

ไว้เกิดผลตามที่หวัง หรือเป็นไปตามข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายที่ได้รับอนุมัติจากสภา ตามรายการและแผนงาน โครงการ หรือกิจกรรมต่างๆ ที่ได้รับอนุมัติงบประมาณมาให้ใช้จ่าย เพื่อให้เกิดผลในทางปฏิบัติตามเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ และควบคุมไม่ให้เกิดการรั่วไหลของเงินงบประมาณ บางครั้งจึงเรียกว่า “การควบคุมงบประมาณ” เมื่อข้อบัญญัติหรือข้อบังคับงบประมาณรายจ่ายประจำปีได้รับการรับรองจากฝ่ายนิติบัญญัติก็จะประกาศเป็นกฎหมายบังคับใช้เช่นเดียวกับวิธีการงบประมาณของรัฐบาล และถือเป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหารที่จะต้องหาหลักเกณฑ์ และวิธีการบริหาร/ควบคุมให้การใช้จ่ายเงินเป็นไปตามงบประมาณฯ โดยทั่วไป อปท. จะมีหน่วยงานทำหน้าที่เฉพาะต่างๆ ทางการเงินการคลัง มีระบบควบคุมภายใน หน่วยงานด้านการเงินการคลังจะเป็นหน่วยงานกลาง เป็นศูนย์กลางของการเงินการคลัง หารายได้และใช้จ่ายเงินของทั้งองค์กร การมีหน่วยงานคลังทำหน้าที่เฉพาะก็เพื่อให้การเงินการคลังขององค์กรเป็นเอกภาพ และให้เกิดประสิทธิภาพทางการคลังสูงสุด หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานงบประมาณ ได้แก่ สำนัก/กองนโยบายและแผนทำหน้าที่วางแผนองค์กรฯ สำนัก/กองคลังทำหน้าที่ด้านการคลังจัดเก็บรายได้ รับเงิน ส่งเงิน รักษาเงิน ฯ สำนัก/กองงบประมาณทำหน้าที่ดูแลกำกับงบประมาณ อนุมัติเงินประจำงวด ฯ สำนัก/กองตรวจสอบภายในทำหน้าที่ตรวจสอบการบัญชีและการเงิน ฯ การปฏิบัติงานบริหารงานงบประมาณจะมีการกำหนด กฎ ระเบียบ ข้อบังคับและคำสั่งบังคับให้เจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด

การบริหารและควบคุมงบประมาณมีรายละเอียดตามขั้นตอน ดังนี้

- (1) การจัดเก็บรายได้
- (2) การใช้จ่ายงบประมาณ
- (3) การโอนเงินงบประมาณและการแก้ไขงบประมาณ

เมื่อหน่วยงานได้เบิกและใช้จ่ายเงินไปแล้ว ระบบควบคุมภายในขององค์กรจะมีระบบตรวจสอบไว้เพื่อตรวจสอบว่าการใช้จ่ายเงินจริงตามที่เบิกหรือไม่ และได้จ่ายไปในงานตามที่กำหนดไว้หรือไม่ โดยดำเนินการภายในระยะเวลา แบบ และวิธีการที่กำหนด เพื่อให้การใช้จ่ายเงินเป็นไปโดยไม่รั่วไหล และถูกต้องตามระเบียบการเงิน เช่น ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ ก่อให้เกิดผลผลิต ผลลัพธ์ตามที่คาดไว้หรือไม่ อย่างไร เป็นต้น การตรวจสอบมีทั้งหน่วยตรวจสอบภายใน และหน่วยตรวจสอบภายนอก (สำนักตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ตรวจราชการจังหวัด ประชาชน) นอกจากนี้ยังมีการตรวจสอบโดยฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งทำหน้าที่ติดตามการทำงานของฝ่ายบริหารและส่วนราชการ และสามารถตั้งกระทู้ถามปัญหาในการทำงานได้ ตลอดจนสามารถเข้าชื่อร่วมกันเพื่อขออภิปรายไม่ไว้วางใจฝ่ายบริหารทั้งคณะหรือรายบุคคลได้ นอกจากนี้การบริหารงานงบประมาณยังเกี่ยวข้องกับการรายงานผลงานที่ได้ปฏิบัติไปแล้ว เป็นระยะๆ ตามเวลาที่กำหนด หรืออาจเช็คได้ตามเวลาที่มีการทำรายงานต่างๆ เพื่อเบิกเงินประจำงวด (3 ครั้งต่อปี) รายงานเหล่า

นี้จะต้องนำส่งแก่หัวหน้าหน่วยงาน ผู้บริหาร และเป็นหลักฐานให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน จังหวัด และประชาชน สามารถขอดูเพื่อเป็นการติดตามและประเมินผลการบริหารงบประมาณ และจะได้พิจารณาเงินประจำงวดในงวดต่อไป อีกทั้งจะได้ใช้ผลการประเมินในแต่ละสิ้นปีงบประมาณใช้ในการตั้งงบประมาณในปีต่อไปด้วย หน่วยงานที่ทำหน้าที่ทำรายงานนี้ได้แก่ สำนักงบประมาณ สำนัก/กอง/ส่วนแผนและงบประมาณ สำหรับการประเมินผลงาน สำนักงบประมาณ หัวหน้าหน่วยงานจะทำหน้าที่ติดตามประเมินผลการปฏิบัติงานตามแผนงาน งานหรือโครงการ ของส่วนราชการและเทศวิสาหกิจผู้ใช้งบประมาณว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือไม่ มีปัญหา/อุปสรรคอย่างไร คำนวณค่าการลงทุนหรือไม่

ความซับซ้อน และความยุ่งยากในกระบวนการงบประมาณของ อบต. จะขึ้นกับขนาด ความซับซ้อน ระดับความรับผิดชอบ และภารกิจที่จะต้องดำเนินการของอบต.<sup>8</sup> และประการที่สำคัญคือลักษณะของวิธีการงบประมาณ

## **7. ปัญหาและอุปสรรคของวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน**

(1) รูปแบบงบประมาณที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ที่ว่าเป็นแบบวางโครงการ (PPBS) และได้ล้ามาจากรูปแบบงบประมาณของรัฐบาล ไม่สามารถใช้ในการวัด (Measure) ผลการดำเนินงานได้อย่างสมบูรณ์<sup>9</sup> ไม่ว่าจะเป็นผลผลิตหรือผลลัพธ์ เช่นวัดผลว่าการดำเนินกิจกรรมหนึ่งๆ ได้ตอบสนองความต้องการของประชาชนหรือไม่ มากน้อยแค่ไหน หรือกิจกรรมที่ดำเนินการดำเนินไปในระดับใด ประสบความสำเร็จหรือไม่ ถ้าสำเร็จ สำเร็จในระดับใด เนื่องจากรูปแบบงบประมาณไม่ชัดเจน ไม่มีการเชื่อมโยงระหว่างวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และแผนงาน/โครงการ/กิจกรรมอย่างเป็น ระบบและมุ่งเน้นผลงาน เพราะแม้ว่างบประมาณจะมีการระบุวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงาน แต่กำหนดอย่างไม่เป็นรูปธรรมและกว้างๆ ทำให้ยากแก่การวัดผลสำเร็จและผลลัพธ์ที่คาดหวังของงาน/โครงการ/แผนงานได้ อีกทั้งการบริหารงบประมาณก็ไม่ได้มุ่งเน้นที่ผลงาน (Result Base) แต่กลับเน้นวิธีการใช้จ่าย การจัดซื้อฯ (Procedure Base) จึงไม่สามารถประกันได้

---

<sup>8</sup> ขนาด ความซับซ้อน ระดับความรับผิดชอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่างๆ สามารถดูได้จากโครงสร้าง และภารกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่กล่าวในบทก่อนหน้านี้

<sup>9</sup> ในระยะที่ผ่านมาได้มีการปรับปรุงระบบงบประมาณในหลายด้าน และพยายามปรับปรุงให้การทำงานงบประมาณมีตัวชี้วัดผลงาน อย่างไรก็ตามจากการศึกษาหากทำให้เห็นภาพว่าการดำเนินกิจกรรมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีประสิทธิภาพ และคุ้มค่าแล้ว ควรกำหนดตัวชี้วัดที่ผลลัพธ์ (Outcome) เพิ่มเติมจากตัวชี้วัดผลผลิต (Output) ด้วย

ว่าการใช้งบประมาณในกิจกรรมหนึ่งๆ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด และมีใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าหรือไม่ อย่างไร

(2) การเปลี่ยนแปลงงบประมาณระหว่างปีงบประมาณเกิดขึ้นบ่อยครั้ง<sup>10</sup> เช่น การขอเพิ่มเติมงบประมาณ การโอนงบประมาณทั้งระหว่างโครงการ และระหว่างหมวดการใช้จ่าย เป็นต้น โดยแม้มีการระบุเหตุผลและความจำเป็นของการเปลี่ยนแปลงงบประมาณแต่ก็ไม่ชัดเจน และหนักแน่นเท่าที่ควร การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเพราะ (1) การวางแผนงบประมาณที่ทำล่วงหน้าไม่ดี ไม่ถูกต้อง และไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันที่เกิดขึ้น เช่น ไม่สามารถประมาณการรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในระหว่างปีงบประมาณได้ ทำให้ต้องเปลี่ยนแปลงงบประมาณให้เหมาะสม หรือการเปลี่ยนแปลงงบประมาณอาจเกิดจาก (2) ฝ่ายบริหารไม่เห็นความสำคัญของการวางแผนพัฒนาฯ จึงไม่ได้ดำเนินการตามแผนฯ หรืองบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากสภา และเลือกที่จะใช้จ่ายงบประมาณในการดำเนินการกิจกรรมอื่นๆ ตามที่เห็นควร โดยใช้อำนาจที่กฎหมายให้ฝ่ายบริหาร ซึ่งกรณีหลังนี้การเปลี่ยนแปลงงบประมาณจึงเกิดขึ้นโดยดุลยพินิจซึ่งอาจมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลง หรืออาจเกิดจากฝ่ายบริหารใช้อิทธิพลทางการเมืองเปลี่ยนงบประมาณเพื่อประโยชน์ของตนเองก็ได้ ไม่ว่าจะด้วยเหตุใดก็ตาม การเปลี่ยนแปลงงบประมาณเท่ากับเป็นการเปลี่ยนแปลงแผนฯ ไปจากแผนฯ เดิม การเปลี่ยนแปลงควรเกิดขึ้นเพราะสถานการณ์ที่ประมาณการไว้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมอย่างมีสาระสำคัญเท่านั้น มิฉะนั้นการเปลี่ยนแปลงงบประมาณอาจนำมาซึ่งการไม่บรรลุเป้าหมายที่วาง และก่อให้เกิดการใช้จ่ายที่ไม่มีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ยังทำให้การพัฒนาท้องถิ่นเป็นไปอย่างไร้ทิศทางด้วย

(3) แผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวมีการนำไปปฏิบัติตามน้อยมาก

แม้ว่าในปัจจุบัน วิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะกำหนดให้มีการวางแผนพัฒนาฯ แล้ว โดยการกำหนดของกระทรวงมหาดไทยเมื่อปี 2543 (ยกเว้นกรุงเทพมหานคร ที่มีการกำหนดให้มีวางแผนพัฒนาฯ เอง) แต่พบว่า การวางแผนพัฒนาท้องถิ่นดังกล่าว อปท.ส่วนใหญ่มีการนำไปปฏิบัติตามน้อยมาก หรือบางแห่งเป็นเพียงการวางแผนเป็นพิธีการ หรือเป็นเพียงการวางแผนเพราะกระทรวงมหาดไทยมีคำสั่งให้จัดทำแผนพัฒนาฯ

การนำแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวไปก่อให้เกิดผลทางปฏิบัติทำได้โดยนำแผนฯ ดังกล่าวมาจัดทำเป็นแผนปฏิบัติในงบประมาณรายจ่ายประจำปี อย่างไรก็ตามพบว่า การทำงานงบประมาณรายจ่ายประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งมิได้มีการนำแผนพัฒนาฯ มาเป็นสาระสำคัญในการกำหนดแผนงาน/โครงการ/กิจกรรมในงบประมาณรายจ่ายประจำปี ส่งผลให้

<sup>10</sup> จากการสอบถามผู้ปฏิบัติงานด้านการคลังใน อปท.

งบประมาณรายจ่ายประจำปีไม่สอดคล้องกับแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว อีกทั้งไม่ชัดเจนในวัตถุประสงค์ และเป้าหมาย งบการลงทุนถูกจัดเป็นก้อนเงินเล็ก ๆ กระจัดกระจายในโครงการต่างๆ และเน้นการก่อสร้าง เช่น การสร้างหรือซ่อมถนน สะพานสาธารณูปโภคต่างๆ มากกว่าจะพัฒนาคุณภาพชีวิต หรือสังคม ส่งผลให้การพัฒนาท้องถิ่นไร้ทิศทางและไม่ยั่งยืน

(4) การวางแผนพัฒนาฯ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำ ได้มีการกำหนดระเบียบ ขั้นตอนการปฏิบัติวิธีการงบประมาณของ อบต. อย่างละเอียด ทุกขั้นตอน โดยกำหนดเพียงรูปแบบเดียว และบังคับใช้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกขนาด เป็นการไม่เปิดโอกาส อบต. ได้บริหารงาน และจัดการวิธีการงบประมาณของตนเองให้เหมาะสมและทันสมัย<sup>11</sup> การกำหนดระเบียบให้อบต. ทำงานงบประมาณอย่างที่เป็นอยู่ พบว่าบางครั้งทำให้การวางแผน และการทำงานงบประมาณประจำปีของอบต. ลำบาก 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 ต้องรอการอนุมัติจากรัฐบาลส่วนภูมิภาคที่มีผู้ว่าราชการ และนายอำเภอซึ่งเป็นตัวแทนของกระทรวงมหาดไทย เนื่องจากกฎหมาย (ที่เขียนโดยกระทรวงมหาดไทย) ได้กำหนดให้อำนาจการอนุมัติงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกระดับเป็นของผู้ว่าราชการจังหวัด (กรณีอบต. อำนาจนี้เป็นของนายอำเภอ) ซึ่งในทางทฤษฎีแล้วการควบคุมและกำกับนี้ควรเป็นการควบคุมตามกฎหมาย (Legislative Control) เท่านั้น และควรทำด้วยการวินิจฉัยตามความชอบ

---

<sup>11</sup> แนวคิดการกำหนดมาตรฐานเดียวใช้ทั้งระบบนี้เป็นแนวคิดที่หน่วยงานรัฐบาลใช้กันอยู่ และกระทรวงมหาดไทยได้นำมาใช้กำหนดกับระเบียบปฏิบัติทางการคลังของ อบต. (ยกเว้นกทม.) ผู้วิจัยมีความเห็นว่าระเบียบที่กำหนด มีขั้นตอนการพิจารณาหลายขั้นตอน และวิธีการทำงานงบประมาณที่ซับซ้อนเกินไป เช่นเดียวกับระบบราชการ และไม่เหมาะสมสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีขนาดเล็ก มีจำนวนบุคลากรไม่มาก การทำงานไม่ซับซ้อน จำนวนเงินงบประมาณมีไม่มาก ทำให้งานหลายขั้นตอนโดยไม่ก่อให้เกิดประโยชน์แต่อย่างใด แต่กลับทำให้การทำงานของ อบต. ลำบาก นอกจากนี้พบว่าการกำหนดขั้นตอนการอนุมัติหลายขั้นตอนนอกจากจะไม่ประกันการไม่รั่วไหล แต่อาจเป็นช่องทางของการเรียกร้องผลตอบแทนที่ไม่สุจริตจากการอนุมัติได้อีกด้วย

