมนตรีที่อาจจัดให้ผู้มีสิทธิเลือกตั้งออกเสียงประชามติได้ ในกรณีที่เห็นว่ากิจการในเรื่องใดอาจกระทบถึงประโยชน์ของประเทศชาติหรือประชาชน และผลการออกเสียงประชามติจะเป็นการให้คำปรึกษาแก่คณะรัฐมนตรี นอกเหนือจากนี้ประชาชนยังมีช่องทางที่สามารถมีส่วนร่วมในการรับรู้และติดตามการดำเนินงานต่าง ๆ ของรัฐได้ไม่ว่าในระดับใด ตามสิทธิในการรับรู้ข้อมูลข่าวสารของประชาชนที่ได้บัญญัติไว้ใน พ.ร.บ.ข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันการใช้สิทธิของประชาชนยังขาดความเข้าใจสู่ภาคราชการอย่างเป็นรูปธรรม ซึ่งอาจสืบเนื่องมาจากการจำนวนบุคลากรและงบประมาณที่มีอยู่อย่างจำกัดของหน่วยงานรวมทั้งทัศนคติของฝ่ายราชการเองที่ยังยึดติดอยู่กับระบบเดิมที่ขาดการตรวจสอบติดตามผลการดำเนินงานอย่างจริงจังมาเป็นเวลานาน และอีกด้านหนึ่งอาจมารากความไม่พร้อมทางด้านประชาชนที่ยังขาดความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับขอบเขตการใช้สิทธิของตนในการรับรู้ข้อมูลข่าวสาร

(2) การมีส่วนร่วมในระดับปฏิบัติการ

(2.1) การมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารปัจจุบัน การกระทำในระดับปฏิบัติการเป็นการใช้อำนาจรัฐที่มีผลเฉพาะเจาะจงกับผู้ถูกกฎหมายควบคุม (Regulates) โดยการมีส่วนร่วมต้องเปิดโอกาสให้

ประชาชนที่เกี่ยวข้องมีส่วนร่วมตั้งแต่ขั้นตอนก่อนการใช้อำนาจสั่งการ-
ได ๆ จะต้องมีกระบวนการในการสร้างความโปร่งใส (transparency) ใน
การใช้อำนาจ ซึ่งอาจทำโดยการให้ประชาชนสามารถรับรู้ข้อมูลเหตุผลที่
เจ้าหน้าที่ใช้ในการวินิจฉัยปัญหาและออกคำสั่ง และหลังจากสั่งการแล้ว
การใช้อำนาจรัฐนั้นต้องตรวจสอบได้ (accountable) ให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง
สามารถติดตามคำสั่งได้ด้วย ซึ่งต้องจัดทำเป็นกระบวนการที่
สะดวกรวดเร็ว ง่ายต่อการปฏิบัติและมีประสิทธิภาพ อาจกำหนดให้
หน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องต้องรายงานข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับความลับทาง
การค้าของตนแก่หน่วยงานราชการ โดยต้องกำหนดด้วยว่าเมื่อหน่วย
ราชการได้รับรายงานข้อมูลดังกล่าวแล้วต้องเปิดเผยต่อสาธารณะ ดังนั้น
เมื่อมีข้อมูลว่ามีการละเมิดกฎหมายประชาชนจะสามารถติดตามตรวจสอบ
การทำงานของเจ้าหน้าที่ได้ เจ้าหน้าที่ได้ปฏิบัติตามกฎหมายได้
อย่างถูกต้องหรือไม่ เช่นในกรณีประเทศองกฤษฎีการปิดประกาศข้อมูล
เกี่ยวกับการละเมิดมาตรฐานการควบคุมมลพิษไว้ในชุมชนได้รับร้องเรียน
กรณีมลภาวะในเขตที่ตนอาศัยอยู่ สถานที่ปิดประกาศข้อมูลนี้เรียกว่า
Hall of Shame มีไว้เพื่อสร้างแรงกดดันทางสังคมต่อธุรกิจอุตสาห-
กรรมให้ต้องคุยรักษาภาพลักษณ์ของตนไว้ให้ดี

(2.2) การมีส่วนร่วมในการดำเนินคดี

การดำเนินคดีทางศาลแบ่งออกเป็นคดีแพ่ง คดีอาญา และคดีปกครอง
รายละเอียด ดังนี้

คดีแพ่ง เป็นการดำเนินคดีเพื่อเรียกร้องค่าเสียหายระหว่างเอก
ชนด้วยกัน หรือระหว่างเอกชนกับรัฐ เป็นการเรียกร้องค่าเสียหายที่
สามารถคิดคำนวณได้เป็นตัวเงิน

คดีอาญา เป็นการดำเนินคดีระหว่างรัฐกับเอกชนที่กระทำผิด
ขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่มีโทษทางอาญา เป็นการกระทำผิดที่
กระทบกระเทือนต่อความสงบเรียบร้อยของส่วนรวม โดยผ่านกระบวนการ-
การยุติธรรมที่ต้องเริ่มจากมีผู้ได้รับความเสียหายเข้าแจ้งความดำเนินคดี
ต่อเจ้าหน้าที่ตำรวจ ก่อนผ่านเข้าสู่กระบวนการทางศาล

คดีปกครอง คือ คดีที่เกี่ยวกับข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน
เกี่ยวกับปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารปกครองที่มีต่อ
ภาคเอกชน

การมีส่วนร่วมของประชาชนในการดำเนินคดีทั้ง 3 ประเภทนั้น ระดับการมีส่วนร่วมจะมีมากหรือน้อยจะขึ้นอยู่กับลักษณะของกฎหมาย และการรับรองสิทธิของประชาชน ในกรณีที่เป็นคดีแพ่งและคดีอาญา การมีส่วนร่วมของประชาชนจะเป็นไปในลักษณะที่ต้องเป็นผู้ที่ได้รับความเสียหายโดยตรงตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น คดีแพ่งเป็นเพรากการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับความเสียหายส่วนบุคคล เนื่องจากบางครั้งการได้รับความเสียหายของประชาชนอาจไม่ได้เกิดขึ้นโดยเฉพาะเจาะจงผู้ใดผู้หนึ่งอย่างชัดเจน ในบางกรณีประชาชนส่วนใหญ่อาจได้รับความเสียหายจากการกระทำของรัฐในลักษณะที่เป็นวงกว้าง เช่น การสร้างที่ร่วบรวมขยะในชุมชนจนก่อให้เกิดผลกระทบทางด้านสุขภาพ ชีวิต และทรัพย์สินของเอกชนหลายราย การดำเนินคดีเรียกร้องทางแพ่งก็จะเกิดขึ้นได้ในลักษณะเมื่อ กับเป็นคดีเกี่ยวกับผลประโยชน์ของส่วนรวม โดยผู้เข้าแจ้งความไม่จำเป็นต้องได้รับความเสียหายเป็นพิเศษจากการกระทำโดยเฉพาะเจาะจงนั้น คดีในลักษณะนี้ยังไม่เคยได้รับการรับฟ้อง ดำเนินคดีจากศาลแพ่งมาก่อนเลย ส่วนคดีอาญา โดยหลักการแล้วถือเป็นการดำเนินคดีเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม แต่ปัญหาที่สำคัญสำหรับประเทศไทยคือการที่นักกฎหมายที่มีความเชี่ยวชาญในการดำเนินคดีอาญาคือกระบวนการต่าง ๆ ในการดำเนินคดีขาดความโปร่งใส ดังนั้นการตรวจสอบจากประชาชนในด้านประสิทธิภาพของการดำเนินคดีอาญาโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นสิ่งที่กระทำได้ไม่ง่ายนัก

สำหรับการดำเนินคดีปกครอง ถือได้ว่าเป็นสิ่งใหม่ในสังคมไทยที่ทั้งข้าราชการและประชาชนยังไม่เคยชินเป็นการดำเนินคดีที่มีลักษณะเป็นการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐจากประชาชนโดยสามารถดำเนินคดีในลักษณะที่เรียกว่าการดำเนินคดีเพื่อประโยชน์สาธารณะ (public interest litigation) ที่ประชาชนคนใดคนหนึ่งสามารถเข้าดำเนินคดีในศาลได้โดยไม่จำเป็นต้องปราศจากบุคคลนั้นได้รับความเสียหายเป็นพิเศษ จากการกระทำนั้น ๆ โดยเฉพาะเจาะจง ขอเพียงแต่มีกรณีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอันกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ของส่วนรวมบุคคลใด ๆ ก็สามารถข้างสิทธิในฐานะที่เป็นผู้หนึ่งในสังคมที่ได้รับผลกระทบเพื่อฟ้องคดีให้ศาลสั่งบังคับให้มีการระงับการกระทำที่ผิดกฎหมายหรือเป็นผลเสียหายต่อชุมชนนั้น ๆ แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับประเทศไทยแม้ว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา 53 วรรคท้าย จะได้บัญญัติรับรองสิทธิของบุคคลที่จะฟ้องหน่วยงานของราชการต่าง ๆ ไว้แล้วก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติยังขาดความชัดเจนว่าสิทธิดังกล่าวมีข้อบ่งบอกได้ และการใช้สิทธิฟ้องคดีจะถือว่าเป็นคดีประเภทใด ในขณะที่ต่างประเทศได้มีคดีประเภทนี้ขึ้นสู่ศาลแล้วอาทิเช่น¹⁴

¹⁴ พนส ทัศนียานนท์ : มุ่งมองด้านกฎหมายเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของประชาชนในกระบวนการดำเนินสิ่งแวดล้อม (หน้าที่ 10-11)

- ประเทศไทยมีกฎหมายว่าด้วยการฟ้องคดีโดยประชาชน (Citizen Suits) Section 3041 Clean Air Act. ที่ให้เอกชนทำหน้าที่เป็นผู้บังคับใช้กฎหมายได้โดยตรงด้วยการให้สิทธิฟ้องบุคคลใด ๆ ก็ตาม ไม่ว่าจะเป็นเอกชนหรือข้าราชการที่เห็นได้ว่า ฝ่าฝืนกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรักษาคุณภาพอากาศ โดยเอกชนอาจถูกฟ้องฐานไม่ทำตามมาตรฐานการควบคุมอากาศเสีย ส่วนข้าราชการอาจถูกฟ้องฐานละเว้นไม่กระทำการหน้าที่ (อันมิใช่หน้าที่ตามดุลยพินิจ) ที่กฎหมายว่าด้วยการรักษาคุณภาพอากาศกำหนดไว้

- ประเทศไทยพิลิปปินส์ คดีระหว่าง Juan Antonio Oposa Vs The Honourable Fulgencio S Factoran (G.R.No. : 101083) ได้มีการฟ้องโดยกลุ่มเยาวชนในนามของตนเอง และในนามของอนุชนรุ่นหลัง ผ่านทางบิดา มารดา ในฐานะประชาชนผู้เดียวภาษีและมีสิทธิอยู่อาศัยในสภาพแวดล้อมที่ดี ให้ศาลสั่งกระทรวงสิ่งแวดล้อมและทรัพยากรธรรมชาติ (Department of Environment and Natural Resources) ยกเลิกการให้สัมปทานทำไม้ทั้งหมดที่มีอยู่ และที่จะให้ต่อไป โดยศาลประทับรับฟ้องว่า มีอำนาจฟ้อง (standing to sue) โดยกล่าวด้วยว่าสิทธิบางประการไม่จำต้องมีบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ หากเป็นสิทธิที่ยอมมีอยู่ตามธรรมชาติโดยกำเนิด

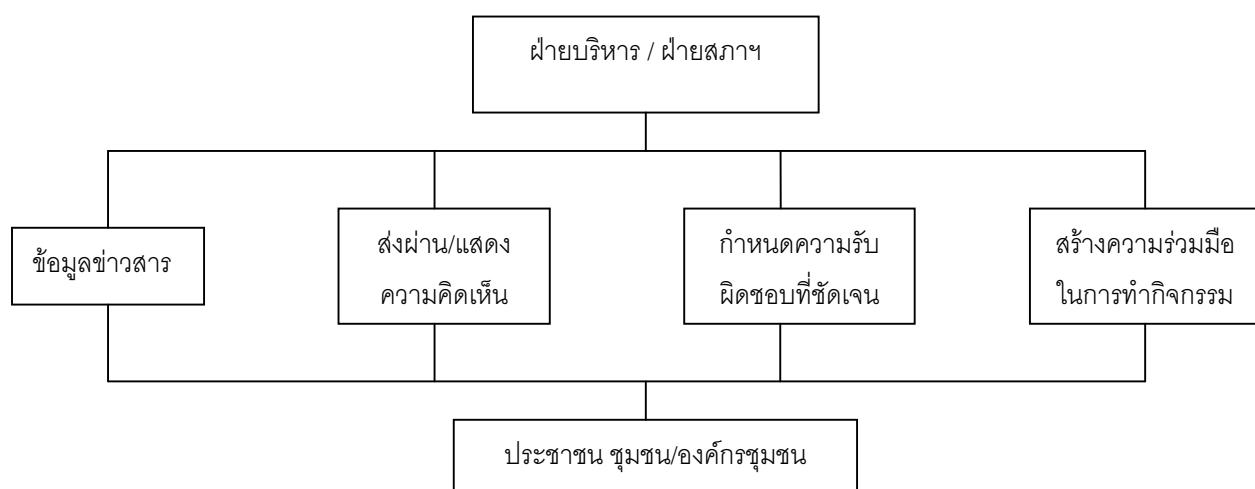
อย่างไรก็ตามการมีส่วนร่วมของประชาชนในประเทศไทยยังขาดกระบวนการที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรม ในช่วงที่ผ่านมา การมีส่วนร่วมของประชาชนส่วนใหญ่จะมีลักษณะที่เกิดขึ้นจากวิธีการสั่งการจากรัฐในรูปของการกำหนดเป็นกฎระเบียบ คำสั่งจากบุนลงล่าง หรือในบางกรณีเกิดขึ้นจากการรวมตัวของประชาชนที่จะได้รับความเดือดร้อนเหมือนๆ กันจากการกระทำของรัฐ เช่นกรณีการก่อสร้างเขื่อนปากมูล หรือบางครั้งก็เกิดจากการรวมตัวของประชาชนที่ต้องการเรียกร้องในบางสิ่งบางอย่างจากรัฐ เช่น การเรียกร้องให้รัฐประกันราคาก๊าซธรรมชาติลดทางการเกษตรของประเทศไทย การมีส่วนร่วมของประชาชนจึงเป็นแบบเฉพาะกิจเพื่อให้ได้มาในสิ่งที่ต้องการร่วมกันเท่านั้น ไม่ได้เกิดขึ้นสม่ำเสมอและต่อเนื่อง

10.4 รูปแบบการมีส่วนร่วมของประชาชนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่นำเสนอ

การจัดทำภารกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะมีความโปร่งใส และสามารถตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนได้อย่างแท้จริง ก็ต่อเมื่อประชาชนในท้องถิ่นนั้น ๆ มีส่วนร่วมได้รับรู้ ร่วมคิด ร่วมทำและนำเสนอข้อมูลที่มีความถูกต้อง ครบถ้วน ละเอียดและทันสมัย ในการดำเนินงานต่าง ๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น นั้น ๆ

ระดับของการมีส่วนร่วมของประชาชนในท้องถิ่นมีหลายระดับได หรือทุกระดับคือ ตั้งแต่ระดับการร่วม รับรู้ ร่วมคิด ร่วมตัดสินใจ ร่วมลงมือ และร่วมตรวจสอบ กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การมีส่วนร่วมที่เป็นไปลักษณะการสื่อสารสองทาง (Two-way Communication) ของประชาชนในท้องถิ่นควรเป็นไปในลักษณะของการมีส่วนร่วมที่ประชาชนมีบทบาทมีส่วนร่วมที่จะตัดสินใจตั้งแต่เริ่มต้นที่จะรับทราบปัญหา ร่วมคิด ร่วมหาแนวทางที่จะแก้ปัญหาต่าง ๆ นั้นคือเป็นการสร้างหรือแสดงให้เห็นว่าสามารถดำเนินการได้ทุกขั้นตอน (Open to Public Scrutiny) ซึ่งทางผู้วิจัยเห็นว่าสามารถทำได้ เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นองค์กรขนาดเล็กมีประชาชนจำนวนไม่มาก โครงสร้างความสัมพันธ์ชัดเจน สามารถแสดงความโปร่งใสของการบริหารจัดการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ง่าย