ด้วยกฎหมายมากกว่าจะเป็นการวินิจฉัยตามความเหมาะสม เป็นการกำกับทางกฎหมาย เหมือนกับที่หน่วยงานราชการมีหน้าที่กำกับภาคเอกชนให้ปฏิบัติตามกฎหมาย กล่าวคือพิจารณาว่ามีส่วนใดในข้อบัญญัติงบประมาณขัดต่อกฎหมายหรือไม่ มากกว่าจะพิจารณาว่ามีค่าใช้จ่ายไม่เหมาะสม สูงไป หรือต่ำไป ฯลฯ ทำให้ในทางปฏิบัติหน่วยงานรัฐบาลยังปฏิบัติกับ อบต. เสมือน อบต. เป็นสาขา หรือเป็นหน่วยงานย่อยที่รับมอบหมายงานจากหน่วยงานรัฐบาล ทำให้ไม่เกิดการกระจายอำนาจทางการคลังอย่างแท้จริงเกิดขึ้น

นอกจากนี้ แม้ว่าตามกฎหมายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะให้อำนาจของสภาเหนือผู้ว่าฯ เพราะเมื่อใดที่ผู้ว่าฯ คัดค้านร่างข้อบัญญัติบังคับงบประมาณ (รวมถึงข้อบัญญัติอื่นๆ) แต่ถ้าสภาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังมีมติยืนยันก็ให้เป็นไปตามมติสภา ยกเว้นกรณีขององค์การบริหารส่วนตำบล ที่ถ้านายอำเภอไม่เห็นชอบกับมติสภาแล้ว นายอำเภอต้องส่งร่างข้อบังคับงบประมาณฯ นั้นให้ผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณา และถ้าผู้ว่าราชการจังหวัดไม่เห็นชอบกับร่างข้อบังคับงบประมาณดังกล่าว ให้ถือร่างข้อบังคับงบประมาณนั้นตกไป กระบวนการอนุมัติงบประมาณของ อบต. ที่กำหนดให้ต้องทำผ่านตัวแทนรัฐบาลส่วนภูมิภาคทำให้กระบวนการอนุมัติงบประมาณล่าช้า ยุ่งยากซับซ้อน และไม่เป็นอิสระอย่างไม่จำเป็น แสดงถึงความไม่เชื่อถือ หรือไม่วางใจ อบต. ในการกำหนดงบประมาณของตนเองของรัฐบาล และแสดงถึงไม่กระจายอำนาจทางการคลังอย่างแท้จริงนั่นเอง

(6) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ค่อยให้ความสำคัญกับการการบริหารและตรวจสอบงบประมาณ และที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบันจะเป็นการบริหารและตรวจสอบงบประมาณเน้นที่พิธีการหรือกระบวนการมากจนเกินไป ไม่เน้นที่ผลผลิต และผลลัพธ์ของงาน กล่าวคือ เมื่อหน่วยงานได้เบิกและใช้จ่ายเงินไปแล้ว มีการตรวจสอบการใช้จ่ายเพื่อตรวจสอบว่า ได้มีการใช้จ่ายเงินไปจริงตามที่เบิกหรือไม่ และได้ใช้จ่ายไปในงานตามที่กำหนดไว้หรือไม่ โดยดำเนินการภายในระยะเวลา แบบ และวิธีการที่กำหนด เพื่อให้การใช้จ่ายเงินเป็นไปโดยไม่รั่วไหล และถูกต้องตามระเบียบการเงิน เช่นระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ เป็นต้น แต่ไม่ได้ตรวจสอบว่าการใช้จ่ายตามจำนวนที่ขอ และเป็นไปตามระเบียบที่กำหนดก่อให้เกิดผลงานที่มีคุณภาพ ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อท้องถิ่นตรงตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจกรรมหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การบริหารและตรวจสอบงบประมาณเช่นนี้ทำให้เกิดการทุจริตได้ง่าย และไม่คล่องตัว เป็นงบประมาณแบบย่ำการควบคุมแบบเก่านั้นเอง

(7) วิธีการงบประมาณของอบต. ยังไม่มีกระบวนการที่เปิดโอกาสให้ประชาชนเข้ามามีส่วนรวมอย่างเป็นระบบ และโดยตรง แม้ว่าไม่นานมานี้ กรมการปกครองจะสั่งการให้อบต. โดยเฉพาะ อบต. ดิ่งประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำแผนพัฒนาท้องถิ่น ในรูปของประชาคม แต่ประชาคมของ อบต. ก็ขึ้นกับนายอำเภอไม่ใช่ อบต. พบว่าประชาชนยังคงไม่มีส่วนร่วมกับการ

ทำงานของ อบท. มากเท่าที่ควร และที่มีอยู่ก็เป็นไปอย่างไม่เป็นระบบ ว่าประชาชนสามารถเข้าร่วมในเวลาใด ในรูปแบบใด นอกจากนี้แผนพัฒนาท้องถิ่นที่มีก็มักจะไม่สอดคล้องกับงบประมาณรายจ่ายของอบท. เท่าใดนัก ทำให้เกิดลักษณะแผนอยู่ส่วนแผน แต่จะมีการนำไปแผนไปจัดทำงบประมาณหรือไม่ ไม่มีการเชื่อมโยงอย่างแน่นชัด ผลทำให้อาจนำไปสู่ความขัดแย้ง ไม่เข้าใจกัน และประชาชนไม่สามารถร่วมตรวจสอบการทำงานของอบท. ได้เท่าที่ควร

## **8. วิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เสนอ**

รูปแบบงบประมาณงานวิจัยเสนอ เป็นเพียงตัวอย่างวิธีการระบบงบประมาณรูปแบบหนึ่ง ที่ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเหมาะสมกับ อบท. และเสนอแนะให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำไปศึกษา และปรับเปลี่ยนให้เป็นวิธีการงบประมาณของตนเอง โดยรูปแบบระบบงบประมาณที่เสนอเป็นวิธีการงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (Performance Based Budgeting) ซึ่งเป็นรูปแบบที่นิยมใช้ในปัจจุบันในหลายประเทศ และรวมทั้งประเทศไทย เนื่องจาก (1) เป็นวิธีการงบประมาณที่สอดคล้องกับวิธีการงบประมาณของรัฐบาลที่สำนักงานงบประมาณกำลังปรับเปลี่ยน และ (2) เป็นรูปแบบงบประมาณที่นอกจากจะมุ่งจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุดแล้ว โดยเน้นที่ผลผลิตและผลลัพธ์ของกิจกรรม ทำให้งานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกิดประสิทธิผล เป็นรูปธรรม กำกับและบริหารงานได้อย่างเป็นระบบ มีทิศทางชัดเจน และสามารถบรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่กำหนดได้อย่างยั่งยืน เพราะคำนึงถึงเป้าหมายเพื่อการพัฒนาท้องถิ่นในระยะยาวมากกว่าจะเป็นระยะสั้น โดยการจัดทำงบประมาณกำหนดให้มีการวิเคราะห์ประเด็นปัญหา ทิศทางการพัฒนาหรือวิสัยทัศน์ แล้วจึงกำหนดเป้าหมาย วัตถุประสงค์ที่ต้องการอย่างชัดเจนและมีหลักเหตุผล อีกทั้งแผนดังกล่าวจะต้องดำเนินการได้ การกำหนดเป้าหมายการดำเนินงานที่ชัดเจนก็เพื่อสะดวกในการวัดผลการดำเนินงานอีกด้วย นอกจากนี้ระบบวิธีการงบประมาณที่เสนอ ออกแบบให้การบริหารจัดการของอบท. มีประสิทธิภาพ ตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนมากขึ้น ด้วยการดึงให้ประชาชนเข้าร่วมในกระบวนการงบประมาณอย่างเป็นระบบ

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

ท้องถิ่นแต่ละแห่งควรสามารถกำหนดวิธีการงบประมาณของตนเอง เพื่อให้ได้งบประมาณที่เหมาะสมกับระดับขั้นการพัฒนาของท้องถิ่นตน ลักษณะโครงสร้างองค์กร ขนาด และความซับซ้อนขององค์กร ภารกิจหรือกิจกรรมที่จะต้องดำเนินการ จำนวนบุคลากร และปัจจัยเฉพาะอื่นๆ ขององค์กร ทั้งนี้รัฐบาลควรเปิดโอกาสให้ อบท. มีมาตรฐานวิธีการงบประมาณที่หลากหลาย ภายใต้กรอบที่รัฐบาลกำหนดเพื่อให้ อบท. มีงบประมาณที่ดีได้

ในที่นี้ผู้วิจัยจึงเสนอตัวอย่างวิธีการงบประมาณที่จะทำให้ อบท. มีงบประมาณที่ดี โดยตระหนักถึงความหลากหลายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงเสนอแต่สาระสำคัญในวิธีการงบประมาณ ในส่วนรายละเอียดนั้น อบท. จะต้องนำไปปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับองค์กรเอง โดยเห็นว่าวิธีการงบประมาณที่มีหลายขั้นตอน เหมาะสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีระดับขั้นการพัฒนาสูง มีโครงสร้างองค์กร และขนาดองค์กรซับซ้อน มีบุคลากรจำนวนมาก วงเงินงบประมาณเป็นเงินจำนวนมาก เช่น กรุงเทพมหานคร และเทศบาลเมืองใหญ่ๆ เช่นภูเก็ต เชียงใหม่ เป็นต้น ทำให้จำเป็นต้องจัดสรรงบประมาณจำนวนมากสู่หน่วยงานหลายหน่วยงาน และต้องดำเนินการอย่างหลายขั้นตอนให้ครบถ้วน เพื่อความถี่ถ้วนในการจัดสรรเงินงบประมาณ แต่ถ้าเป็นอบท. ขนาดเล็ก<sup>12</sup> มีโครงสร้างองค์กรไม่ซับซ้อน เช่น อบต. หรือเทศบาลบางแห่ง อบท. อาจเลือกปฏิบัติเฉพาะบางขั้นตอนเท่าที่จำเป็นและสามารถทำได้ ซึ่งจะได้อธิบายต่อไปว่าขั้นตอนใดเป็นขั้นตอนที่จำเป็นต้องดำเนินการ และขั้นตอนใดสามารถเลือกทำได้ โดยรวมแล้ววิธีการงบประมาณของอบท. จะประกอบด้วย 3 ขั้นตอนหลักเช่นเดียวกับวิธีการงบประมาณทั่วไป<sup>13</sup> คือ

1. การจัดเตรียมและการเสนองบประมาณ
2. การอนุมัติงบประมาณ

---

<sup>12</sup> สำหรับอบท. ขนาดเล็ก ซึ่งมีความใกล้ชิดกับประชาชนมาก มีโครงสร้างองค์กรไม่ซับซ้อน ผู้วิจัยเสนอว่า หากสามารถปรับเปลี่ยนรูปแบบการปกครองได้ ควรเปิดโอกาสให้ องค์กรขนาดเล็กเลือกจัดรูปแบบการปกครองเป็นแบบ “สภาบริหารท้องถิ่น” ซึ่งเป็นลักษณะคล้ายกับคณะกรรมการบริหารของบริษัทแทนรูปแบบปัจจุบัน โดยกรรมการสภา จะต้องได้รับการเลือกตั้งจากประชาชนในพื้นที่ และให้สภา เลือกตัวแทนกรรมการสภา เป็นประธานสภาบริการ ทำหน้าที่บริหารจัดการภารกิจต่างๆ ของอบท. หรือสภา อาจว่าจ้างผู้จัดการมืออาชีพมาบริหารงานภารกิจของอบท. แทนก็ได้ และทำสัญญาว่าจ้างในระยะเวลาหนึ่งๆ ตามผลการทำงาน ซึ่งรูปแบบนี้ผู้จัดการจะถูกตรวจสอบจากสภา และสภา ถูกตรวจสอบโดยประชาชน จะทำให้การทำงานคล่องตัว ต้นทุนต่ำ และมีผลกระทบจากการเมืองน้อยกว่า รูปแบบเดิมที่ต้องมีสภานิติบัญญัติ และสภาบริหารตรวจสอบกันและกัน

<sup>13</sup> ในบทนี้จะเน้นที่ขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณ และการอนุมัติงบประมาณ สำหรับการบริหารงบประมาณ และการตรวจสอบงบประมาณจะกล่าวโดยทั่วไป รายละเอียดเพิ่มเติมจะปรากฏในบทต่อไป (ระบบการควบคุมการใช้จ่าย)

### 3. การบริหารงบประมาณ

#### 8.1 การจัดเตรียมงบประมาณ

การจัดเตรียมงบประมาณเป็นจุดเริ่มต้นของกระบวนการจัดทำงบประมาณ ซึ่งจะเริ่มดำเนินการล่วงหน้าก่อนปีงบประมาณใหม่ประมาณ 9-10 เดือน (ปีงบประมาณมีกำหนดระยะเวลา 1 ปี เริ่มต้นจาก 1 ตุลาคม – 30 กันยายนปีถัดไป) การจัดเตรียมงบประมาณจะประกอบด้วยหลายๆ หน่วยงานร่วมกันรับผิดชอบ แต่หน่วยงานที่เป็นแกนหลักได้แก่ หน่วยงานงบประมาณหรืออาจจะกำหนดให้เป็นเจ้าหน้าที่คนหนึ่งที่รับผิดชอบมาให้จัดทำงบประมาณ หน่วยงานคลัง หน่วยงานวางแผนและวางนโยบาย หรือบางองค์กรอาจแต่งตั้งคณะทำงาน (ประกอบด้วยผู้บริหาร ผู้ทรงคุณวุฒิ พนักงานที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณฯ) รับผิดชอบการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีก็เป็นได้

แม้ว่าประเทศไทยกำหนดปีมีระยะเวลา 1 ปี แต่เนื่องจากกิจกรรม และภารกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหลายประการ และบางกิจกรรมเป็นกิจกรรมที่ต้องใช้เวลาดำเนินการนานกว่า 1 ปี อีกทั้งการพัฒนาท้องถิ่นมิใช่เป็นสิ่งที่สามารถทำได้สำเร็จในระยะเวลาสั้นๆ แต่ต้องใช้เวลาดำเนินการ และจะต้องดำเนินการอย่างต่อเนื่อง การจัดทำงบประมาณแบบวางแผนหรือ PPBS จึงสามารถตอบสนองความต้องการของท้องถิ่นได้เป็นอย่างดีกว่าแบบแสดงรายการ กล่าวคือ PPBS กำหนดให้ต้องวางแผนระยะยาว<sup>14</sup> (ซึ่งในที่นี้กำหนดให้ “ระยะยาว” กำหนดเป็นระยะ

---

<sup>14</sup> แผนระยะยาวในที่นี้จะหมายถึงระยะเวลาที่ปี องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรกำหนดขึ้นตามความสามารถในกำหนดแนวทางการพัฒนาของแต่ละองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจจะเป็น 3 ปี 4 ปี 5 ปี 8 ปี หรือแม้แต่ 10 ปี โดยการวางแผนทั่วไป หากสามารถกำหนดได้เป็นระยะยาวพอสมควร และให้ครอบคลุมภารกิจต่างๆ ก็จะทำให้องค์กรสามารถกำหนดทิศทางการดำเนินงานได้ชัดเจนมากขึ้น แต่ในขณะเดียวกันก็ไม่ควรที่จะกำหนดให้ยาวนานจนเกินไป (20 ปี หรือ 50 ปี) เนื่องจากการประมาณการรายได้ รายจ่าย และสถานการณ์สังคมและเศรษฐกิจในอนาคตอันไกลมาก ย่อมมีความคลาดเคลื่อนมากเช่นกัน นอกจากนี้ควรกำหนดระยะเวลาการทบทวนแผนพัฒนาระยะยาว โดยเฉพาะด้านการเงิน (เพราะมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยมาก) เช่น ทุกๆ 2-3 ปี เพื่อให้แผนพัฒนาระยะยาวเหมาะสมกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจในขณะนั้นๆ ผู้วิจัยพบว่าองค์กรรัฐ เช่นรัฐบาลมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้ง เมื่อแผนถูกกำหนดโดยฝ่ายบริหารชุดก่อนหน้า เพราะระยะเวลาของแผนพัฒนาฯ มีช่วงระยะเวลา 5 ปี ในขณะที่การเลือกตั้งฝ่ายบริหารกำหนดทุกๆ 4 ปี และส่วนใหญ่ฝ่ายบริหารอยู่ในตำแหน่งระยะเวลาน้อย



เวลา 5 ปีเพื่อให้สอดคล้องกับระยะเวลาแผนพัฒนาท้องถิ่นที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด และระยะเวลาแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ)

การทำแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวถูกกำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งของการวิธีการงบประมาณ โดยกำหนดให้ อบท. จะต้องจัดทำแผนพัฒนาฯ ก่อนการจัดเตรียมงบประมาณประจำปี หรืออย่างช้าจะต้องทำคู่ขนานกันไป โดยงบประมาณรายจ่ายประจำปี เป็นแผนระยะสั้น และเป็นส่วนหนึ่งของแผนพัฒนาฯ ที่นำมาปรับปรุงให้สอดคล้องกับภาวะปัจจุบัน ดังนั้นการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีจะต้องจัดทำให้สอดคล้องกับนโยบายผู้บริหาร และที่สำคัญสอดคล้องกับแผนพัฒนาฯ โดยแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวเป็นกรอบกำหนดทิศทางการวางแผนและจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี เพื่อให้เกิดการดำเนินงานตามงบประมาณในแต่ละปีเป็นการพัฒนาท้องถิ่นตามทิศทางที่ต้องการ

เอกสารที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจัดเตรียม เพื่อประกอบการจัดทำและเสนองบประมาณมีดังนี้<sup>15</sup>

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

แผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว จะต้องมีการกำหนดวิสัยทัศน์ของการพัฒนาท้องถิ่นให้ชัดเจน โดยการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาที่จะบรรลุวิสัยทัศน์ การกำหนดนโยบาย เป้าหมายและ วัตถุประสงค์ และกรอบการดำเนินกิจกรรมที่จะบรรลุซึ่งเป้าหมายและวัตถุประสงค์

---

กว่า 4 ปี แผนพัฒนาฯ จึงถูกเปลี่ยนแปลงบ่อยมาก และทำให้การทำงานไม่ต่อเนื่อง ไร้ทิศทาง ดังนั้นอาจเหมาะสมที่สุดถ้าให้แผนพัฒนาฯ มีระยะเวลา 4 ปี มากกว่า 5 ปีแบบในปัจจุบัน

ปัจจุบันกระทรวงมหาดไทยได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อบท.) (ไม่รวมกรุงเทพมหานคร ซึ่งทำอยู่แล้ว) จัดทำแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะเวลา 5 ปี เพื่อให้การบริหารงานของ อบท. เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับแผนพัฒนาประเทศ โดยได้ออกระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการวางแผนพัฒนาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2541

<sup>15</sup> แผนพัฒนาฯ ต่างๆ ที่เสนอให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไทยจัดทำนี้ ได้นำแนวทางของแผนพัฒนาฯ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศนิวซีแลนด์เป็นต้นแบบ ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าเป็นแผนพัฒนาฯ ที่เหมาะสม และสอดคล้องกับงบประมาณที่ดี จึงนำวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของนิวซีแลนด์เป็นกรอบการออกแบบวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของไทย สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่ มีวงเงินงบประมาณก้อนใหญ่ มีกิจกรรมต้องดำเนินการมาก แผนพัฒนาฯ อาจมีรายละเอียดมาก อาจจัดทำแยกส่วนแต่ละแผนได้ และสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดเล็ก ที่มีวงเงินงบประมาณไม่สูงนัก มีกิจกรรมที่สามารถ และต้องการดำเนินการไม่มาก แผนพัฒนาฯ อาจรวมแผนต่างๆ เข้าด้วยกันเป็นเล่มเดียวกัน

ประสงค์ พร้อมทั้งกำหนดตัวชี้วัดผลการดำเนินงานแต่ละกิจกรรมที่สะท้อนถึงผลผลิตและผลลัพธ์ที่คาดหวังจากการทำกิจกรรมนั้นๆ

แผนพัฒนาท้องถิ่นฯ ระยะยาวจะต้องแสดงรายละเอียดถึงประมาณการรายรับ (รายได้ การก่อหนี้ การลงทุน การบริหารเงิน ฯลฯ) และรายจ่ายของกิจกรรมต่างๆ ของอปท. ทั้งสิ้น เพื่อให้แผนพัฒนาท้องถิ่นฯ แสดงให้เห็นภาพแผนการเงินระยะยาวขององค์กรอย่างเป็นรูปธรรม<sup>16</sup>

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

แผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว ควรประกอบไปด้วย 3 ส่วน

(1.1) แผนการลงทุนระยะยาว (Long Term Capital Plan)

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

(1.2) แผนการเงินระยะยาว (Long Term Financial Strategy)

---

<sup>16</sup> ในระยะแรก อปท. อาจไม่สามารถทำได้ดังที่เสนอ เพราะวิธีการงบประมาณที่งานวิจัยเสนอนี้เป็นรูปแบบที่ดีที่สุด (First Best) อย่างไรก็ตามให้ค่อยๆ พัฒนาไปในแนวทางนี้ โดยยึดเอาวิธีที่เสนอเป็นเป้าหมาย

แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับแผนการบริหารและจัดการทรัพย์สิน (Asset Management) ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในระยะยาว โดยพิจารณาต้นทุนที่แท้จริง เช่นทรัพย์สินระยะยาวต้องคิดค่าเสื่อมราคา (หากทำได้) เพื่อให้การดำเนินกิจกรรมต่างๆ สะท้อนต้นทุนต่อหน่วยตามความเป็นจริง และได้พิจารณาความคุ้มค่าของแต่ละหน่วยกิจกรรมนำไปสู่การเปรียบเทียบกิจกรรมต่างๆ และจัดสรรแหล่งเงินทุน รายได้ หรือแม้แต่ก่อนนี้ เพื่อดำเนินการกิจกรรมอย่างเหมาะสม เช่น การสร้างถนน จะต้องคำนวณถึงค่าเสื่อมราคา ประมาณการรายจ่ายสำหรับค่าบำรุงรักษาถนน และแหล่งที่มาของเงินทุนที่จะนำมาใช้จ่าย พิจารณาผลประโยชน์ที่จะได้รับ และเปรียบเทียบกับกิจกรรมอื่นๆ เพื่อจัดสรรเงินงบประมาณให้เหมาะสม

(1.3) แผนการบริหารและจัดการหนี้ระยะยาว<sup>17</sup> (Long Term Borrowing Management Plan)

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรก่อหนี้ ในบางกรณีเท่านั้น โดยมีหลักการสำคัญในการวางแผนการก่อหนี้ดังนี้<sup>18</sup>

(1.3.1) ก่อหนี้สำหรับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ระยะยาวหรือเป็นการลงทุนที่จะสร้างบริการแก่ประชาชนในท้องถิ่นหลายชั่วอายุคน (Intergeneration) เช่นสะพาน ถนน เขื่อน เพราะกิจกรรมดังกล่าวก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่คนหลายชั่วอายุ จึงควรให้คนที่ได้รับผลประโยชน์ในแต่ละชั่วอายุร่วมกันรับภาระต้นทุนจากการลงทุนนี้ มากกว่าจะให้ประชาชนในปัจจุบันรับภาระกลุ่มเดียว เป็นไปตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle)

(1.3.2) ก่อหนี้เพื่อไม่ให้เกิดภาระในการหารายได้ หรือการจัดเก็บภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่มขึ้นอย่างมากในปีใดปีหนึ่ง แล้วค่อยๆ ปรับเพิ่มรายได้

<sup>17</sup> หนี้ในที่นี้ไม่รวมหนี้ที่เกิดจากการทำสัญญาหรือว่าจ้างให้เอกชนทำงานให้ที่เป็นขั้นตอนปกติของการว่าจ้างซื้อขายทั่วไป ที่มีให้เครดิตระยะสั้น เช่นไม่เกิน 90 วัน และจำนวนเงินไม่มาก เช่น น้อยกว่า 50,000 บาท เป็นต้น

<sup>18</sup> รายละเอียดเกณฑ์ในการก่อหนี้ จะกล่าวในโครงการที่ 4 เรื่องดุลการคลัง ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ทั้งนี้แผนการบริหารและการก่อกำหนดระยะยาว จะต้องระบุถึงเพดานการก่อกำหนด รูปแบบของหนี้ที่ก่อ ความปลอดภัยและความเสี่ยงของหนี้ที่ก่อ ภาระการชำระดอกเบี้ยและเงินต้น การก่อกำหนดที่มุ่งให้เกิดต้นทุนต่ำที่สุดและเสี่ยงน้อยที่สุด โดยแสดงถึงจำนวนเงินที่ต้องชำระหนี้ตามระยะเวลาที่กำหนดที่ชัดเจน นอกจากนี้แผนนี้จะต้องสร้างความเชื่อมั่นได้ว่าเงินทุนมีมากพอที่จะใช้จ่ายในกิจกรรมต่างๆ ที่วางแผนไว้

(2) แผนพัฒนาท้องถิ่นประจำปี หรือเรียกว่า งบประมาณรายจ่ายประจำปี เป็นส่วนงานที่สำคัญและจำเป็นต้องทำเช่นกัน แต่เลือกทำได้เฉพาะส่วนที่พร้อมดำเนินการไปก่อน ประกอบด้วย 3 ส่วน คือ

(2.1) แผนประจำปี (Annual Plan)

เป็นรายงานที่แสดงแผนการเงินประจำปีพร้อมคำอธิบายหลักการและเหตุผล โดยมีสาระสอดคล้องกับแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวในช่วงเวลาเดียวกัน แต่อาจมีการปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับนโยบายของผู้บริหาร และสถานการณ์ปัจจุบัน พร้อมเหตุผล โดยจะแสดงรายละเอียดทางการเงิน ปรับใช้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน และตัวเลขประมาณรายรับและรายจ่ายพร้อมที่จะนำไปดำเนินการ แผนประจำปีควร ประกอบด้วย

- รายงานสภาพทั่วไปของท้องถิ่น
- แนะนำองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และผู้บริหาร
- ประเด็นปัญหา นโยบาย และเป้าหมายการบริหารประจำปี
- วัตถุประสงค์ เหตุผลและความจำเป็นของการดำเนินกิจกรรมต่างๆ
- แผนการเงิน (รายรับและรายจ่าย) ในแต่ละกิจกรรม สะท้อนจากพัสดุนุเคราะห์ที่ต้องใช้ในกิจกรรมต่างๆ ในแต่ละระยะเวลาในงบประมาณ
- แหล่งที่มาของเงิน
- ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานในแต่ละกิจกรรม ที่เน้นคุณภาพทั้งผลผลิตและผลลัพธ์
- ภาพรวมการคลัง เปรียบเทียบ 2 ปีก่อนหน้าปีงบประมาณ ปีปัจจุบัน และปีงบประมาณที่เสนอ

(2.2) แผนการจัดหาแหล่งเงินทุนของกิจกรรมต่างๆ (Funding Policy)

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

การจัดทำแผนการจัดหาแหล่งเงินทอนมี 3 ขั้นตอนดังนี้

(2.2.1) พิจารณาชี้ชัด (Identify) ถึงต้นทุน (Cost) ของแต่ละภารกิจหรือกิจกรรม ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะดำเนินการในปีงบประมาณตามหลักทาง เศรษฐศาสตร์ (Economic Principles) โดยเทียบระหว่างผลประโยชน์ที่จะได้รับและต้นทุนที่จะต้องใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรม หลักทางเศรษฐศาสตร์ที่ใช้ได้แก่ ต้นทุนของกิจกรรมใดๆ ควรได้รับการชดเชย ณ เวลาที่ผลประโยชน์ของกิจกรรมนั้นเกิดขึ้น ดังนั้นภารกิจที่ให้ผลประโยชน์หรือ บริการในระยะยาวแก่ประชาชนหลายชั่วอายุหรือรุ่น (Generation) ต้นทุนของการก่อกิจกรรมนั้นควรกระจายให้ได้รับการชดเชยจากประชาชน หลายชั่วอายุด้วย หลักการนี้บางครั้งจึงถูกเรียกว่า Intergeneration Equity

1) กิจกรรมบางประเภทส่งผลประโยชน์แก่ประชาชนจำนวนมาก และไม่สามารถจำกัดจำนวนผู้ได้รับผลประโยชน์จากกิจกรรมนั้นๆ การดำเนินกิจกรรมดังกล่าวจึงไม่ขึ้นกับจำนวนผู้ได้รับผลประโยชน์จากกิจกรรม หรือไม่สามารถระบุได้ว่าบุคคลหรือกลุ่มบุคคลใดเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากกิจกรรมโดยตรง (Indirect Benefit) หรือเป็นกิจกรรมที่ก่อประโยชน์แก่ชุมชนโดยรวม (Public Benefit) หรือเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นสินค้าสาธารณะ (Public Goods) ให้ต้นทุนของค่าใช้จ่ายกิจกรรมลักษณะนี้ จัดสรรแก่ประชาชนในท้องถิ่นทั่วไป โดยมุ่งให้เกิดประสิทธิภาพ เหมาะสมกับลักษณะของกิจกรรมเป็นสำคัญ

ตัวอย่างของผลประโยชน์เหล่านี้ ได้แก่ ผลประโยชน์ที่ใต้ ทราบว่ามีการให้บริการนี้จากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และสามารถให้บริการนี้เมื่อต้องการ แม้ว่าปัจจุบันประชาชนอาจจะไม่ ต้องการให้บริการก็ตาม กิจกรรมหรือบริการบางอย่างก่อให้เกิดผล