**แผนภาพที่ 23: แผนภูมิการมีส่วนร่วมของประชาชนใน
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น**



แต่อย่างไรก็ตามรูปแบบของการมีส่วนร่วมของประชาชนในแต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีความต่อเนื่องได้ จะต้องมีการสร้าง “กระบวนการ” การมีส่วนร่วมที่ต่อเนื่อง (แผนภาพที่ 23) คือ กระบวนการรับทราบข้อมูลข่าวสารของประชาชน ซึ่งมีทั้งในลักษณะการสื่อสารทางเดียว และการสื่อสารสองทาง

(1) ลักษณะของการสื่อสารทางเดียวคราวด้ำเนินการโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดให้มีข้อมูลข่าวสารให้แก่ประชาชนได้ร้องขอและรับรองสิทธิของการรับรู้ข้อมูลข่าวสารของประชาชนว่าจะต้องเป็นข้อมูลที่มีความละเอียดพอสมควร มีความถูกต้องและเป็นปัจจุบัน เช่น ข้อมูลคำແผลงนโยบายและเป้าหมายที่กำหนดในรอบปีที่หนึ่ง ปีที่สอง ปีที่สาม และในปีที่ 4 ของ ผู้บริหารองค์กร รวมทั้งรายงานงบประมาณ ผลการปฏิบัติงาน และบททางบัญชีที่ผ่านการรับรองแล้ว ความก้าวหน้าเกี่ยวกับนโยบาย เป้าหมาย แผนงาน โครงการระยะสั้น ระยะปานกลาง และระยะยาว เป็นต้น อาจทำได้โดยการจัดให้มีแหล่งรวมข้อมูลต่าง ๆ ให้อยู่ในแหล่งเดียวกัน (พ.ร.บ.ข้อมูลข่าวสาร พ.ศ.2540 ได้ให้คำจำกัดความแก่หน่วยงานต่าง ๆ สามารถร่างระเบียบกำหนดรายละเอียดและขั้นตอนที่เป็นรูปธรรมในการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารได้มากกว่าที่กฎหมายบัญญัติไว้) โดยเป็นแหล่งที่ประชาชนส่วนใหญ่สะดวกในการใช้บริการได้ตลอดเวลา (ห้องสมุดชุมชน ชั้นวางเอกสารวัด เป็นต้น) และในแหล่งดังกล่าวต้องมีข้อมูลในลักษณะต่างๆ ที่ครบถ้วนทันสมัยและมีรายละเอียดมากพอ อาทิเช่น รายงานประจำปี รายงานการจัดทำงบประมาณ รายงานงบทดลองบัญชีที่ผ่านการรับรองแล้ว วัน เวลา สถานที่ที่มีการประชุมจัดทำแผนงาน/โครงการในระยะต่าง ๆ (ปฏิทินการจัดทำงบประมาณ) แผนงาน/โครงการระยะ 1 ปี และ 5 ปี รวมทั้งแผนงาน/โครงการที่มีการแก้ไข ปรับปรุงทุกครั้ง เป็นต้น เพื่อเป็นช่องทางให้ประชาชนได้รับรู้และตรวจสอบได้ตลอดเวลา นอกจากนี้ถ้าเป็นไปได้องค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นควรใช้สื่อสิ่งพิมพ์ท้องถิ่น วิทยุกระจายเสียงของท้องถิ่นที่จัดให้มีขึ้นในการเผยแพร่ข้อมูลต่าง ๆ ทางด้านนโยบาย แผนงาน/โครงการ งบประมาณ เป้าหมายการดำเนินงานและผลการดำเนินงาน เป็นต้น ให้ประชาชนทราบตลอดเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงปรับปรุงเพื่อแสดงถึงความโปร่งใสของการบริหารจัดการขององค์กรบริหารส่วนท้องถิ่นเอง โดยไม่จำเป็นต้องให้ประชาชนร้องขอ ก่อน

(2) ลักษณะการสื่อสารสองทางคราวด้ำเนินการโดยสร้างกระบวนการที่เปิดโอกาสให้ประชาชนสามารถส่งผ่านข้อมูลและแสดงความคิดเห็นได้ตลอดเวลา เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนสามารถเข้าร่วมทำงานและตรวจสอบการทำงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ทุกขั้นตอน เช่น

(2.1) จัดให้มีสื่อสิ่งพิมพ์ท้องถิ่น วิทยุกระจายเสียงของท้องถิ่น ที่ให้ชุมชนเป็นผู้ดำเนินการเอง โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดให้มีขึ้นอาจทำใน

รูปแบบการให้เงินอุดหนุนแก่องค์กรหรือชุมชนที่จัดตั้งและร่วมกันทำงานในด้านนี้อยู่แล้ว เพื่อเป็นอีกช่องทางหนึ่งในการที่ประชาชนสามารถส่งผ่านข้อมูลที่เป็นจริงและข้อเสนอแนะไปสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้

(2.2) จัดให้มีการสำรวจความคิดเห็นความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น เพื่อที่ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการกำหนดนโยบาย แผนงาน/โครงการ ปีละ 1 ครั้ง ก่อนการจัดทำแผนงาน/โครงการ งบประมาณ ตลอดจนการปรับปรุงการดำเนินงานระหว่างปีโดยอาจกำหนดให้มีกล่องรับฟังความคิดเห็น หรือตู้ป.น. ที่ให้ประชาชนสามารถแสดงความคิดเห็น เสนอแนะ เพื่อปรับปรุงแผนงาน โครงการ ต่าง ๆ และกำหนดเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลดังกล่าวเดือนหรือไตรมาสละ 1 ครั้ง พร้อมประกาศข้อมูลเหล่านี้ในสื่อสิ่งพิมพ์ท้องถิ่นหรือทางวิทยุท้องถิ่น เพื่อให้สาธารณะ-ชนทราบโดยทั่วถัน

(2.3) จัดให้มีelanประชาชนสำหรับให้ประชาชนพบปะเพื่อเสนอความเห็นและบอกเล่าความต้องการ รวมทั้งวิธีการแก้ไขปรับปรุง ตลอดจนการร่วมมือกันเพื่อจัดทำกิจกรรมร่วมกัน เช่น กิจกรรมการบำเพ็ญประโยชน์เพื่อท้องถิ่น ซึ่งก็จะเป็นการสร้างความคุ้นเคยให้เกิดขึ้นระหว่างประชาชนด้วยกันที่สามารถพัฒนาไปสู่การเป็นประชาสัมคมที่เข้มแข็งได้

(2.4) เปิดโอกาสให้ประชาชนหรือชุมชนในท้องถิ่นสามารถเข้าร่วมประชุมและร่วมตรวจสอบการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ตนอยู่ได้ตลอดเวลาเท่าที่จะทำได้ในขณะเดียวกันจะต้องไม่เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินงาน โดยกำหนดร่วมกันระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกับประชาชนหรือชุมชนด้าน วัน เวลา และกติกาที่ชัดเจนในแต่ละขั้นตอน สำหรับประชาชนที่จะเข้าร่วมประชุมหรือร่วมตรวจสอบ พร้อมทั้งต้องประกาศวันเวลา และกติกาเหล่านี้ให้สาธารณะ-ชนทราบอย่างทั่วถึง และในกรณีที่ประชาชนได้ปฏิบัติตามกติกาแล้ว ก็ต้องได้รับความสุนทรีย์ในการเข้าร่วมประชุมและตรวจสอบตามวัน เวลาที่ประกาศดังกล่าว

(1) กระบวนการความรับผิด (accountability) ที่ชัดเจน โดยรวมฝ่ายการเมืองเข้าไว้ด้วย เช่น

(3.1) ฝ่ายการเมืองของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องมีการกำหนดนโยบาย เป้าหมายที่ชัดเจนเป็นรูปธรรมว่าจะทำอะไรในหนึ่งปี สองปี สามปี หรือสี่ปีข้างหน้า และถ้าทำไม่ได้สมาชิก องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ฝ่ายการ

เมื่องจะต้องรับผิดชอบโดยการชดใช้ค่าเสียหายจากการดำเนินงานนั้นให้กับท้องถิ่น นอกเหนือจากการรับผิดในทางกฎหมายตามปกติ เป็นต้น