ประโยชน์ในรูปของความภาคภูมิใจในท้องถิ่น หรือทราบว่าลูกหลาน จะได้รับการหรือผลประโยชน์จากกิจกรรมเช่นกัน เช่น การมี พิพิธภัณฑ์ในท้องถิ่น แม้ว่าประชาชนในท้องถิ่นบางคนจะไม่เคยเข้าไปเยี่ยมชมเลยก็ตาม ถ้าเข้าไปเยี่ยมชมก็จะได้รับความรู้ ความบันเทิง แต่หากไม่เคยเข้าไปแล้ว การทราบว่าท้องถิ่นของตนมีประวัติศาสตร์ยาวนาน และมีการเก็บรักษาสืบของในประวัติศาสตร์ ในพิพิธภัณฑ์สามารถสร้างความภาคภูมิใจได้ เป็นต้น

- 2) กิจกรรมใดที่สามารถระบุบุคคลที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงได้ (Private Benefit) หรือเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นสินค้าเอกชน (Private Goods) ให้ต้นทุนจากการดำเนินกิจกรรมดังกล่าวชดเชยจากรายได้ที่จัดเก็บจากบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ได้รับผลประโยชน์จากกิจกรรมโดยตรง สอดคล้องกับหลัก User Pays Principle เช่น การจอดรถยนต์ข้างถนน ผู้ที่จอดรถยนต์ได้รับประโยชน์จากการใช้พื้นที่สาธารณะโดยตรง สมควรจัดเก็บค่าจอดรถตามเวลาที่มีการจอดรถยนต์มากกว่าจะจัดเก็บภาษีจากทุกๆ คน เป็นต้น
- 3) กิจกรรมบางประเภทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เกิดขึ้นเพื่อควบคุม กำกับ หรือจำกัดผลกระทบทางลบ (Negative Effect) ที่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลก่อขึ้นแล้วกระทบต่อบุคคลอื่นหรือต่อชุมชน ให้ต้นทุนกิจกรรมดังกล่าวได้รับการชดเชยจากบุคคลที่ก่อให้เกิดผลกระทบทางลบนั้น เช่น ถ้าโรงงานปล่อยน้ำเสียลงแม่น้ำ ทำให้แม่น้ำเป็นพิษ และคนอื่นๆ ไม่สามารถบริโภคน้ำในแม่น้ำได้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำเป็นต้องกำกับการปล่อยน้ำเสียต้องตรวจวัดคุณภาพน้ำในแม่น้ำ ให้ต้นทุนการกำกับ และตรวจวัดคุณภาพน้ำเก็บจากโรงงาน สอดคล้องกับหลัก Polluter Pays Principle

จะเห็นว่าหลักการข้างต้นทำให้ผู้จัดทำแผนฯ ต้องระบุถึงลักษณะของภารกิจให้ชัดเจนก่อน แล้วจึงกำหนดวิธีการหาเงินมาชดเชยต้นทุนของภารกิจนั้น ซึ่งภารกิจที่ลักษณะต่างกัน การหาแหล่งเงินทุนก็จะแตกต่างกัน

- (2.2.2) ปรับแต่งการชดเชยต้นทุนให้เหมาะสม และส่งเสริมการดำเนินการกิจกรรมให้มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ นอกจากนี้ควรพิจารณา

ถึงความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น และผู้เสียภาษีด้วยความ เป็นธรรม (Fairness) และความเท่าเทียมกัน (Equity) ในการจัดสรร ต้นทุน อีกทั้งหลีกเลี่ยงการจัดสรรต้นทุนที่จะกระทบต่อประชาชน หรือกลุ่มบุคคล หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่ง อย่างฉับพลันหรืออย่าง มาก

(2.2.3) เลือกแหล่งเงินทุนหรือวิธีการจัดหาเงินทุนที่จะชดเชยต้นทุนของแต่ละ กิจกรรม ซึ่งอาจจะจัดหาจากแหล่งเงินทุนหรือวิธีเดียว หรืออาจ จัดหาจากหลายๆ แหล่งหรือหลายๆ วิธีที่กฎหมายให้อำนาจองค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการ เป็นวิธีที่เหมาะสม ปฏิบัติได้ มีประ สิทธิภาพ และมีประสิทธิผล เช่นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่ ประชาชนหลายชั่วอายุ อาจหาแหล่งเงินทุนจากเงินกู้มาใช้จ่าย กิจ กรรมที่มีลักษณะเป็นสินค้าสาธารณะอาจชดเชยจากรายได้ภาษี กิจ กรรมที่มีลักษณะเป็นสินค้าเอกชนอาจหาแหล่งเงินทุนจากการเก็บ ค่าใช้บริการ (User Charge) ค่าสมัคร (Application/License Fee) ค่าเข้า (Entrance Fee) กิจกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อกำกับผลกระทบทาง ลบ อาจหาแหล่งเงินทุนจากค่าปรับ (Fines) หรือ บทลงโทษ (Penalties) เป็นต้น

(2.3) แผนการบริหารและการจัดการหนี้ประจำปี (Annual Borrowing Management Plan)

แสดงถึงจำนวนหนี้ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมี และแผนการบริหารหนี้ รวมถึง แผนการก่อหนี้ใหม่เพื่อกิจกรรมต่างๆ (หากมี) พร้อมวัตถุประสงค์การก่อหนี้ ภาระหนี้ต่อ งบประมาณ ความสอดคล้องกับแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว และแผนชำระดอกเบี้ยและ เงินต้นของหนี้เดิมในปีงบประมาณ ทั้งนี้มุ่งให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ท้องถิ่น โดยมีต้นทุน ต่ำสุด และมีความเสี่ยงน้อยที่สุด

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

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

งบประมาณประจำปีที่ผู้วิจัยเสนอให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจัดทำ ควรเข้าใจง่าย มีรายละเอียดที่เป็นรูปธรรมของกิจกรรม เน้นที่รายรับและรายจ่ายของภารกิจ/กิจกรรมที่จะดำเนินการ วัตถุประสงค์ของการทำภารกิจต่างๆ ความจำเป็น และผลประโยชน์หรือผลลัพธ์ที่ประชาชนในท้องถิ่นจะได้รับ ต้นทุนในการจัดทำกิจกรรม แหล่งเงินทุนที่จะนำมาใช้จ่าย หรือเงินกู้ยืม เหตุผลการกู้ยืม บทสรุปทางการเงินการคลัง การลงทุน การบริหารและจัดการนี้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เมื่ออ่านแล้วผู้อ่าน (อันได้แก่ประชาชนทั่วไป) สามารถทราบ และเข้าใจได้ว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นวางแผนจะทำกิจกรรมใดบ้างในปีงบประมาณนี้ ด้วยเหตุผลใด มีความจำเป็นมากน้อยแค่ไหน หากไม่ทำกิจกรรมดังกล่าว ตนเองและท้องถิ่นจะมีผลกระทบอย่างไร การดำเนินการดังกล่าวจะต้องมีค่าใช้จ่ายเท่าไร และจะหาเงินทุนจากแหล่งใดมาใช้จ่าย จะส่งผลกระทบต่อสิทธิประโยชน์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างไร รายงานงบประมาณ หรือแผนประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เสนอ จะมีลักษณะคล้ายกับงบดุลของบริษัทเอกชน และถือเป็นร่างแรกของงบประมาณรายจ่ายประจำปีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดทำเพื่อเสนอแก่สภาารณชนพิจารณา<sup>19</sup>

หากต่อมา มีผู้ใดเห็นว่า สภาพสังคมและเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลง มีความจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติม หรือเปลี่ยนแปลงแผนพัฒนาฯ ที่ได้รับการอนุมัติใช้แล้ว โดยอาจจะเป็นประชาชน ฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ ให้ผู้นั้นสามารถร้องขอให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำการศึกษาวิเคราะห์ พิจารณาความเหมาะสมในการแก้ไข เพิ่มเติมหรือเปลี่ยนแปลงแผนพัฒนาฯ ได้ หรือหากไม่มีผู้ใดร้องขอ ให้หน่วยงานวางแผนและหน่วยงานงบประมาณพิจารณาทบทวนแผนพัฒนาท้องถิ่นฯ ณ ปีที่ 2 ว่ายังคงเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันหรือไม่ และหากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเห็นควรให้ปรับแผนพัฒนาฯ ให้้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนำเสนอขอเปลี่ยนแปลงแผนพัฒนาฯ พร้อมแสดงเหตุผลประกอบ โดยดำเนินการตามขั้นตอนเช่นเดียวกับการเสนอแผนพัฒนาฯ และงบประมาณประจำปี

---

<sup>19</sup> ผู้วิจัยมีความเห็นว่า รูปแบบเอกสารงบประมาณปัจจุบันมีลักษณะที่อ่านแล้วเข้าใจยากว่า เงินงบประมาณถูกนำไปใช้เพื่อกิจกรรมใดบ้าง และคาดว่าจะเกิดผลอะไร ทั้งนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอตัวอย่างงบประมาณที่เข้าใจง่ายกว่าในรายงานครั้งต่อไป ซึ่งการวิจัยจะต้องออกแบบวางระบบวิธีการงบประมาณ รายละเอียดดูภาคผนวก



## ขั้นตอนการจัดเตรียมแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวและงบประมาณรายจ่ายประจำปี มีดังนี้

### (1) กำหนดปฏิทินงบประมาณ และแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว

ทุกต้นปีงบประมาณ หน่วยงานงบประมาณหรือเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย<sup>20</sup> จะกำหนดปฏิทินงบประมาณ<sup>21</sup>เป็นขั้นตอน และระยะเวลาที่จะดำเนินกิจกรรมต่างๆ โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับเวลา และกิจกรรมที่ผู้เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติตั้งแต่ต้นเริ่มวางแผนพัฒนาฯ การทบทวนแผนพัฒนาฯ การจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี จำนวนการประชุมในการจัดทำงบประมาณ อนุมัติงบประมาณ ตลอดจนบริหารงบประมาณ และเสนอปฏิทินงบประมาณให้ผู้บริหารอนุมัติ เสนอให้อปท. ต้องเวียน/แจ้งให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง (รวมถึงประชาชนในท้องถิ่น) ได้รับทราบปฏิทินงบประมาณโดยทั่วกัน และเปิดโอกาสให้ประชาชน และผู้ที่สนใจเข้าร่วมรับฟังได้ การประชุมจัดทำงบประมาณตามเวลาที่จัดให้ได้ตามต้องการ โดยไม่จำเป็นต้องเป็นทุกครั้งของการประชุม แต่ยิ่งการที่ประชาชนเข้าร่วมมากเท่าใดก็จะเป็นการประสานความเข้าใจได้มากเท่านั้น

### (2) วางแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว หรือทบทวนแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว

เมื่อถึงกำหนดเวลาการจัดทำแผนพัฒนาฯ ตามปฏิทินงบประมาณที่อนุมัติในข้อ 1 ให้หน่วยงานงบประมาณประสานงานระหว่างผู้บริหาร<sup>22</sup> เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดยควรเชิญผู้ทรงคุณวุฒิ ผู้นำองค์กรอิสระท้องถิ่น และ/หรือประชาชนให้ร่วมกันมีส่วนร่วมในการวางแผนพัฒนาฯ เพื่อร่วมระดมความคิด และสร้างควมมีส่วนร่วมในการจัดทำร่างแผน

---

<sup>20</sup> โดยทั่วไปองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมอบหมายหน้าที่นี้ให้เจ้าหน้าที่ที่มีความชำนาญงานด้านการคลัง หรือด้านการเงิน หรือสำนัก/กองงบประมาณทำหน้าที่นี้อยู่แล้ว ในที่นี้ขอเรียกว่าเจ้าหน้าที่งบประมาณ

<sup>21</sup> ปฏิทินงบประมาณ หมายถึง เอกสารแจ้งกำหนดเวลาในการจัดทำงบประมาณของฝ่ายบริหาร โดยแสดงรายละเอียดของช่วงเวลา กิจกรรมที่จะต้องดำเนินการ และระบุหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในกิจกรรมต่างๆ ตั้งแต่ต้นจนจบ โดยปฏิทินงบประมาณหน่วยงานงบประมาณเป็นผู้จัดทำ และให้ผู้บริหารเห็นชอบ เช่น ผู้อำนวยการหน่วยงานงบประมาณ หรือ ปลัด อบจ. หรือ นายก อบจ. แล้วแต่องค์กรกำหนด

<sup>22</sup> สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแบบที่ 2 ซึ่งมีโครงสร้างองค์กรไม่ซับซ้อน มีขนาดเล็ก บุคลากรและกิจกรรมไม่มาก ๆ นั้น ผู้วิจัยเห็นว่าควรลดขั้นตอนการพิจารณาอนุมัติงบประมาณของฝ่ายนิติบัญญัติลง เพื่อให้วิธีการงบประมาณเรียบง่าย สั้น และคล่องตัว โดยให้ฝ่ายนิติบัญญัติได้ร่วมช่วยคิด และจัดเตรียมงบประมาณตั้งแต่เริ่มต้น เพื่อเสนอฝ่ายบริหารอนุมัติทีเดียว ในรูปแบบของสภาบริหาร (Executive Board) ของบริษัทเอกชน ในส่วนนี้จะช่วยลดขั้นตอนในการอนุมัติงบประมาณ เพราะฝ่ายบริหารได้ร่วมทำงานงบประมาณแต่ต้น การอนุมัติจึงเป็นการอนุมัติตามพิธีการเท่านั้น หรือหากปรับเปลี่ยนรูปแบบการปกครอง การอนุมัติของสภาบริหารก็เป็นการอนุมัติงบประมาณได้ทันที

พัฒนาท้องถิ่นทั้งในระยะยาว (ทุกๆ 5 ปี) การสร้างความมีส่วนร่วม เช่น ในท้องถิ่นขนาดเล็ก มีประชาชนจำนวนไม่มาก เช่น อบต. ปัจจุบันจัดประชุมระดมความคิดแบบประชาคม โดยเชิญประชาชนในพื้นที่มาร่วมประชุมระดมความคิดในการวางแผนพัฒนาฯ โดยตรงแทนการเลือกตัวแทนประชาชนมาประชุม ในท้องถิ่นขนาดใหญ่อาจจัดสัมมนา หรือออกแบบสอบถาม หรือทำการสำรวจความคิดเห็นในการวางแผนพัฒนาท้องถิ่น เป็นต้น และนำมาประมวล วิเคราะห์ และเพื่อจัดทำกรอบแผนพัฒนาฯ ตามรูปแบบและสาระสำคัญของแผนพัฒนาฯ ตามที่กล่าวมาข้างต้นต่อไป โดยผู้วิจัยเสนอให้ อบต. ควรจัดทำเอกสารตามที่เสนอมาข้างต้น และเนื่องจากมีบุคคลหลายฝ่ายเข้าร่วมระดมความคิดในการวางแผน องค์การควรแต่งตั้งเจ้าหน้าที่รับผิดชอบเรื่องการวางแผนพัฒนาฯ /งบประมาณ โดยเฉพาะ อันได้แก่ หน่วยงานแผน และนโยบาย หน่วยงานคลัง และหน่วยงานงบประมาณ

ขั้นตอนการวางแผน (ดำเนินการทุกๆ 5 ปี โดยส่วนใหญ่มักเริ่มต้นเมื่อล่วงเข้าในปีที่ 3) ได้แก่ (1) ศึกษา วิเคราะห์ประเด็นปัญหาของการพัฒนาท้องถิ่น ภาพรวมของท้องถิ่น นโยบายของฝ่ายบริหาร 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) ใช้วงเงินประมาณการรายได้กำหนดวงเงินรายจ่าย (6) เมื่อผู้บริหารเห็นชอบกับกรอบแผนพัฒนาฯ ที่เสนอ ให้แจ้งกรอบแผนพัฒนาฯ และวงเงินงบประมาณโดยรวมแต่ละปี และวงเงินงบประมาณในแต่ละด้านเศรษฐกิจแก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้แต่ละหน่วยงานจัดทำแผนงาน โครงการ กิจกรรม เสนอมาให้พิจารณาวงเงินงบประมาณของแต่ละหน่วยงาน (7) หน่วยงานจัดทำแผนงาน โครงการ ฯ โดยระบุกิจกรรมเศรษฐกิจที่จะต้องดำเนินการเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ และเป้าหมาย

พร้อมกำหนดดัชนีชี้วัดความสำเร็จในการทำกิจกรรมต่างๆ เสนอหน่วยงานงบประมาณ หรือ คณะกรรมการจัดทำแผนพัฒนาฯ ให้พิจารณา<sup>23</sup> (8) หน่วยงานงบประมาณหรือคณะกรรมการฯ พิจารณาแผนงาน โครงการฯ ตามเกณฑ์การจัดสรรงบประมาณที่ชัดเจน โปร่งใส และ สะท้อนวิสัยทัศน์ เป้าหมาย วัตถุประสงค์ และนโยบายของฝ่ายบริหาร อีกทั้งจัดลำดับความ สำคัญของสิ่งที่ต้องการและกิจกรรมที่จะต้องทำ การวางแผนข้างต้นเป็นเมตริก (Metrics) ของ กิจกรรมและผลงานที่จะสนองเป้าหมาย และจุดประสงค์ที่กำหนดไว้<sup>24</sup> (9) หน่วยงานงบ ปรมาณ หรือคณะกรรมการฯ รวบรวมวงเงินค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจกรรม โครงการ แผนงาน เพื่อทำเป็นร่างแผนพัฒนาฯ (10) เสนอร่างแผนพัฒนาฯ ให้ผู้บริหารพิจารณาอนุมัติ (11) เมื่อผู้ บริหารอนุมัติให้แจ้งวงเงินงบประมาณของแต่ละหน่วยงานให้หน่วยงานทราบขึ้นต้น

การวางแผนพัฒนาฯ จึงเท่ากับเป็นการกำหนดทิศทางการพัฒนาขององค์กรปกครองส่วน ท้องถิ่นที่ชัดเจนในรูปตัวเงิน ด้านรายรับและรายจ่าย โดยจะต้องวางแผนพัฒนาท้องถิ่นให้ สอดคล้องกับแนวพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ และแนวพัฒนาขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นที่ระดับสูงกว่า ผลที่ได้รับจะทำให้ทราบถึงความสำคัญของกิจกรรมด้านต่างๆ ที่จะ ต้องดำเนินการเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ ซึ่งมีลักษณะเป็นกรอบความคิด และค่อนข้างเป็น รูปธรรม<sup>25</sup> ในระหว่างการจัดทำแผนพัฒนาฯ หากมีแผนงาน โครงการใดที่จะกระทบต่อ ประชาชนในพื้นที่จำนวนมาก และต้องการการยอมรับจากประชาชน อบต. ควรจะจัดทำ การประชาพิจารณ์ เพื่อรับฟังความเห็นเป็นวงกว้าง เป็นเรื่องๆ ไป

อนึ่ง การกำหนดให้หน่วยงานต่างๆ ที่รับผิดชอบจัดทำแผนงาน โครงการ กิจกรรมนั้น หน่วยงานจะต้องแปลงภารกิจ เป็นตัวเงินค่าใช้จ่าย ซึ่งจะต้องหาข้อมูลด้านต้นทุนค่าใช้จ่าย ของกิจกรรมต่างๆ ทั้งด้านบุคลากร พัสดุ เป็นต้น (แหล่งข้อมูลต้นทุนค่าใช้จ่ายที่สำคัญได้แก่ หน่วยงานคลัง<sup>26</sup>) และนำมาประมาณค่าใช้จ่ายที่ต้องใช้ในกิจกรรมต่างๆ ที่กำหนดในแผนงาน โครงการฯ รวมรวมในงบประมาณที่เสนอ ตามลำดับความสำคัญของกิจกรรม โดยลงราย

---

<sup>23</sup> เพื่อป้องกันการทุจริตของผู้พิจารณาจัดสรรเงินงบประมาณ เห็นควรจัดทำในรูปคณะกรรมการฯ ที่ประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่าย นอกจากนี้ควรกำหนดเกณฑ์การจัดสรรงบประมาณที่ชัดเจน โปร่งใส ตรวจสอบได้ มีหลัก เกณฑ์การจัดลำดับความสำคัญของภารกิจ และมีเหตุผลประกอบการผลการพิจารณา

<sup>24</sup> การวางแผนในแต่ละด้านกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อบต.อาจจัดตั้งคณะทำงานย่อยในการวางแผนแต่ละด้าน โดยมีหน่วยงานที่มีหน้าที่ทำกิจกรรมนั้นๆ เป็นผู้รับผิดชอบ และค่อยรวบรวมกันเป็นแผนรวมอีกครั้งหนึ่ง

<sup>25</sup> รายละเอียดขั้นตอนการวางแผนฯ ของแต่ละหน่วยงานจัดอยู่ในภาคผนวก

<sup>26</sup> ในอนาคตเมื่อ อบต. มีการจัดทำระบบบัญชีแบบพึงรับพึงจ่ายแล้ว อบต. ก็จะมีข้อมูลด้านต้นทุนต่อหน่วยก ิจกรรมอย่างละเอียด และบางกิจกรรมที่ยังไม่มีข้อมูลก็ให้หน่วยงานคลัง งานพัสดุสำรวจราคาสินค้าและบริการใน ตลาด อีกทั้งให้ปรับปรุงข้อมูลด้านนี้ให้ทันสมัยอยู่ตลอดเวลา ให้หน่วยงานอื่นดึงไปใช้ประมาณการค่าใช้จ่าย

ละเอียดมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ เมื่อใส่ตัวเลขด้านการต้นทุนค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นที่เกิดจากการทำกิจกรรมต่างๆ แล้ว ก็จะทำให้แผนพัฒนา มีความสมบูรณ์ ให้ข้อมูลค่าใช้จ่ายและผลที่จะได้รับในแต่ละแผนงาน โครงการและกิจกรรม และเป็นข้อมูลที่พร้อมให้ผู้บริหารพิจารณาตัดสินใจและอนุมัติใช้แผนพัฒนาท้องถิ่น<sup>27</sup>

สำหรับ อบท. ที่มีความพร้อมทางการเงิน เมื่อจัดทำร่างแผนพัฒนา เสร็จ อาจทำสัมมนา จัดประชาพิจารณ์ หรือจัดส่งสำเนาร่างแผนพัฒนา ให้ประชาชนในพื้นที่รับทราบ เช่นส่งสำเนาร่างแผนพัฒนา ให้หมู่บ้านละ 3 ฉบับ และผลตอบสนองจากประชาชน หากมีข้อเสนอแนะให้แก้ไขที่มีสาระสำคัญ ให้ผู้บริหารพิจารณาแก้ไขแผนพัฒนา ตามนั้น แล้วจึงเสนอให้สภาพิจารณานุมัติต่อไป เป็นต้น<sup>28</sup>

จะเห็นได้ว่า แผนพัฒนา ที่เสนอในที่นี้ นอกจากจะให้ข้อมูลด้านจุดประสงค์ เป้าหมาย แนวคิด วิธีการ อย่างกว้างๆ เช่นแผนพัฒนาท้องถิ่นในปัจจุบันแล้ว ยังให้ข้อมูลด้านการเงินอย่างละเอียด จึงเป็นแผนล่วงหน้าที่ยังรายละเอียด และใช้เวลาในการจัดทำข้อมูลทางการเงิน การคลังให้ครบถ้วน ทั้งนี้เพื่อให้ผู้บริหารได้เห็นภาพแผนพัฒนา ที่ชัดเจน และครบถ้วนก่อนตัดสินใจปฏิบัติแผนงานใดงานหนึ่ง สำหรับแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะสั้นก็ควรประมาณรายจ่ายประจำปีซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว (5 ปี) ทุกๆ ปี เมื่อมีเหตุการณ์เปลี่ยนแปลงซึ่งแตกต่างจากที่คาดการณ์ในแผนพัฒนา หรือส่งผลกระทบต่อต้องปรับเปลี่ยนแผน หรือปรับปรุงข้อมูลให้ทันสมัย การจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีก็คือการตั้งแผนพัฒนา ปีหนึ่งๆ มาปรับเปลี่ยนให้เหมาะสม ทันสมัย และตอบสนองต่อความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นขณะนั้นๆ เพราะอย่างไรก็ตามการวางแผนเป็นการประมาณการล่วงหน้าสำหรับแผนพัฒนา เป็นการวางแผนล่วงหน้าระยะยาว ย่อมมีโอกาสที่จะคลาดเคลื่อนได้ จึงจำเป็นต้องมีการกำหนดค่าใช้จ่ายสำรอง (Contingency) เพื่อมีความคลาดเคลื่อนเกิดขึ้น และมีการปรับปรุงแผนให้เหมาะสมกับภาวะการณ์ปัจจุบันทุกๆ ปี พร้อมรายงานชี้แจงเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงแผนพัฒนา การทบทวนแผนพัฒนา

### (3) ประมาณรายรับประจำปี

หน่วยงานงบประมาณจะทำหน้าที่ประสานงานกับหน่วยงานคลัง หน่วยงานวางแผนและ

---

<sup>27</sup> ผู้วิจัยมีความเห็นว่า แผนพัฒนาระยะยาวหรือระยะสั้นควรมีการคิดคำนวณตัวเลขต้นทุนในรายละเอียดมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ เพื่อให้เป็นรูปธรรม เพราะการมีแผนพัฒนา ที่มีคำอธิบายที่เป็นนามธรรมนั้น ทำให้ยากที่จะวิเคราะห์ ตัดสินใจ และกำกับ และควบคุมให้เกิดการดำเนินการตามแผนนั้นได้

<sup>28</sup> กำหนดให้ \* เป็นขั้นตอนการทำงานประมาณที่สามารถเลือกทำหรือไม่ก็ได้ ตามความพร้อม แต่หากสามารถทำได้จะเป็นประโยชน์แก่ท้องถิ่น

นโยบายเพื่อพิจารณาประมาณการรายรับแต่ละปี (ควรจัดทำเป็นคณะกรรมการฯ โดยเริ่มจาก (1) หน่วยงานที่หารายได้มีหน้าที่ประมาณการรายได้ประจำปีของ อปท. พร้อมจัดทำรายละเอียดประกอบ (2) คณะกรรมการฯ พิจารณาวงเงินงบประมาณ โดยนำรายได้ที่ประมาณการทั้งสิ้น พร้อมรายละเอียดมาพิจารณาอีกครั้งหนึ่งว่าถูกต้อง เหมาะสมหรือไม่อย่างไร ต่างจากรายได้ที่ประมาณการในแผนพัฒนาฯ หรือไม่ เพราะเหตุใด แล้วจึงนำรายได้มาหักรายจ่ายที่ผูกพันต่อเนื่องจากปีก่อนหน้า หักเงินที่ต้องชดใช้เงินสะสมที่ยืมมา เป็นต้น และคงเหลือรายได้สุทธิที่จะใช้จ่ายในปีงบประมาณใหม่ (3) วิเคราะห์ภาพเศรษฐกิจโดยรวม พร้อมกับการปรับเปลี่ยนกรอบแผนพัฒนาฯ ให้เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจปัจจุบัน สถานะทางการคลัง นโยบาย และเป้าหมายที่ต่างไปจากแผนพัฒนาฯ กำหนดแต่เดิม และเสนอแนวทางนโยบายงบประมาณรายจ่ายประจำปีเป็นแบบสมดุล ขาดดุล หรือเกินดุล<sup>29</sup> พร้อมเหตุผลประกอบแก่ผู้บริหารให้พิจารณา (4) ปรับปรุงวงเงินงบประมาณให้สอดคล้องกับนโยบายงบประมาณ และกำหนดวงเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี พร้อมวิธีการ และแหล่งรายรับต่างๆ ให้ผู้บริหารให้ความเห็นชอบ (5) แจกยอดวงเงินรวมของงบประมาณประจำปีให้หน่วยงานต่างๆ ทราบ และแจ้งให้ทราบถึงกรอบแผนพัฒนาฯ ที่จะใช้ในปีงบประมาณนั้นให้ความสำคัญกิจกรรมเศรษฐกิจด้านใด เปลี่ยนไปจากแผนพัฒนาระยะยาวหรือไม่ อย่างไร เพราะเหตุใด ฯ

#### (4) ประมาณการรายจ่ายประจำปี

เมื่อแต่ละหน่วยงานทราบวงเงินงบประมาณประจำปี และกรอบใหม่ของแผนพัฒนาฯ ให้แต่ละหน่วยงานปรับปรุงแผนพัฒนาระยะยาวและงบประมาณประจำปี ให้เหมาะสม และทันสมัยอีกครั้งหนึ่ง โดยพิจารณาจากสถานการณ์ปัจจุบัน ผลงานปีก่อนหน้า ปรับปรุงรายละเอียดด้านการเงินการคลัง เช่นต้นทุนค่าใช้จ่าย จำนวนวัสดุครุภัณฑ์ที่ต้องการ แหล่งที่มาของเงินทุน ฯ โดยประสานกับหน่วยงานคลัง และงบประมาณ จัดลำดับความสำคัญของแต่ละแผนงาน โครงการ กิจกรรม แล้วจึงจัดทำคำขอของงบประมาณในแต่ละแผนงาน ตามเอกสารที่กำหนด ส่งให้หน่วยงานงบประมาณพิจารณา

---

<sup>29</sup> ปัจจุบันมีข้อบังคับ หรือกฎ ระเบียบของกระทรวงมหาดไทย ได้กำหนดให้อปท. จัดตั้งรายจ่ายประจำไม่น้อยกว่าหรือเท่ากับร้อยละ 40 ของรายได้ประจำ อย่างไรก็ตามพบว่าอปท. ส่วนใหญ่ โดยเฉพาะขนาดเล็กไม่สามารถดำเนินการตามระเบียบที่กำหนดได้ หรือในกรณีของกทม. ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่องวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2529 ข้อ 8 ก็ห้ามมิให้ตั้งรายจ่ายประจำสูงกว่ารายได้ประจำ เว้นแต่รายจ่ายพิเศษจากเงินสะสมจ่ายขาดที่สภากรุงเทพมหานครได้ให้ความเห็นชอบแล้ว หรือรายจ่ายพิเศษจากเงินกู้ (งานวิจัยโครงการที่ 4 เรื่อง ดุลการคลังของอปท. จะมีรายละเอียดเกี่ยวกับการกำหนดนโยบายดุลการคลัง วินัยทางการคลังฯ)