(3.2) ต้องกำหนดวิธีการดำเนินการที่จะบรรลุผลลัพธ์ตามที่ต้องการ ใช้ปัจจัยอะไรบ้าง และจะเข้าไปทำที่ไหนได้ รวมทั้งผลประโยชน์ที่จะได้รับอย่างไร

(3.3) ต้องมีแผนงานที่จะตรวจสอบได้แต่ละขั้นตอนว่าบรรลุเป้าหมายหรือไม่ อย่างชัดเจน

(2) กระบวนการที่ต้องสร้างให้เกิดการร่วมมือกันอย่างแท้จริงระหว่างหน่วยงานทั้งภาครัฐและภาคเอกชนตลอดจนประชาชน ชุมชน หรือองค์กรต่าง ๆ ในการจัดทำภารกิจเพื่อส่วนรวม โดยการมองภาพรวมของทั้งระบบแทนการมองภาพอย่างแยกส่วนกัน หรือเพื่อกลุ่มผลประโยชน์เฉพาะกลุ่มเท่านั้น เป็นกระบวนการที่สร้างประชาสังคม¹⁵ ที่มีคุณภาพ มีความเท่าเทียมกันระหว่างบุคคลในกระบวนการร่วมมือกัน ในการจัดทำภารกิจต่าง ๆ เพื่อท้องถิ่นของตน อาจกระทำได้ในลักษณะการอาสาสมัครเข้าร่วมจัดทำภารกิจรวมต่าง ๆ จนกลายเป็นขบวนการ ซึ่งหมายถึงคนเป็นจำนวนมากต่อสู้เพื่อเป้าหมายเดียวกัน แต่ไม่ใช่องค์กรเดียวกัน เช่น การที่ประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศได้ร่วมมือกันในการผลักดันให้วัสดุรวมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 สามารถประกาศให้ได้เป็นผลสำเร็จ เป็นวัสดุรวมนูญฉบับแรกที่เรียกกันว่า เป็นวัสดุรวมนูญฉบับประชาชน เช่น อาจสร้างโดยการจัดตั้งเป็นคณะกรรมการหรือการร่วมที่เกิดมารากการคัดเลือกบุคคลจากฝ่ายต่าง ๆ ทั้งที่เป็นภาคราชการ, องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกระดับ ภาคเอกชน และผู้ทรงคุณวุฒิ/นักวิชาการที่เป็นกลาง เพื่อสร้างความร่วมมือกันในการแลกเปลี่ยนและวิเคราะห์ข้อมูล ข่าวสาร ที่ทุกฝ่ายมี เพื่อให้สามารถวางแผนได้อย่างเป็นรูปธรรม สามารถปฏิบัติได้อย่างคุ้มค่าและเป็นประโยชน์ต่อประชาชนได้อย่างแท้จริง

โดยกระบวนการต่าง ๆ เหล่านี้ต้องประกาศให้ประชาชนทราบทางสื่อสิ่งพิมพ์ วิทยุกระจายเสียงหรือสิ่งอื่น ๆ และกำหนดความรับผิด (บทกำหนดโทษ) เมื่อไม่สามารถทำได้ตามที่ประกาศไว้โดยขาดเหตุผลที่สมควร เช่น งดรับเงินเดือน หรือการถูกภาคทัณฑ์ หรือโทษอื่น ๆ ที่

¹⁵ ประชาสังคม : การสร้างประชาสังคมต้องเน้นความสมัครใจ และการให้เสรีภาพในการเข้าหรือออกจากกลุ่มที่มีความหลากหลายของบุคคลที่จะเข้ามาเป็นสมาชิกขององค์กรไม่เฉพาะกลุ่มผลประโยชน์ในวงแคบ ๆ หรือเป็นเครือญาติกันเท่านั้นที่เป็นสมาชิกอยู่ในกลุ่ม

เหมำะสมที่กิจจากการร่วมกันคิดระหว่างหน่วยงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประชาชน ชุมชน หรือองค์กรเอกชน และนักวิชาการท้องถิ่นหรือผู้ทรงคุณวุฒิของท้องถิ่นนั้น ๆ ที่ประชาชนเชื่อมั่นในความเป็นกลาง (ในรูปแบบของคณะกรรมการพิจารณา ที่ประกอบด้วยกรรมการจากหลาย ๆ ฝ่าย ในสัดส่วนที่เท่า ๆ กัน ในลักษณะของสัญญาประชาคม เพื่อให้สังคมเป็นผู้ดูแลในระดับหนึ่ง แทนการใช้ขั้นตอนการลงโทษตามขั้นตอนของกฎหมายเพียงอย่างเดียว ซึ่งต้องใช้ระยะเวลาดำเนินการให้รับผิดชอบต้องพยายามรักษาภาพพจน์ของตนต่อสาธารณะให้ดีไว้ตลอดเวลา

แต่อย่างไรก็ตาม “กระบวนการ” ที่กำหนดหรือสร้างขึ้น เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าไปมีส่วนร่วมในทุกระดับได้อย่างมีคุณภาพ จำเป็นต้องมีการสร้างหรือจุดประกายความสนใจของประชาชนให้มีจำนวนมากพอเสียก่อน เรื่องนี้เกี่ยวข้องกับการสร้างประชาธิปไตยให้มั่นคงด้วยให้ตัวแทนของประชาชนรับผิดชอบต่อประชาชนได้เต็มที่

การสร้าง “กระบวนการ” ดังกล่าวข้างต้น ควรมีกฎหมายบัญญัติไว้เพื่อรองการใช้สิทธิของประชาชนว่าจะไม่ถูกขัดขวางโดยองค์กรภาครัฐ และในขณะเดียวกันเพื่อเป็นหลักประกันในระดับหนึ่งที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดให้มีขึ้น เพื่อประชาชน ชุมชน องค์กรเอกชน ต่าง ๆ จะได้ใช้เป็นช่องทางในการเข้าไปมีส่วนร่วมได้อย่างแท้จริง

10.5 ทำอย่างไรประชาชนจึงจะต้องการมีส่วนร่วมกับรัฐ

ในระยะแรกรัฐควรต้องจัดสร้างบูรณาการเพื่อกระตุ้นการมีส่วนร่วมของประชาชน โดยการปลูกฝังค่านิยม จิตสำนึกแก่ประชาชนในท้องถิ่นให้ทราบถึงสิทธิบูรณาการและหน้าที่ของตนที่มีต่อท้องถิ่น โดยผ่านทางสื่อต่าง ๆ หรือองค์กรเอกชนต่าง ๆ ที่มีอยู่แล้ว เช่น NGO เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในการมีส่วนร่วมกับรัฐโดยเป็นวิถีชีวิตของประชาชน ในขณะเดียวกันรัฐควรจัดการศึกษาให้มีหลักสูตรการเป็นพลเมืองที่มีคุณภาพที่ทราบถึงสิทธิ บทบาท และหน้าที่ของตนที่มีต่อสังคม ต่อท้องถิ่นของตน ในระดับตั้งแต่ประถมศึกษา มัธยมศึกษา จนถึงชั้นอนุมัติศึกษา และอาจให้เป็นหน่วยกิจแท่นเรียน นักศึกษา ที่บำเพ็ญประโยชน์หรือเสียสละทำงานหน้าที่เพื่อชุมชน ท้องถิ่น เพื่อเป็นการรุ่งใจ และสร้างความเชื่อมั่นกับเป็นนิสัยปกติของเยาวชนเหล่านั้น ที่ต้องเติบโตเป็นผู้ใหญ่ต่อไปในอนาคต

10.5.1 การสร้างให้ผู้บริหารขององค์กรปักครองส่วนห้องถีนได้ระหนักและเข้าใจบทบาทถึงหน้าที่

การสร้างให้ผู้บริหารขององค์กรปกคล้องส่วนท้องถิ่นได้ตระหนักและเข้าใจบทบาทถึงหน้าที่ของตนที่ต้องไม่ขัดขวางการใช้สิทธิของประชาชนในการที่จะเข้ามามีส่วนร่วมในระดับต่าง ๆ ของการดำเนินงานขององค์กรปกคล้องส่วนท้องถิ่น โดยองค์กรปกคล้องส่วนท้องถิ่นต้องมีจัดสรรงบประมาณสำหรับการอบรม/สัมมนาให้กับบุคลากรในสังกัดของตนให้ทราบถึงบทบาทหน้าที่ โดยเฉพาะบุคลากรที่เป็นระดับผู้บริหาร วัดงบประมาณสำหรับการสร้างการมีส่วนร่วมของประชาชนในระดับหนึ่ง ๆ

10.5.2 การสร้างระบบการมีส่วนร่วมในการตรวจสอบ

(1) การมีส่วนร่วมในการตรวจสอบของประชาชนในระดับนโยบายจากกระทำโดย

(1.1) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีการประกาศวัน เวลา สถานที่ ประชุมจัดทำแผนงาน/โครงการ (ปฏิทินการจัดทำงบประมาณและแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว) ที่แน่นอนให้ประชาชนทราบล่วงหน้าทางสื่อสิ่งพิมพ์ วิทยุกระจายเสียงหรือทางอื่น ๆ เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้าร่วมประชุมได้อย่างเปิดกว้าง โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดเตรียมความพร้อมในการรองรับการใช้สิทธิ์ดังกล่าว

(1.2) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างน้อยต้องมีการประกาศให้สาธารณะทราบทางสื่อสิ่งพิมพ์ของท้องถิ่น เกี่ยวกับการจัดทำร่างงบประมาณและหรือแผนพัฒนาแผนงาน/โครงการในแต่ละระยะ และเมื่อจัดทำร่างดังกล่าวเสร็จต้องส่งให้ประชาชน องค์กรชุมชนสามารถแสดงความเห็นเสนอแนะ แก้ไขปรับปรุงได้ โดยส่งร่างดังกล่าวให้ทราบด้วยวิธีการส่งให้ชุมชนละ 3 ฉบับ เป็นอย่างน้อย รวมทั้งอาจประกาศทางสื่อสิ่งพิมพ์หรือทางวิทยุกระจายเสียงช้าอีกครั้งและให้ประชาชนส่งความเห็น ข้อเสนอแนะ แก้ไขปรับปรุงกลับมาอีกครั้งขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายใน 30 วัน หลังการส่งร่างดังกล่าวให้ประชาชนทราบแล้วทางกล่องรับฟังความเห็นหรือตู้ ป.ณ. ที่ท้องถิ่นจัดให้มีขึ้น และ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องเผยแพร่ข้อมูลเหล่านี้ 3 เดือนครั้ง

(1.3) ทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลง แก้ไข ปรับปรุง แผนงาน/โครงการในสาระสำคัญ ต้องมีการประกาศให้ประชาชนทราบพร้อมทั้งเหตุผลความจำเป็นที่ต้องเพิ่ง อธิบายให้ทราบได้ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีการจัดทำรายงานประจำปีพร้อมการจัดให้มีการประชุมแหล่งผลงานอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง ส่วนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้มีความพร้อมมากอาจจัดมากกว่า 1 ครั้งก็ได้ โดยให้ประชาชนสามารถเข้ารับฟังได้อย่างสะดวก เพื่อให้ประชาชน รับทราบความก้าวหน้าของงาน ผลกระทบจากการปฏิบัติงานตลอดจน ปัญหา/อุปสรรคในการปฏิบัติงานรวมทั้งเพื่อเป็นการรับทราบความคิดเห็น/ ข้อเสนอแนะของประชาชนที่ส่งผ่านขึ้นมาอีกทางหนึ่งด้วย

(2) การตรวจสอบการดำเนินงานของผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจากประชาชน อาจทำได้โดย

(2.1) ประชาชนสามารถยื่นชื่อขอตรวจสอบการดำเนินงานของฝ่ายบริหารกับ สภานิติบัญญัติได้ในกรณีที่ประชาชนเห็นว่าการดำเนินงานของผู้บริหารนั้น ไม่ตอบสนองความต้องการของประชาชนหรือมีความไม่โปร่งใสในบาง ประเด็น เพื่อขอความชัดเจนให้สภานิติบัญญัติใช้ดุลยพินิจประยุตติหรือ จัดตั้งคณะกรรมการสังเกตการณ์เพื่อให้ความเห็น ข้อเสนอแนะต่อการ ดำเนินการนั้น ๆ โดยผ่านทางสภานิติบัญญัติ และให้ประกาศผลสรุปความ เห็นข้อเสนอแนะของคณะกรรมการสังเกตการณ์ให้ประชาชนทราบทางสื่อสิ่ง พิมพ์ วิทยุกระจายเสียงหรือวิธีอื่น ๆ ทั้งนี้คำนึงถึงการตัดสินใจยังคงเป็นของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเองว่าจะทำการตามความเห็นเหล่านั้นหรือไม่ กรณีที่ ไม่ทำการตามความเห็นของคณะกรรมการฯ ดังกล่าว องค์กรปกครองส่วนท้อง ถิ่นควรต้องมีเหตุผลที่ถูกต้องและสามารถอธิบายได้

คณะกรรมการสังเกตการณ์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจได้มาอย่างไม่ เป็นทางการเพื่อก่อให้เกิดสภาพบังคับทางสังคมได้ โดยวิธีดังต่อไปนี้

1. แบบสมัครใจ โดยการสร้างระบบสมัครใจ (Voluntary System) ขึ้นมา เช่น การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้ประชาชนทุกคนสามารถสมัครเข้าร่วมเพื่อสุ่มคัดเลือกขึ้นมา เป็นคณะกรรมการสังเกตการณ์สำหรับเรื่องใดเรื่องหนึ่งภายใต้กฎหมายที่วางไว้อย่างชัดเจน
2. แบบให้แจ้งจูงใจ โดยการให้ใบประกาศเกียรติคุณ เงิน หรือผลตอบแทนอื่น ๆ แก่หน่วยงาน องค์กร ชุมชน หรือประชาชนที่ให้ความร่วมมือในการเข้าร่วมดำเนินงานกับองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นในด้านต่าง ๆ รวมทั้งการเป็นคณะกรรมการสังเกตการณ์ด้วย

3. แบบบัญชีรายชื่อ ให้ประชาชนที่สมควรเข้ามาอยู่ในบัญชีรายชื่อผลเมืองของท้องถิ่น เพื่อรอการสุ่มเลือกเข้ามาเป็นคณะกรรมการสังเกตการณ์ ในลักษณะเดียวกับการคัดเลือกหรือสุ่มเลือกคณะกรรมการลูกนุนของศาลในสหรัฐอเมริกา

อย่างไรก็ตามวิธีดังกล่าวข้างต้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจเลือกใช้ในลักษณะใดลักษณะหนึ่งหรือ ใช้ประกอบกันขึ้นอยู่กับการพิจารณาของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ โดยการประกาศวิธีการรายชื่อผู้ทำประโยชน์หรือผู้ทำความดีและเสียสละเพื่อสังคมเหล่านั้นให้ประชาชนทราบทั่วทั้งโดยไม่ต้องรอให้มีการร้องขอจากประชาชนก่อน รวมทั้งให้มีบัญชีติดทางกฎหมายรองรับสิทธิการเข้าร่วมของประชาชนที่ฝ่ายปกครองหรือฝ่ายบริหารไม่มีอำนาจไปขัดขวาง เพื่อเป็นการแสดงความโปร่งใสในการทำงานของฝ่ายส่วนนิติบัญญัติด้วย รวมทั้งจะก่อให้เกิดสภาพบังคับทางสังคมที่ทุกคนในสังคมจะหันมาให้ความสนใจและร่วมมือกันสร้างประโยชน์ให้กับสังคมต่อไป

(2.2) ประชาชนสามารถร้องเรียนผ่านผู้บริหารองค์กรส่วนท้องถิ่นหรือส่วนนิติบัญญัติได้ตลอดเวลา โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดผู้รับผิดชอบต่อข้อร้องเรียนนั้น ๆ โดยต้องมีการดำเนินการติดตามหรือตอบข้อสงสัยนั้น ๆ ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ประชาชนยื่นข้อร้องเรียน เพราะการร้องเรียนผู้ร้องเรียนต้องมีความเดือดร้อนหรือผลกระทบจากการดำเนินการเกิดขึ้นแล้ว ดังนั้น การบรรเทาความเดือดร้อนนี้ต้องกระทำอย่างรวดเร็ว

ส่วนการตรวจสอบฝ่ายบริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจากส่วนนิติบัญญัติสามารถกระทำได้โดยผ่านช่องทางการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีที่ผ่านการรับรองจากสตง. และจากสตง. ได้อยู่แล้ว