#### (5) วิเคราะห์งบประมาณและจัดสรรเงินงบประมาณ

หน่วยงานงบประมาณวิเคราะห์ค่าของงบประมาณ ตามด้านกิจกรรมเศรษฐกิจ ตามแผนพัฒนา<sup>30</sup> การวิเคราะห์งบประมาณเน้นที่แผนงาน โครงการ กิจกรรม และผลงาน มากกว่าหมวดรายจ่าย หรือหน่วยงานที่จัดทำคำขอ โดยแยกงานต่างๆ ออกเป็นโครงการ/กิจกรรมเดิมที่ต้องทำต่อเนื่อง และกิจกรรมใหม่ ถ้าเป็นโครงการเดิม ก็จะประเมินผลงานปีก่อนหน้า ความก้าวหน้าของแผนงานเป็นไปตามเป้าหมายหรือไม่ เพิ่มเติมจากการตรวจสอบกับโครงการใหม่ คือตรวจสอบความเหมาะสมของค่าใช้จ่ายที่จัดขอ ไม่ว่าจะเป็นเงินเดือนหรือผลตอบแทนของบุคลากร เงินซื้อพัสดุ หรือจ้างงาน ฯ และผลงานที่จะจัดทำในปีงบประมาณ ความถูกต้อง ความซ้ำซ้อน ผลผลิตและผลลัพธ์ ดัชนีชี้วัดผลงาน ความจำเป็น ความคุ้มค่า ความเป็นไปได้ของแผนงานหรือโครงการ มากกว่าการลงรายละเอียดการซื้อพัสดุหรือจ้างงาน ฯ โดยอาจเชิญหน่วยงานที่จัดทำคำขอของงบประมาณมาชี้แจง ส่วนใหญ่การวิเคราะห์จะอิงกับแผนพัฒนาฯ เป็นสำคัญ ทำให้ไม่ต้องใช้เวลากับการวิเคราะห์งบประมาณประจำปีมากนัก หากงบประมาณแตกต่างไปจากแผนพัฒนาฯ ประมาณการหน่วยงานจะต้องจัดทำคำชี้แจงการเปลี่ยนแปลงเมื่อวิเคราะห์ค่าของงบประมาณแล้วจึงรวบรวมแผนงานด้านต่างๆ ตามลำดับความสำคัญ จึงจัดสรรเงินงบประมาณลงในแต่ละด้านกิจกรรมเศรษฐกิจ ตามวงเงินงบประมาณที่ผู้บริหารให้ความเห็นชอบ (เป็นการจัดทำงบประมาณแบบรายได้กำหนดรายจ่าย (Revenue Approach) และจัดทำรายละเอียดงบประมาณแยกตามหน่วยงาน และหมวดรายจ่าย ประกอบด้วยในเอกสารงบประมาณ และแจ้งให้หน่วยงานต่างๆ รับทราบวงเงินงบประมาณที่ได้รับ สำหรับโครงการหรือกิจกรรมใดที่ไม่ได้รับงบประมาณปีนี้จะจัดสำรองไว้เพื่อดำเนินการต่อไปเมื่อมีงบประมาณ และทำการปรับแผนพัฒนาระยะยาวให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงงบประมาณ แล้วจึงเสนอจัดทำร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปีให้ฝ่ายบริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบ<sup>31</sup>

<sup>30</sup> สำหรับองค์กรที่มีขนาดใหญ่ และงานซับซ้อน อาจตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณากลับกรองคำขอของงบประมาณ ทำหน้าที่วิเคราะห์คำขอ จัดลำดับความสำคัญ และจัดสรรเงินงบประมาณ เพื่อเสนอผู้บริหารต่อไป

<sup>31</sup> โดยปกติวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะกำหนดในลักษณะรายรับกำหนดรายจ่าย และขั้นตอนการจัดทำงบประมาณจะเริ่มจากการประมาณรายได้ และรายรับอื่นๆ จึงจะกำหนดวงเงินงบประมาณรายจ่าย และกำหนดวงเงินจัดสรรรายจ่ายแก่หน่วยงานต่างๆ ทำให้หน่วยงานจะทราบก่อนว่ามีวงเงินให้แก่งานของตนเท่าใด แล้วจึงจัดทำคำขอของงบประมาณให้สอดคล้องกับวงเงินนั้นๆ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการจัดสรรเงินงบประมาณแบบนี้ให้ความสำคัญกับหน่วยงานมากกว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจ และมีแนวโน้มสูงมากที่หน่วยงานที่ทราบวงเงินงบประมาณ จะพยายามหาแผนงาน โครงการเพื่อใช้จ่ายเงินงบประมาณของตนให้หมดสิ้น นอกจากนี้ยังทำให้เกิดการจัดทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจแบบเดียวกันขึ้นในหลายๆ หน่วยงานและไม่สามารถตัด

(6) ประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนในพื้นที่รับทราบร่างแผนพัฒนาฯ (ทุกๆ 5 ปี) และงบประมาณรายจ่ายประจำปี (ทุกปี) ที่ฝ่ายบริหารเห็นชอบ และเปิดรับการแสดงความคิดเห็น เมื่อร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรือร่างงบประมาณประจำปีได้รับความเห็นชอบจากฝ่ายบริหาร ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดส่งร่างดังกล่าวให้ประชาชนในท้องถิ่นรับทราบโดยทั่วถึง เช่น จัดส่งสำเนา<sup>32</sup> ให้อย่างน้อยหมู่บ้านละ 3 ฉบับ และติดประกาศร่างแผนพัฒนาฯ ตามที่สาธารณะที่คนทั่วไปเห็นได้ชัดเจน เช่น ที่สำนักงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ห้องสมุดสาธารณะ โรงเรียน ตลาด เป็นต้น ถ้ามีงบประมาณควรจัดทำประชาสัมพันธ์ทางสื่อต่างๆ เพื่อเป็นสื่อบริการประชาชนไปด้วย และให้รวบรวมข้อคิดเห็นเกี่ยวกับร่างแผนพัฒนาฯ และงบประมาณประจำปีกลับจากประชาชนเป็นเวลาอย่างน้อย 1 เดือน<sup>33</sup> นับจากวันส่งร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรืองบประมาณประจำปี นอกจากนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจัดสัมมนา หรือประชาพิจารณ์ (Public Confrontation/Participation) เกี่ยวกับแผนงาน/โครงการ/กิจกรรมที่สำคัญ หรือที่อาจส่งผลกระทบต่อคนจำนวนมากในท้องถิ่น อย่างน้อย 1 ครั้ง เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนได้รับทราบและซักถามเกี่ยวกับข้อมูลเกี่ยวกับแผนพัฒนาฯ และ/หรือ งบประมาณประจำปี และในขณะเดียวกันเพื่อผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีโอกาสประเมินว่ากิจกรรมที่วางแผน หรือกำหนดไว้ในงบประมาณประจำปีตรงต่อความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นหรือไม่ อย่างไร\*

---

กิจกรรมได้ออกได้ เพราะหน่วยงานต่างเสนอแผนงานภายใต้วงเงินงบประมาณของตน วิธีการงบประมาณที่นำเสนอจึงเน้นที่กิจกรรม และผลของกิจกรรมนั้น โดยประกาศวงเงินในแต่ละด้านกิจกรรมทางเศรษฐกิจ แต่ไม่ให้งบเงินสำหรับแต่ละหน่วยงาน ซึ่งจะทำให้แต่ละหน่วยงานต้องพยายามเขียนโครงการเพื่อแข่งขันกันได้เงินจัดสรร โดยจะต้องเขียนให้สอดคล้องกับแนวทางจัดสรรงบประมาณที่แจ้ง ในเวลาวิเคราะห์งบประมาณก็จะสามารถเลือกสรรโครงการที่ดี มีอนาคต คุ่มค่า ตามลำดับความสำคัญได้ไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อน

<sup>32</sup> ในกรณีที่เอกสารงบประมาณรายจ่ายและ/หรือแผนพัฒนาฯ มีรายละเอียดมาก และมีจำนวนมาก อบท.อาจสรุปสาระสำคัญของเอกสารดังกล่าว ส่งให้ประชาชนเพื่อรับฟังความคิดเห็นแทน มิฉะนั้นอาจจะสิ้นเปลืองมาก

<sup>33</sup> การจัดทำกระบวนการรับฟังความคิดเห็นของประชาชนในขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณเป็นส่วนที่เสนอเพิ่มเติม ซึ่งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องเตรียมงบประมาณให้พอค่าใช้จ่ายส่วนนี้ ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำร่างแผนพัฒนาฯ และร่างงบประมาณประจำปี การจัดการประชุม สัมมนาต่างๆ นอกจากนี้เพื่อไม่ให้เป็นการกีดกันประชาชนในการมีส่วนร่วมให้ความเห็น และเพื่อความรวดเร็ว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจเพิ่มหน้ากระดานในส่วนท้ายร่างแผนพัฒนาฯ ให้ประชาชนสามารถเขียนข้อคิดเห็น และให้ไม่คิดค่าแสดงมติไปรษณีย์กับประชาชนหากเขาส่งกระดาษข้อคิดเห็นเกี่ยวกับร่างแผนพัฒนาฯ กลับมาให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ภายในเวลาที่กำหนด

(7) เมื่อครบกำหนดระยะเวลาการรับฟังข้อคิดเห็นจากประชาชน ให้เจ้าหน้าที่งบประมาณ ประมวล วิเคราะห์ และสรุปข้อคิดเห็นของประชาชน และองค์กรอิสระต่างๆ นำเสนอผู้บริหาร องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น และประกาศให้ประชาชนได้รับทราบ ผู้บริหารพิจารณาทบทวน ปรับปรุงแผนพัฒนาฯ และงบประมาณประจำปี ให้เหมาะสม ทันสมัย และตอบสนองความต้องการของชุมชนมากที่สุดตามที่เห็นสมควร<sup>34</sup> และมอบหมายให้หน่วยงานงบประมาณแก้ไข ปรับปรุงร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรือร่างงบประมาณให้เรียบร้อย นำเสนอให้ผู้บริหารพิจารณา เห็นชอบลงนาม และนำเสนอต่อฝ่ายนิติบัญญัติต่อไป

ดังที่กล่าวมาแล้วว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความแตกต่างกันจากรัฐบาลกลาง และ ยังแตกต่างระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกัน ทั้งในระดับ และในระดับเดียวกัน กล่าวคือแตกต่างกัน ในด้านขนาดองค์กร งบประมาณ โครงสร้าง กิจกรรมและภารกิจ ซึ่ง ความแตกต่างนี้ทำให้วิธีการงบประมาณที่เหมาะสมสำหรับรัฐบาลกลางอาจไม่เหมาะสมกับ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และวิธีการงบประมาณที่เหมาะสมกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หนึ่งอาจไม่เหมาะสมกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอีกแห่งหนึ่ง ดังนั้น ขั้นตอนการจัดเตรียมงบ งบประมาณที่ผู้วิจัยเสนอในข้างต้น เป็นเพียงข้อเสนอขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณเพื่อให้ได้งบ งบประมาณที่ดี อย่างไรก็ตามเนื่องจากความแตกต่างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทำให้รายละเอียด และวิธีการให้ได้มาซึ่งแผนพัฒนาฯ อาจแตกต่างกันไปได้ในรายละเอียด

สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีความซับซ้อนขององค์กรมาก มีงบประมาณ สูง และมีภารกิจที่จะต้องดำเนินการจำนวนมาก ควรกำหนดให้มีสำนักงานงบประมาณทำหน้าที่รับผิดชอบการจัดเตรียมงบประมาณโดยตรง เนื่องจากต้องประสานกับหน่วยงาน และผู้ที่เกี่ยวข้อง จำนวนมาก การพิจารณาจัดสรรงบประมาณค่อนข้างยุ่งยาก และใช้เวลาเพื่อความรอบคอบถี่ ถ้วน<sup>35</sup>

สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีขนาดเล็ก การทำงานไม่ซับซ้อน มีวงเงิน

---

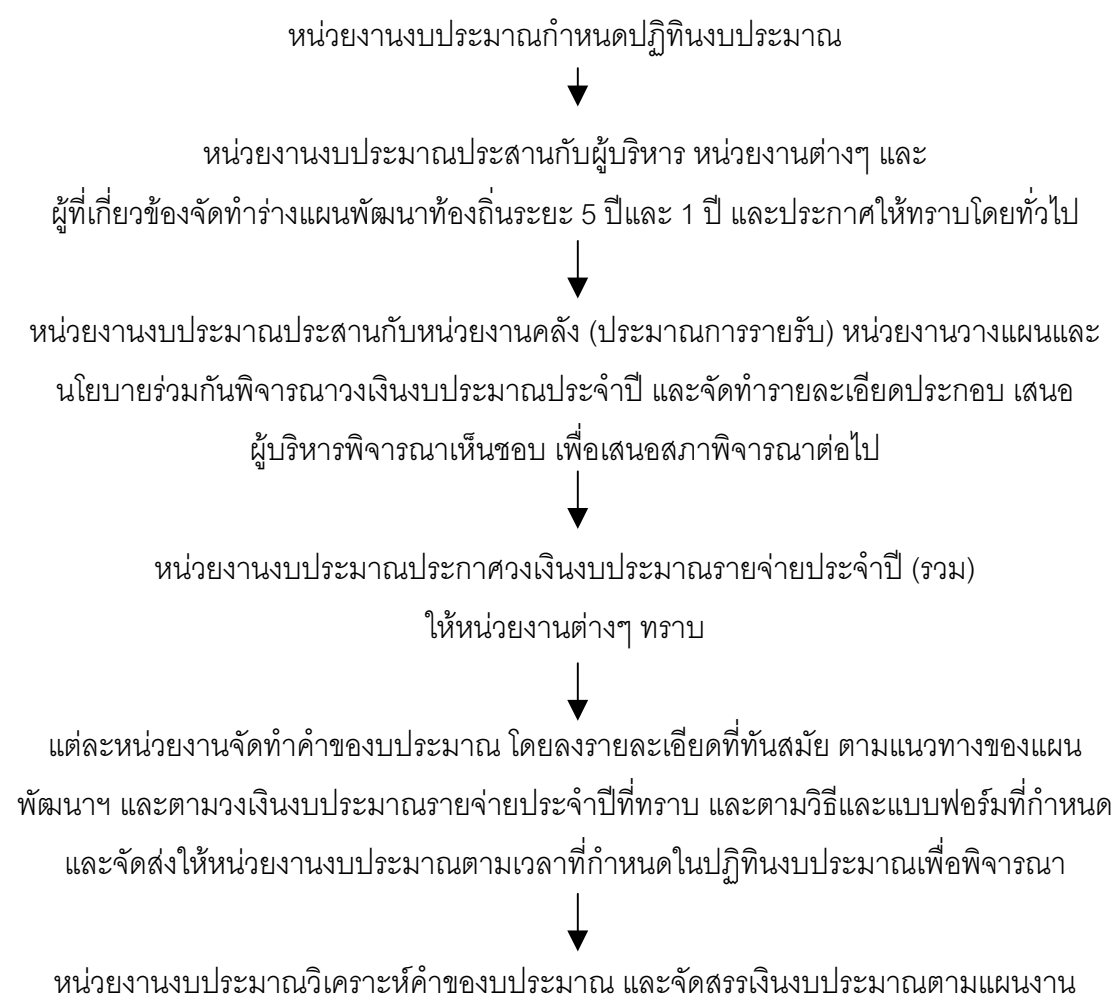
<sup>34</sup> อนึ่ง อำนาจการตัดสินใจการเสนอร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปีเป็นของผู้บริหาร เนื่องจากผู้บริหารเป็นตัวแทนของประชาชน ผู้บริหารมีสิทธิที่จะไม่ทำตามข้อเสนอแนะของประชาชน แต่ควรชี้แจงเหตุผลให้ประชาชนรับ ทราบ และเข้าใจ เพราะผู้บริหารมีหน้าที่ดูแลผลประโยชน์สูงสุดของประชาชนโดยรวม มิใช่ประชาชนกลุ่มใดกลุ่ม หนึ่งในพื้นที่