10.5.3 ข้อจำกัดของกระบวนการมีส่วนร่วม

การมีส่วนร่วมไม่อาจดำเนินการได้ในบางกรณี ได้แก่

(1) กรณีเร่งด่วนต้องตัดสินใจทันที เช่น การใช้บุญเงินในกรณีที่เกิดภัยธรรมชาติต่าง ๆ ไม่สามารถใช้กระบวนการมีส่วนร่วมได้เพรากกระบวนการมีส่วนร่วมต้องใช้เวลา

(2) ไม่สามารถกำหนดผลสุดท้ายของการตัดสินใจ เนื่องจาก การตัดสินใจในกระบวนการมีส่วนร่วมเกิดจาก การร่วมตัดสินใจของผู้มีส่วนได้เสียทุก ๆ ส่วน รัฐกิจ เอกชนกิจ หรือผู้มีส่วนได้เสียคนใดคนหนึ่งจะส่งให้ผลของการตัดสินออกตามต้องการไม่ได้ และทำให้ต้องใช้เวลามากในการที่จะหาข้อตกลง

ร่วมกันได้ ซึ่งบางครั้งก็อาจเป็นส่วนทำให้การดำเนินการดังกล่าวมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้น จากความล่าช้านั้น

(3) ไม่สามารถกำหนดการสนับสนุนของสาธารณะได้ เนื่องจากเป็นกระบวนการที่เกิดจากความสมัครใจมาร่วมในการตัดสินใจ จะส่งให้สาธารณะหรือองค์กรหรือผู้ใดผู้หนึ่งมาร่วมสนับสนุนทั้งกระบวนการและเนื้อหาไม่สามารถทำได้และไม่ได้แสดงถึงการมีส่วนร่วมของประชาชนทั้งหมดการมีส่วนร่วมของบุคคลบางกลุ่ม

10.5.4 ข้อดีของการมีส่วนร่วม

- (1) เมื่อมีการตัดสินใจแล้ว การนำไปปฏิบัติเกือบไม่มีปัญหาหรือมีปัญหาน้อยลง เนื่องจากเป็นการตัดสินใจที่เกิดจากความต้องการที่แท้จริงของประชาชนในท้องถิ่นเอง ไม่ได้เกิดจากสภาพการสั่งการของภาครัฐ
- (2) การดำเนินการดังกล่าวจะมีความหลากหลายและสามารถตอบสนองต่อความต้องการที่แท้จริงของประชาชนในท้องถิ่นที่แตกต่างกันได้อย่างทวีถึงกว่าและเป็นการปฏิบัติงานที่โปร่งใสสามารถตรวจสอบได้ถึงผลสำเร็จของงานได้อย่างใกล้ชิดและทันต่อเหตุการณ์
- (3) สามารถพื้นฟูและเสริมสร้างฐานทางเศรษฐกิจและสังคมวัฒนธรรมบนพื้นฐานที่มีความหลากหลายโดยรวมชาติของชุมชนชนบท
- (4) เป็นการกระตุ้นให้เกิดกระบวนการเรียนรู้เพื่อเสริมสร้างความเข้มแข็งของชุมชนในโลกของการพัฒนาเปลี่ยนแปลง เสริมสร้างแนวคิดประชาธิปไตย
- (5) การมีส่วนร่วมก่อให้เกิดแนวความคิดที่เปิดกว้างมีทางเลือกที่เพิ่มขึ้น อีกทั้งเป็นการป้องกันการคอร์ปชั่นได้ในระดับหนึ่ง เนื่องจากการคอร์ปชั่นจะกระทำได้ยากขึ้น เมื่อทุกขั้นตอนสามารถถูกตรวจสอบได้จากประชาชน ดังนั้นโอกาสที่ผู้ตรวจสอบกับผู้ถูกตรวจสอบจะร่วมมือกันจะเป็นไปได้ยากขึ้น เพราะจำนวนผู้มีส่วนร่วมมีมาก

บรรณานุกรม

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ข้อบังคับกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการประชุมสภาองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ.2538. (แก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 3 พ.ศ.2542).

ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่อง การพัสดุ พ.ศ. 2538.

ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่อง วิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2329.

ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่อง วิธีการงบประมาณ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2336.

ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง มาตรฐานกลางเกี่ยวกับ การคลัง การงบประมาณ การเงิน ทรัพย์สิน การจัด ทางผลประโยชน์จากทรัพย์สิน การจ้าง และการพัสดุ (สำหรับพัทaya).

พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542.

พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540.

พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496.

พระราชบัญญัติเทศบาล (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2505.

พระราชบัญญัติเทศบาล (ฉบับที่ 7) พ.ศ.2517.

พระราชบัญญัติเทศบาล (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2542.

พระราชบัญญัติ ประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตราชเงิน แผ่นดิน พ.ศ.2542 .

พระราชบัญญัติเปลี่ยนแปลงฐานะสุขาภิบาลเป็นเทศบาล พ.ศ. 2542.

พระราชบัญญัติจะเปลี่ยนบวิหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528.

พระราชบัญญัติจะเปลี่ยนบวิหารราชการกรุงเทพมหานคร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534.

พระราชบัญญัติจะเปลี่ยนบวิหารราชการเมืองพัทaya พ.ศ. 2542.

พระราชบัญญัติสภาพัฒนาและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537. (แก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 3 พ.ศ. 2542) .

พระราชบัญญัติสุขาภิบาล พ.ศ. 2495.

พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540.

พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2542.

จะเบี่ยงบกรุงการปักครอง ว่าด้วยการบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2543.

จะเบี่ยงกรุงมหาดไทย ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงิน และการตรวจเงิน ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2541.

จะเบี่ยงกรุงมหาดไทย ว่าด้วยการวางแผนพัฒนาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2541.

จะเบี่ยงกรุงมหาดไทย ว่าด้วยข้อบังคับการประชุมสภาเทศบาล พ.ศ. 2496.

จะเบี่ยงกรุงมหาดไทย ว่าด้วยข้อบังคับการประชุมสภาองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540.

จะเบี่ยงกรุงมหาดไทย ว่าด้วยวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2541.

ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงิน และการตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2541.

ระเบียบกรุงเทพมหานคร ว่าด้วยการกำหนดประมาณ รายรับ รายจ่าย และการปฏิบัติเกี่ยวกับงบประมาณ พ.ศ. 2533.

ระเบียบกรุงเทพมหานคร ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การเก็บรักษาเงิน การนำส่งเงิน และ การตรวจเงิน พ.ศ. 2530.

ระเบียบกรุงเทพมหานคร ว่าด้วยวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการยึดเงินสะสม พ.ศ. 2533.

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540.

ภาษาไทย

กรรมการปักครอง กระทรวงมหาดไทย. **รูปแบบและระบบประมาณรายจ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น**, โรงพิมพ์อาสารักษ์ดินแดน กรรมการปักครอง กรุงเทพฯ : 2542.

กฤษฎา บุญชัย. “บางแห่งมุ่งขององค์ความรู้ประเภทตำบล”, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

กองบัญชี สำนักการคลัง กรุงเทพมหานครคู่มือการบัญชีของกรุงเทพมหานคร.

กาญจนा แก้วหาพ และคณะ. “สรุปผลการวิจัยโครงการวิจัยเพื่อประเมินองค์ความรู้ เรื่อง ระบบการสือสารเพื่อชุมชน”, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

กาญจนा แก้วหาพ, กิตติ กันภัย และปาริชาต สถาปิตานนท์ โลบล. “การสือสารกับชุมชน : แนวคิดหลักเพื่อการพัฒนา”, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

เกษม มโนสันต์. **การบัญชีรัฐบาล**, สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน อาจารย์พิเศษวิทยาเขตพนิชยการพะนค. หจก.แสงจันทร์การพิมพ์. กรุงเทพมหานคร.

โภวิทย์ พวงงาม. **การปักครองท้องถิ่นไทย : หลักการและมิติใหม่ในอนาคต**. คณะสังคมสงเคราะห์-ศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. สำนักพิมพ์วิญญาณ จำกัด. ติงหาคม 2543.

ขวัญชรัส วติโพธิ. “การสนับสนุนกระบวนการมีส่วนร่วมของประชาชนในระดับตำบล”, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

คณะทำงานร่วมก្មມາຍ នະវរបីបដើមីរដ្ឋាមេរាយ. ក្រមវត្ថលបីបន្ថែមនាមទទួល

การตรวจสอบภายในสำหรับส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ บริษัท ธรรมสาร จำกัด ณ. บำบัดเมืองกรุงเทพมหานคร.

คณีนิจ ศรีป้าอุ่ยม. “กognomy และนโยบายในเรื่องธรรมากิบาล และการมีส่วนร่วมของประชาชนต่อกระบวนการด้านสิ่งแวดล้อมของประเทศไทย ช่วงเปลี่ยนผ่านที่กว้าง สับสน และคลุมเคลือ”, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมากิบาล การมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

คู่มือการบัญชีของกรุงเทพมหานคร บทที่ 3 กองบัญชี สำนักการคลัง กรุงเทพมหานคร, 2540.

ຈົກສ. ສູວລະນມາລາ. (1) ຮັບປາລ-ທ້ອງຖິ່ນ ໄຄຣຄວຈັດບຣິກາຣສາຄາຣະນະ. ກຽມເທິບ: ສຳນັກງານກອງທຸນສັນປສຸນ
ກາງວິຈັດ. 2542.

จรัส สุวรรณมาลา. (2) การกระจายอำนาจทางการเมืองและการคลังสู่ท้องถิ่นในทศวรรษหน้า, เอกสารประกอบการเรียนวิชาความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบริหารงานคลังรัฐบาล หมายเลขอ 11 หน้า (11-1) – (11-17).

จรัส สุวรรณมาลา. (3) การจัดแบ่งภารกิจ (อำนาจหน้าที่) ระหว่างรัฐบาลระดับชาติกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเภทต่างๆ, หน้า 1-13.

จรัส สุวรรณมาลา. (4) การบริหารงบประมาณของส่วนราชการ, เอกสารประกอบการเรียนวิชาความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบริหารงานคลังรัฐบาล หมายเลขอ 10 หน้า (10-1) –(10-9).

โครงการของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ หน้า 3-13.

จรัสร สุวรรณมาลา. (6) แนวทางการปฏิรูประบบการคัง-งบประมาณเพื่อการกระจายอำนาจสู่ภูมิภาค และท้องถิ่น Position Paper.

เจี่ยวกับการบริหารงานคลังรัฐบาล หมายเลขอ 12 หน้า (12-1) –(12-21).

เจริญ เจริญวัลย์. การตรวจสอบภายใน. บริษัท いろพิมพ์กรุงเทพ (1984) จำกัด.

ชัยอนันต์ สมุทรณิช. 100 ปี แห่งการปฏิรูประบบราชการ - วิวัฒนาการของอำนาจชั้นนำ และอำนาจการเมือง, (พิมพ์ครั้งที่ 1) บริษัท สุขุมและบุตร จำกัด , 2538.

ชัยอนันต์ สมุทรณิช. งบประมาณจังหวัด การใช้มาตรการทางงบประมาณเพื่อการกระจายอำนาจ, กรุงเทพมหานคร : บริษัทสุขุมและบุตร จำกัด 2537 สำนักงบประมาณ .

ณรงค์ สัจพันโภจน์. การจัดทำ อนุมัติ และบริหารงบประมาณแผ่นดิน ทฤษฎี และปฏิบัติ, บพิธการพิมพ์ กรุงเทพมหานคร : 2538.

ณรงค์ สัจพันโภจน์. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกอ.) รายงานการวิจัย ลำดับที่ 9 เรื่อง การพัฒนาระบบงบประมาณ, ฝ่ายโรงพิมพ์ กองกลาง สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (ก.พ.) กรุงเทพฯ : 2541.

ดร.ชาญชัย แสงศักดิ์. กฎหมายเกี่ยวกับการบริหารราชการแผ่นดิน, (พิมพ์ครั้งที่ 1). สำนักพิมพ์ นิติธรรม , 2542.

เดชรัต สุขกำเนิด. “กรณีศึกษาความขัดแย้งและการมีส่วนร่วมของประชาชนในโครงการทางด้าน พลังงานของประเทศไทย”, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมากิษา การมีส่วนร่วมของประชาชนและ กระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

ตระกูล มีชัย. โครงการพัฒนาจังหวัด. สถาบันนโยบายศึกษา : พิมพ์ที่ บริษัท พี.เพรส จำกัด , 2536.

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. คู่มือระบบการควบคุมภายใน. บริษัท บุญศิริการพิมพ์ จำกัด; กรุงเทพมหานคร, 2539.

ธเนศวร์ เจริญเมือง. 100 ปี การปกครองท้องถิ่นไทย พ.ศ.2440 – 2540, (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : โครงการจัดพิมพ์คบไฟ . 2542.

นิรัชรา คุ้มพงษ์. การกำหนดภารกิจสำหรับรัฐบาลท้องถิ่นประเภทต่าง ๆ. วิทยานิพนธ์รัฐปวิญญา จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย , 2530.

นันทวัฒน์ บรมานันท์. หลักกฎหมายปกครองเกี่ยวกับบริการสาธารณสุข. คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย. บริษัท สำนักพิมพ์วิญญาณ จำกัด. กุมภาพันธ์ 2543.

เนลสัน, ไมเคิล เอช. การปักครองห้องถินสาธารณะยุโรปนี. เอกสารเบ็ดเตล็ด. 2540.

ผาสุก พงษ์ไพบูลย์. "Why the decision-making Process on big projects has to change?"

(ทำไม่กระบวนการตัดสินใจโครงการขนาดใหญ่จึงต้องเปลี่ยน?) เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมาภิบาล การมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

ประทาน คงฤทธิ์ศึกษากร. การปักครองห้องถิน. กรุงเทพ: 2526. ไอเดียนสโตร์. หน้า 94-120.

ประมวลกฎหมายและระเบียบการคลัง เล่ม 3, รวมรวมโดย กองระบบการคลัง สำนักการคลัง กรุงเทพมหานคร. โรงพิมพ์การศึกษา. กรุงเทพฯ : 2539.

ประยูร กาญจนดุล. รวมบทความเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี : สถานะทางกฎหมายของสภา ตำบลนิดบุคคล. โดยสมคิด เลิศไพบูลย์ รวมรวมโดยคณานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. สำนักพิมพ์นิติธรรม. มีนาคม 2540 หน้า 135.

ปรัชญา เวสาธาร์. การปักครองห้องถินของสหพันธ์สาธารณะยุโรปนี, โครงการส่งเสริมการบริหาร จัดการที่ดีโดยกระจายอำนาจจากห้องถิน. สำนักงาน ก.พ., 2543.

ประชิชาด สถาปิตานนท์ สโจบล. "จับตากกระบวนการสือสาร ท่ามกลางการเปลี่ยนแปลงในสังคมไทย", เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกอ.), 2543.

ไก่ วงศ์อนุตโยวันน์ และกชกร จันวงศ์. "ประชาสังคมไทย : พัฒนาการและความเคลื่อนไหวภาค พลเมือง", เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุน การวิจัย (สกอ.), 2543.

พงศ์สันต์ ศรีสมทรพย์. เอกสารประกอบคำบรรยาย เรื่อง การจัดทำบประมาณขององค์การบริหาร ส่วนตำบล. : แนวคิดและการปฏิบัติ. โดย คณารักษศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

พนน ทินกร ณ อยุธยา. การบริหารงานคลังรัฐบาล หมวด 2, บริษัทศิลป์สยามการพิมพ์ กรุงเทพฯ: 2534.

พนัส ทัศนีyanนท์. "มุ่งมองด้านกฎหมายเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของประชาชนในกระบวนการตัดสินใจ ทางด้านสิ่งแวดล้อม", เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมาภิบาล การมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

พระชัย รัศมีแพทบย. หลักกฎหมายการปักครองท้องถิ่นไทย. โครงการส่งเสริมการแต่งตั้งคำรา มหาวิทยาลัย
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. พิมพ์ครั้งที่ 4 พ.ศ. 2541.

พชรี ศิริวรส และอุทาทัย กึกผล. การบริหารเมือง: กรุงเทพมหานคร. อี พี เอ ปริทัศน์ เล่ม 1. มีนาคม 2543.