<sup>35</sup> ตัวอย่างเช่น กรุงเทพมหานคร ซึ่งมีหลายสำนักงานเขต (50 แห่ง) และสำนักงานอื่นๆ อาจจำเป็นต้องมีสำนัก งบประมาณเพื่อทำหน้าที่ประสานงานกับหน่วยงานจำนวนมาก ที่แข่งขันกันเพื่อรับการจัดสรรงบประมาณแก่ หน่วยงานของตน หรือพื้นที่ และทำหน้าที่วิเคราะห์และจัดสรรงบประมาณ ฯ เพื่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรอย่าง คุ่มค่า และมีประสิทธิภาพ



งบประมาณไม่มาก ไม่มีหลายหน่วยงาน หรือผู้ที่เกี่ยวข้องที่ต้องประสานในการจัดทำงบประมาณมากนัก อาจไม่จำเป็นต้องมีสำนักงบประมาณรับผิดชอบเรื่องงบประมาณโดยตรง และขั้นตอนการประสานงานกับประชาชนอาจไม่ต้องดำเนินการที่บ่อยเท่าอปท. ขนาดใหญ่ แต่ควรมีเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายให้จัดทำร่างงบประมาณ และแผนพัฒนาฯ เฉพาะเพื่อรับผิดชอบเรื่องนี้

**แผนภาพที่ 9: แผนภูมิขั้นตอนการจัดเตรียมแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวและ  
งบประมาณรายจ่ายประจำปี**



โครงการต่างๆ ตามหมวดการใช้จ่าย ตามหน่วยงาน เสนอผู้บริหารให้ความเห็นชอบ  
และแจ้งให้หน่วยงานต่างๆ ทราบวงเงินงบประมาณของตน



หน่วยงานงบประมาณจัดทำประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนในพื้นที่ทราบร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรือ  
ร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปี โดยให้ส่งสำเนาร่างฯ ให้หมู่บ้านละ 3 ฉบับ และให้รอรับฟัง  
ข้อคิดเห็นประมาณ 1 เดือน และทำสรุปข้อคิดดังกล่าวรายงานให้ผู้บริหารทราบ



ผู้บริหารพิจารณาให้ปรับปรุงร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรือร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปี ตามข้อคิด  
เห็นของประชาชน และจัดทำร่างดังกล่าวเพื่อพิจารณาเห็นชอบลงนาม และ  
เตรียมเสนอร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรือร่างข้อบัญญัติงบประมาณฯ ต่อฝ่ายนิติบัญญัติต่อไป

## 8.2 การอนุมัติงบประมาณ

การอนุมัติงบประมาณคือกระบวนการการพิจารณาอนุมัติข้อเสนอตามร่างแผนพัฒนา  
ท้องถิ่นระยะยาว และงบประมาณประจำปี พร้อมทั้งเอกสารประกอบ เพื่อให้มีการนำงบประมาณ  
ที่ได้รับอนุมัตินั้นไปใช้บริหารได้

สำหรับการอนุมัติงบประมาณของประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นของรัฐบาล หรือองค์กร  
ปกครองส่วนท้องถิ่น หน้าที่นี้เป็นของฝ่ายนิติบัญญัติ หรือสภาที่จะพิจารณาอนุมัติร่างงบประมาณ  
ที่ฝ่ายบริหารจัดเตรียมและนำเสนอ โดยวิธีการงบประมาณในขั้นตอนการอนุมัติงบประมาณของ  
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น จะถูกกำหนดด้วย ระเบียบ ข้อบังคับ ต่างๆ ขององค์กรปกครอง  
ส่วนท้องถิ่น เพื่อความชัดเจนและการบังคับใช้<sup>36</sup> สาเหตุหนึ่งที่กระบวนการอนุมัติงบประมาณ  
ถูกกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณา ผู้วิจัยเข้าใจว่าเพื่อให้ตัวแทนของประชาชน หรือฝ่าย  
นิติบัญญัติได้สอบถาม และพิจารณาร่างงบประมาณของฝ่ายบริหารว่าเป็นไปเพื่อประโยชน์ของ  
ประชาชนในท้องถิ่นหรือไม่ มีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลหรือไม่ และจะได้กำกับ ดูแลการ  
บริหารงบประมาณให้เป็นไปตามงบประมาณที่อนุมัติ ทั้งนี้อำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติจะอยู่ในรูป  
ของการตรากฎหมาย และระเบียบต่างๆ จึงกำหนดให้ร่างงบประมาณเมื่อได้รับการอนุมัติแล้ว  
เป็นข้อบัญญัติ หรือข้อบังคับงบประมาณด้วย และเพื่อเป็นการบังคับให้ฝ่ายบริหารต้องปฏิบัติตาม

<sup>36</sup> ปัจจุบันกระทรวงมหาดไทยกำหนดระเบียบวิธีการงบประมาณสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่ง ยก  
เว้นกรุงเทพมหานคร โดยขั้นตอนอนุมัติงบประมาณที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด รวมถึงของระเบียบวิธีการงบ  
ประมาณของกรุงเทพมหานคร จะมีลักษณะคล้ายกับขั้นตอนการอนุมัติงบประมาณของรัฐบาลกลาง

ร่างงบประมาณที่ได้รับอนุมัติเรียบร้อยแล้วอย่างเคร่งครัด เช่นเดียวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับอื่นๆ

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีขนาดและความซับซ้อน รวมถึงภารกิจหน้าที่ที่แตกต่างจากภารกิจของรัฐบาล การดำเนินการตามงบประมาณส่งผลกระทบต่อผู้ที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนมากน้อยต่างกัน อีกทั้งมีความใกล้ชิดกับประชาชนมากกว่า การพิจารณางบประมาณอาจสามารถทำให้ประชาชนเข้าร่วมพิจารณาโดยตรงมากกว่าการอาศัยตัวแทนประชาชน (ฝ่ายนิติบัญญัติ) ฯลฯ จึงเป็นประเด็นที่น่าพิจารณาต่อไปว่า กระบวนการพิจารณาอนุมัติงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจะมีลักษณะเดียวกับกระบวนการพิจารณาอนุมัติงบประมาณของรัฐบาลหรือไม่<sup>37</sup>

นอกจากนี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งก็มีขนาดไม่เท่ากัน มีความซับซ้อนในการบริหารงานต่างกันไป จำนวนวงเงินงบประมาณมากน้อยไม่เท่ากัน การกำหนดระเบียบวิธีการอนุมัติงบประมาณเป็นมาตรฐานเดียว และบังคับใช้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเหมือนกันทุกแห่ง ผู้วิจัยเห็นว่าไม่เหมาะสม ควรให้ อบต. สามารถกำหนดระเบียบปฏิบัติวิธีการงบประมาณได้เองภายใต้กรอบวิธีการงบประมาณที่รัฐกำหนดอย่างกว้างๆ

อีกประเด็นหนึ่งที่น่าพิจารณาคือ จำเป็นหรือไม่ที่จะต้องกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจอนุมัติงบประมาณประจำปีโดยตรงด้วยการนำร่างงบประมาณผ่านสภา เนื่องจากฝ่ายบริหารก็เป็นตัวแทนของที่ได้รับการเลือกตั้งจากประชาชนเช่นกัน และหากกำหนดให้ประชาชนสามารถเข้าร่วมในการจัดเตรียมร่างงบประมาณตั้งแต่แรกอยู่แล้ว และให้ประชาชนแสดงความคิดเห็นกับร่างงบประมาณโดยตรงแล้ว การเพิ่มขึ้นตอนให้ฝ่ายนิติบัญญัติ (ซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชน) ทำการตรวจสอบร่างงบประมาณรายจ่ายอีกครั้งหนึ่งจึงน่าจะไม่ใช่จำเป็นสำหรับอบต. ขนาด

---

<sup>37</sup> ขั้นตอนการอนุมัติงบประมาณ โดยทั่วไปมีลักษณะเป็นพิธีการ และกำหนดเวลาชัดเจน เช่นเดียวกับการพิจารณาร่างกฎหมายทั่วไป เนื่องจากกำหนดให้งบประมาณถูกพิจารณาในรูปของข้อกฎหมาย เรียกว่าข้อบัญญัติ/ข้อบังคับงบประมาณประจำปี เพื่อบังคับให้งบประมาณประจำปีที่ฝ่ายบริหารจะนำไปบริหารได้จะต้องได้รับการอนุมัติจากฝ่ายนิติบัญญัติก่อน ฝ่ายบริหารมิได้มีอำนาจเบ็ดเสร็จที่จะวางแผนพัฒนาฯ และดำเนินการได้เลย อีกทั้งการกำหนดให้การอนุมัติงบประมาณต้องพิจารณาในรูปแบบข้อกฎหมาย เพื่อให้เกิดความชัดเจน โปร่งใส และเกิดการบังคับใช้งบประมาณ เช่นเดียวกับกฎหมายทั่วไป ที่ทุกฝ่ายต้องรับทราบ และถือปฏิบัติ

วิธีการพิจารณาร่างข้อบัญญัติงบประมาณ จะแตกต่างจากการพิจารณาข้อบัญญัติ/ข้อบังคับกฎหมายอื่นๆ คือจะประกอบด้วยการพิจารณากฎหมายงบประมาณ 3 วาระด้วยกัน และจะต้องพิจารณาทีละวาระ จะพิจารณารวมกัน 3 วาระในครั้งเดียวไม่ได้ เพราะการพิจารณาแต่ละวาระจะต้องใช้เวลาพอสมควร อีกทั้งต้องดำเนินการต่อเนื่องกันไป (รายละเอียดดูขั้นตอนการอนุมัติแผนพัฒนาระยะยาวและงบประมาณ)

เล็กที่มีการร่วมมือกับประชาชนอย่างใกล้ชิดในกระบวนการจัดทำงบประมาณเป็นระยะๆ อยู่แล้ว  
พิจารณาอนุมัติงบประมาณอีกขั้นตอนหนึ่ง จึงน่าจะไม่จำเป็นสำหรับอปท. ขนาดเล็ก

อย่างไรก็ตาม การกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจพิจารณาอนุมัติงบประมาณ ก็มี  
วัตถุประสงค์ที่ก่อให้เกิดประโยชน์อยู่เช่นกัน เพราะทำให้มีการพิจารณาร่างงบประมาณอย่าง  
รอบคอบ อีกครั้งจากฝ่ายนิติบัญญัติ (ซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชน) หลังจากฝ่ายบริหารได้  
พิจารณาแล้ว และกำหนดเป็นกฎหมายเพื่อกำกับ ควบคุมและตรวจสอบการบริหารงานฝ่าย  
บริหาร ดังนั้น การกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติอนุมัติงบประมาณจึงเป็นการให้อำนาจฝ่าย  
นิติบัญญัติคานอำนาจฝ่ายบริหารได้ ต้นทุนของการจะพิจารณาอนุมัติงบประมาณให้  
รอบคอบและรอบด้าน ทั้งผลกระทบ และผลประโยชน์ต่างๆ ด้วยการให้ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณา  
ร่างงบประมาณอีกครั้ง ทำให้วิธีการงบประมาณใช้ระยะเวลานาน และไม่คล่องตัว ซึ่งเป็น  
จุดสมดุลที่จะต้องกำหนดให้ชัดเจนในปฏิทินงบประมาณ เพราะการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ  
ของฝ่ายนิติบัญญัติจะนำไปสู่การชักถาม แก้ไข/ตัดทอนงบประมาณ (แต่ไม่มีอำนาจเพิ่มวงเงินงบ  
ประมาณ)หรืออาจมีการต่อรองกับฝ่ายบริหารเพื่อให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่ต่างฝ่ายต่างเห็นชอบ<sup>38</sup>

การกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณาอนุมัติงบประมาณ หลังจากฝ่ายบริหารพิจารณา  
เห็นชอบแล้ว นำไปสู่ทางเลือกระหว่างความรอบคอบ ถี่ถ้วนในการพิจารณางบประมาณหลายๆ  
ครั้ง กับหลายคนบุคคล กับความล่าช้า และไม่คล่องตัว ในวิธีการงบประมาณ ซึ่งจำเป็นจะต้อง  
หาจุดสมดุลให้เหมาะสมระหว่างการควบคุมและความคล่องตัว

ผู้วิจัยเห็นว่า สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดเล็ก มีความใกล้ชิดประชาชน

---

<sup>38</sup> ตัวอย่างเช่น กรณีกรุงเทพมหานคร กำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติหรือสภาฯ มีอำนาจแปรญัตติลดรายจ่ายรัฐบาล  
และ/หรือตั้งรายจ่ายขึ้นใหม่หรือเพิ่มรายจ่ายแผนงานอื่นๆ แต่ทั้งนี้การเพิ่มลดรายจ่าย สุทธิแล้วต้องไม่เพิ่มวงเงิน  
งบประมาณรวมที่ฝ่ายบริหารจัดทำคำขอ ในทางปฏิบัติพบว่า การกำหนดให้คณะกรรมการวิสามัญพิจารณา  
ร่างข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายของกรุงเทพมหานครที่ตั่งนั้น ฝ่ายบริหารอำนาจแต่งตั้งจำนวน 1 ใน 3 ทำให้อำนาจฝ่ายสภา  
มีมากกว่าฝ่ายบริหาร และทำให้อำนาจต่อรองของสภาสูงมาก ก่อให้เกิดการแปรญัตติลดรายจ่ายต่างๆ เป็นเงินสำรองของสภาจำนวนมาก กลายเป็นวงเงินใช้จ่ายของฝ่ายสภา หากรเฉลี่ยแบ่งให้สมาชิกสภา  
แต่ละคน เรียกว่า “งบ ส.ก.” ถือเป็นงบของฝ่ายสภา ให้สภาได้ใช้จ่ายบริหารในพื้นที่ของตน คล้ายกับวงเงินงบประมาณ  
ของรัฐบาลที่เคยถูกแปรญัตติตัดเป็นเงินของสมาชิกสภาผู้แทนสมัยก่อน ซึ่งปัจจุบันได้ยกเลิกไปแล้ว  
เพราะการให้อำนาจฝ่ายนิติบัญญัติบริหารเงินงบประมาณได้นั้น ก่อให้เกิดการบิดเบือนระบบงบประมาณ และ  
ตรวจสอบการใช้จ่ายได้ยากขึ้น และควรกำหนดให้ฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจพิจารณางบประมาณ ให้ความเห็น  
ชอบหรือไม่ ตรวจสอบการบริหารงบประมาณของฝ่ายบริหาร ท่วงติงการใช้จ่าย ฯลฯ แต่ไม่มีอำนาจในการบริหารงบประมาณ