ເພື່ອແນ້ນ ສນທາງຄ່າ ອຸດໜາ. ກາງນບປະມານ. ໂຮງພິມພຸດຳລັງກມໍານາວິທຍາລະຍ (2530).

โภคิน พลกุล และชาญชัย แสงศักดิ์. กฎหมายมหาชนกับการปฏิรูประบบ ราชการในยุคโลกาภิวัตน์.
สำนักพิมพ์นิติธรรม. สิงหาคม 2541.

มันทนา สามารถ. “ปัจจัยที่ทำให้เกิดความเป็นประชาคมตำบล”，เอกสารประกอบการประชุมประจำปี ว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกอ.), 2543.

มานิตย์ จุมปา. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2540. สำนักพิมพ์นิติธรรม. มิถุนายน 2541.

มูลนิธิพัฒนาจังหวัดมหาสารคาม. “บทเรียนกระบวนการประชาคมจังหวัดมหาสารคาม”, เอกสาร ประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

รังสรรค์ มนัสพรพันธ์ และไกรยุทธ นิรตยาคินันท์. การบริหารเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และระบบงบประมาณที่เน้นผล, เอกสารประกอบการสัมมนาประจำปี 2539 โรงเรียนเอมบาสเดอร์ชิตี้ ชลบุรี 13-14 ธันวาคม 2539 สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (ก.พ.) สนับสนุนจากสำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกอ.) (2539) หน้า 9-31 โรงพิมพ์การศานา ถ.บำรุงเมือง ป้อมปราบศรีเกล้า จังหวัดเชียงใหม่ (2540).

ฤทธิ์ วงศ์สิริ และมานิตย์ จุ่มป่า. คำอธิบายกฎหมายข้อมูลข่าวสารของทางราชการ. นิติธรรม, 2542.

วันนี้ วัฒนศิพท์. “การมีส่วนร่วมของประชาชนของสังคมไทย”, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมปฏิบัติ การมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

สถาบันดำรงราชานุภาพ สำนักงานปลัดกระทรวงมหาดไทย. รายงานผลการวิจัยเรื่อง การปรับปรุงวิธีการ
งบประมาณของกระทรวงมหาดไทย, สำนักงานโยธาฯและแผนมหาดไทย สำนักงานปลัดกระทรวง
มหาดไทย กรุงเทพฯ : 2540.

สนิท จรอันนัต. ความเข้าใจเรื่องการปกคล้องห้องถินไทย. สถาบันนโยบายศึกษา, 2543.

สิริพร มนีกันต์. การจัดทำบริการสาธารณะท้องถิ่นในประเทศไทย : ศึกษาจากปัญหาที่เกิดขึ้นในกรณีเทศบาลและกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538.

สำนักงบประมาณ สำนักนายกรัฐมนตรี งบประมาณโดยสังเขปประจำปีงบประมาณ 2542 (บริษัท กรุงเทพฯ : 2542).

สำนักงบประมาณ สำนักนายกรัฐมนตรี. การปรับปรุงระบบการจัดการงบประมาณ, กรุงเทพฯ .

สำนักงานกองทุนเพื่อสังคม ธนาคารออมสิน. “ชุมชนเข้มแข็ง คือพลังกอบกู้สังคมไทย”, กองทุนเพื่อการลงทุนทางสังคม “กองทุนชุมชน”, 2543.

สำนักงานตรวจสอบเงินแผ่นดิน. เอกสารประกอบหลักสูตรการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ อบต. (ปลัด อบต. หัวหน้าส่วนการคลัง หัวหน้าโยธา).

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ กับ คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในอุตสาหกรรม จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. เอกสารประกอบการประชุมเชิงปฏิบัติการ เรื่อง แนวความคิดว่าด้วยการพัฒนาระบบเงินออนไลน์ และเงินอุดหนุนสู่ท้องถิ่น ในโครงการวิจัยเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพทางการคลังท้องถิ่น .

สำฤทธิ์ ราชสมณะ. แนวทางการปรับปรุงระบบบริหารราชการส่วนภูมิภาคของไทย. วิทยานิพนธ์ ปริญญาโท , มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2542 หน้า 219-245 หน้า 219-245.

เสน่ห์ จามรักษ์. “ชุมชนไทยภายใต้กระแสโลกการวิรัตน์”, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่อง ชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกอ.), 2543.

อเนก เหล่าธรรมทัศน์. วิสัยทัศน์การปกครองท้องถิ่นและแผนการกระจายอำนาจ. สำนักพิมพ์มิติใหม่, 2543.

อาณันท์ กานุจันพันธ์. “มิติทางสังคมของเงื่อนไขและปัญหาในการมีส่วนร่วมของประชาชนในประเทศไทย”, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมาภิบาล การมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

อุษา ใบหยก. การปกครองท้องถิ่นเปรียบเทียบ, เอกสารประกอบการสอนคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามคดี มหาวิทยาลัยรามคำแหง (ฉบับปรับปรุงแก้ไข 2543).

เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง **วิสัยทัศน์ของผู้บริหารกับการตรวจสอบภายใน**, คณะกรรมการตรวจสอบภายใน, สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2539.

เอกสารประกอบคำบรรยาย เรื่อง **การจัดทำงบประมาณขององค์การบริหารส่วนตำบล : แนวคิดและ การปฏิบัติ** โดย ร.ศ. พงศ์สันต์ ศรีสมทรพย์ คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

เอกสารงบประมาณ ฉบับที่ 4 : รายละเอียดประกอบงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2543 เล่มที่ 2 เกี่ยวกับกระทรวงคลัง กระทรวงการคลัง และกระทรวงการต่างประเทศ.

เอกสารงบประมาณ ฉบับที่ 4 : รายละเอียดประกอบงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2543 เล่มที่ 5 เกี่ยวกับกระทรวงมหาดไทย.

ภาษาอังกฤษ

Bahl, Roy. *Implementation Rules For Fiscal Decentralization*, World Bank Thailand Information Center (TIC) Center of Academic Resources, Chulalongkorn University (1999).

Bailey, Stephen J. 1995, *Public Sector Economics: Theory, Policy and Practice*. Chapter 2 from Bailey, Stephen J. 1999. *Local Government Economics:Principles and Practice*. London: Macmillan.

Beierle, Thomas. **“Publie Participation and Conflict Resolution in Large-Scale Infrastructure Projects”**, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมภิบาล การมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2000.

Bell, Ruth Greenspan. **“The Conceptuel Perspectiuc for Publie Participation”**, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมภิบาล การมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2000.

Black, John. *Dictionary of Economics*. Oxford University Press; New York, 1997.

Holcombe, Randal G. *Public Finance and the Political Process*, Southern Illinois University Press, 1983.

Jones, Charles I., *Introduction to Economic Growth*, W.W. Norton & Company, (1998).

Kalra, K.B., B.N.Ahuja. *Dictionary of Economics*. Star Offset; New Delhi, 1994.

Laxminarayan, Ramanan. **“Cases of Public Participation in Environmental Decision-making in India”**, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมภิบาลการมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2000.

Lindahl, Erik. “Just Taxation – A Positive Solution” (1919). In Richard A. Musgrave and Alan T. Peacock, eds., *Classics in the Theory of Public Finance*. New York: St. Martin’s Press, 1967. pp. 168-76.

Niskanen, William A., *Bureaucracy and Representative Government*, Chicago and New York: Aldine-Atherton, 1971.

Norton, Alan. *International Handbook of Local and Regional Government: A Comparative Analysis of Advanced Democracies*, Edward Elgar Limited (1994).

Oates 1972; King 1984; Musgrave and Musgrave 1989 จากหนังสือ *Local Government Economics: Principles and Practice*. London: Macmillan.

Oats, Wallace E., “An Economic Approach to Federalism,” in *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace Jovanovich, 1972, pp. 3-20.

Sammuelson, Paul A. “A Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure.” *Review of Economics and Statistics* 37, November 1955: 350-356.

Tiebout, “A Pure Theory of Local Expenditures.” *Journal of Political Economy* 64, February 1956.

Vazquez, Jorge-Martinez. *The Assignment of Expenditure Responsibilities*, World Bank Thailand Information Center (TIC) Center of Academic Resources, Chulalongkorn University (1999).

Weist, Dana. *Government Budgeting*, World Bank Thailand Information Center (TIC) Center of Academic Resources, Chulalongkorn University (1999).