หากมีการกำหนดวิธีการงบประมาณให้เปิดช่องทางให้ประชาชนสามารถเข้าร่วมในกระบวนการจัดเตรียมงบประมาณโดยตรง แต่เริ่มแรกในการจัดทำงบประมาณ สามารถร่วมจัดทำ หรือซักถาม หรือให้ข้อเสนอแนะตั้งแต่ขั้นการจัดเตรียมงบประมาณ เพื่อให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่ดี ความจำเป็นในการมีกระบวนการอนุมัติงบประมาณผ่านฝ่ายนิติบัญญัติ (ตัวแทนประชาชน) อีกครั้งหนึ่งจึงน่าจะตัดทอนไปได้ และเมื่อฝ่ายบริหารอนุมัติร่างงบประมาณแล้ว ให้ส่งร่างงบประมาณนั้นแก่ฝ่ายนิติบัญญัติเพื่อรับทราบ และประกาศใช้เป็นกฎหมายได้เลย<sup>39</sup> อย่างไรก็ตามการดำเนินการตามวิธีนี้ (ดังที่กล่าวในข้างต้น) จำเป็นจะต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างรูปแบบการปกครองขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นแบบสภาบริหารท้องถิ่น แบบกรรมการบริหารของบริษัทเอกชน กำหนดนโยบายโดยสภาบริหารท้องถิ่น และดำเนินการบริหารนโยบายโดยตัวแทนสภาฯ หรือประธานสภาฯ หรืออาจว่าจ้างผู้จัดการมืออาชีพมาบริหารตามนโยบายที่สภาบริหารท้องถิ่นกำหนด ซึ่งประเด็นการเปลี่ยนรูปแบบการปกครองนี้อยู่นอกเหนือกรอบการวิจัยนี้ จึงจำกัดกรอบแต่เฉพาะโครงสร้างการปกครองแบบปัจจุบัน ที่มีฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายบริหาร และคงวิธีการงบประมาณเช่นเดียวกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่ ขั้นตอนการปฏิบัติยังคงเหมือนกัน แต่เนื่องจากสายการบังคับบัญชาของ อบต. ขนาดเล็กสั้นกว่า บริหารประชาชนจำนวนไม่มาก จึงทำให้ อบต. ขนาดเล็กสามารถดำเนินการวิธีการงบประมาณเฉพาะบางขั้นตอนเท่านั้น

สำหรับกรณีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่ ซึ่งมีความใกล้ชิดระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกับประชาชนมีไม่มากเท่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดเล็ก เพราะประชาชนในความรับผิดชอบมีจำนวนมาก หน่วยงานมีหลายแห่ง โครงสร้างองค์กรสลับซับซ้อน จึงยังมีความจำเป็นที่ฝ่าย

นิติบัญญัติ ซึ่งเป็นตัวแทนประชาชนจะทำหน้าที่พิจารณาอนุมัติงบประมาณแทนประชาชนต่อไป เพื่อให้เกิดการพิจารณาแผนพัฒนาฯ และงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างรอบคอบ ถี่ถ้วน สอดคล้องกับวิธีการงบประมาณที่ดี ผู้วิจัยจึงขอเสนอ ให้ฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจพิจารณาอนุมัติงบประมาณในลักษณะเดิมต่อไป ดังนั้นเมื่อฝ่ายบริหารอนุมัติร่างงบประมาณแล้วนั้น ให้ส่งร่างดังกล่าวแก่ฝ่ายนิติบัญญัติให้พิจารณาอนุมัติต่อไป และเมื่อฝ่ายนิติบัญญัติอนุมัติ จึงประกาศร่างงบประมาณเป็นกฎหมาย หากไม่เห็นด้วยให้ร่างงบประมาณดังกล่าวตกไป และให้ฝ่ายบริหารพ้นจากตำแหน่ง และสรรหาฝ่ายบริหารชุดใหม่ภายใน 15 วัน

ฝ่ายนิติบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งยังคงมีหน้าที่ความรับผิดชอบในส่วนของการออกกฎหมาย ระเบียบ ข้อบัญญัติ/ข้อบังคับต่างๆ รวมถึงการกำหนดระเบียบในวิธี

---

<sup>39</sup> ในลักษณะเดียวกันกับพระราชกำหนด (พ.ร.ก.)

การงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเช่นเดิม เพื่อคานอำนาจและตรวจสอบฝ่ายบริหาร ให้ดำเนินการบริหารการปกครองท้องถิ่นให้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลต่อไป

นอกจากนี้ ผู้วิจัย ยังเห็นควรเสนอให้เปลี่ยนแปลงขั้นตอนในกระบวนการอนุมัติงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางประการ เพื่อให้วิธีการงบประมาณสอดคล้องกับ คุณสมบัติวิธีการงบประมาณที่นำเสนอข้างต้น ได้แก่

- (1) ให้มีกระบวนการพิจารณาอนุมัติแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาวในลักษณะเดียวกันกับ อนุมัติงบประมาณประจำปี โดยให้ทำไปพร้อมกับการพิจารณาอนุมัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี เมื่อถึงกำหนดเวลาต้องพิจารณาอนุมัติแผนพัฒนาฯ เช่นทุกๆ 5 ปี หรือเมื่อมี สาระสำคัญต้องเปลี่ยนแปลง เนื่องจากวิธีการงบประมาณที่เสนอข้างต้นเป็นแบบ PBS เน้นให้ อปท. จัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีให้สอดคล้องตามแผนพัฒนาฯ โดยหาก ไม่มีสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไปจากที่ประมาณการไว้ ให้จัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีตามที่กำหนดในแผนพัฒนาฯ ทำให้แผนพัฒนาฯ มีความสำคัญมากเทียบเท่ากับ งบประมาณ การให้ฝ่ายนิติบัญญัติอนุมัติแผนพัฒนาฯ ด้วยก็เพื่อเป็นการบังคับให้ฝ่าย บริหารจะต้องดำเนินการตามแผนพัฒนาฯ ที่ฝ่ายนิติบัญญัติอนุมัติ และควบคุมไปกับงบประมาณรายจ่ายประจำปี แผนพัฒนาฯ ทั้งสอง มีความสำคัญต่อการพัฒนาของท้องถิ่น ในระดับเท่ากัน จะแตกต่างกันเพียงด้านเงื่อนไขเท่านั้น<sup>40\*</sup>
- (2) ในระหว่างกระบวนการอนุมัติงบประมาณ ควรเปิดให้ประชาชนที่สนใจสามารถเข้าร่วม ประชุม และรับฟังการพิจารณาต่างๆ ของฝ่ายนิติบัญญัติได้ โดยไม่มีสิทธิชักถาม และไม่มี สิทธิออกเสียง เป็นเพียงการร่วมรับฟัง และรับรู้เท่านั้น หากมีข้อสงสัยหรือต้องการออก ความเห็นจะต้องทำผ่านตัวแทนฝ่ายนิติบัญญัติ ทั้งนี้ฝ่ายบริหาร และฝ่ายนิติบัญญัติมี หน้าที่ต้องประชาสัมพันธ์ให้สาธารณชนได้ทราบถึงกำหนดเวลาและสถานที่ของการ ประชุม ผลการประชุม ความเป็นไปในการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ โดยทำผ่านสื่อ

---

<sup>40</sup> การพิจารณาอนุมัติงบประมาณของประเทศไทยค่อนข้างซับซ้อน เพราะมีทั้งฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติซึ่ง ในความเป็นจริง องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีทำงานที่เรียบง่าย ดังนั้นหากเป็นไปได้องค์กรปกครองส่วน ท้องถิ่นไม่จำเป็นต้องมีโครงสร้างการบริหารแบบรัฐบาลกลาง แต่ควรมีโครงสร้างการบริหารที่เรียบง่าย เพื่อการ บริหารงานที่คล่องตัว และทันสมัย อีกทั้งการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ (ในอนาคต) อาจไม่จำเป็นต้องตรา เป็นข้อบัญญัติ หรือข้อบังคับ เพียงแต่จะต้องประกาศให้สาธารณชนได้รับทราบ และประชาชนสามารถตรวจ สอบ และประเมินผลการทำงานของฝ่ายบริหารว่าได้มีการทำตามที่วางแผนไว้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประ สิทธิผลหรือไม่อย่างแท้จริง

ต่างๆ เช่น หนังสือพิมพ์ วิทยุและ/หรือโทรทัศน์ท้องถิ่น<sup>41</sup> ฯ เพื่อสร้างความมีส่วนร่วมของประชาชนในการบริหารงานท้องถิ่น และเป็นไปตามหลักการบริหารการปกครองที่ดี

- (3) ให้อยกเลิกการกำหนดให้หัวหน้าส่วนราชการส่วนภูมิภาค (ผู้ว่าราชการจังหวัด และ/หรือนายอำเภอ) ต้องให้ความเห็นชอบกับงบประมาณประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ก่อนการบังคับใช้ กล่าวคือที่กำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจพิจารณาอนุมัติและลงนามอนุมัติงบประมาณประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อความรวดเร็ว เป็นเอกภาพ และเป็นอิสระในการบริหารงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กล่าวคือ เมื่อฝ่ายนิติบัญญัติเห็นชอบให้อนุมัติร่างแผนพัฒนาฯ และ/หรืองบประมาณประจำปีแล้ว ให้ฝ่ายบริหารสามารถนำแผนพัฒนาฯ และงบประมาณประจำปีไปใช้ปฏิบัติได้เลย ไม่ต้องรอให้ผู้ว่าราชการจังหวัด/นายอำเภอพิจารณาอนุมัติอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรให้ผู้ว่าราชการจังหวัด และนายอำเภอเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องตั้งแต่แรกในกระบวนการจัดเตรียมงบประมาณ
- (4) ให้ฝ่ายนิติบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งสามารถออกระเบียบวิธีการงบประมาณได้เอง และให้กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทยออกระเบียบที่เป็นกรอบกว้างๆ ที่จะกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องดำเนินการในวิธีการงบประมาณ เพื่อให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่ดี เพื่อให้รายละเอียดในขั้นตอนการทำงานงบประมาณของท้องถิ่นในแต่ละระดับ หรือระดับเดียวกันที่มีความแตกต่างกัน สามารถแตกต่างกันได้ ครอบคลุมที่ขั้นตอนการทำงานงบประมาณที่แตกต่างทำให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่ดี

**ขั้นตอนการอนุมัติแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว และงบประมาณประจำปี** แบ่งออกเป็น 3 วาระ มีระยะเวลารวมไม่เกิน 45 วัน นับตั้งแต่วันพิจารณาครั้งแรก ดังนี้

วาระที่ 1: เป็นการพิจารณาขั้นต้นเพื่อรับหลักการแห่งร่างแผนพัฒนาฯ /ร่างข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่าย

---

<sup>41</sup> ดำเนินการเท่าที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถทำได้ หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีงบประมาณมากพอ ควรจัดให้มีการถ่ายทอดสดการพิจารณาอนุมัติแผนพัฒนาฯ และงบประมาณ ประจำปีผ่านทางโทรทัศน์ หรืออย่างน้อยทางวิทยุ เพื่อให้ประชาชนได้ร่วมรับรู้ รับฟังการพิจารณาดังกล่าว ถือเป็นการส่งเสริมการเรียนรู้ กระบวนการประชาธิปไตยวิธีหนึ่ง

1. หัวหน้าฝ่ายบริหารแถลงงบประมาณต่อสภาฯ อธิบายถึงเหตุผล และความจำเป็นในการขอตั้งงบประมาณที่เสนอ สมาชิกสภาจะอภิปรายเกี่ยวกับงบประมาณ และพิจารณาว่าจะรับหลักการหรือไม่
2. ถ้าฝ่ายนิติบัญญัติไม่เห็นด้วยกับร่างแผนพัฒนาฯ /ข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายในหลักการแล้ว
  - 2.1 ให้ฝ่ายบริหารและฝ่ายสภาแต่งตั้งคณะกรรมการร่วมพิจารณาหาข้อยุติความขัดแย้งในสาระสำคัญที่บัญญัติไว้ในร่างฯ โดยมีจำนวนฝ่ายนิติบัญญัติแต่งตั้ง 8<sup>42</sup> คน หนึ่งคนเป็นประธาน และฝ่ายบริหารแต่งตั้ง 7 คน โดยอาจแต่งตั้งบุคคลภายนอกผู้ทรงคุณวุฒิก็ได้ และรายงานผลต่อสภาฯ ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่แต่งตั้งคณะกรรมการร่วมฯ
  - 2.2 ถ้าสภาฯ ไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาของคณะกรรมการร่วม ด้วยคะแนนเสียงไม่ต่ำกว่า 3 ใน 4 ของจำนวนสมาชิกสภาทั้งหมด โดยชี้แจงเหตุผลที่ไม่เห็นด้วยให้เป็นที่ทราบโดยทั่วกัน และให้ร่างข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่าย/แผนพัฒนาฯ นั้นตกไป และให้ใช้ข้อบัญญัติงบประมาณปีก่อนหน้าไปพลางก่อน และฝ่ายบริหารพ้นจากตำแหน่ง และสรรหาฝ่ายบริหารชุดใหม่ภายใน 15 วัน
3. ถ้าฝ่ายนิติบัญญัติรับหลักการ ฝ่ายนิติบัญญัติจะแต่งตั้งคณะกรรมการวิสามัญทำหน้าที่พิจารณาร่างแผนพัฒนาฯ /ร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปี โดยเลือกจากสมาชิกสภาทั้งหมด จำนวนไม่น้อยกว่า 1 ใน 3 ของสมาชิกสภาทั้งสิ้น และคณะกรรมการวิสามัญ อาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการ หรือแต่งตั้งผู้ทรงคุณวุฒิเป็นอนุกรรมการได้ เพื่อพิจารณางบประมาณรายจ่ายแต่ละด้านกิจกรรมทางเศรษฐกิจ
4. คณะกรรมการวิสามัญ จะพิจารณาแก้ไขเปลี่ยนแปลงร่างข้อบัญญัติงบประมาณฯ ได้ด้วยตนเอง หรือพิจารณาแก้ไขตามคำขอแก้ไขของสมาชิกสภาอื่นที่มีได้เป็นคณะกรรมการฯ ก็ได้ การขอเปลี่ยนแปลงร่างข้อบัญญัติงบประมาณฯ นี้เรียกว่า “การแปรญัตติ” โดยกำหนดให้มีหลักเกณฑ์สำคัญดังนี้
  - 4.1 เมื่อที่ประชุมสภาลงมติรับหลักการแล้ว และแต่งตั้งคณะกรรมการวิสามัญ แล้ว กำหนดให้ระยะเวลาแปรญัตติไม่เกิน 15 วัน นับจากวันรับหลักการ
  - 4.2 การแปรญัตติ สามารถทำได้ตลอดเวลาในช่วงของการพิจารณาร่างข้อบัญญัติ/ร่างแผนพัฒนาฯ โดยเสนอล่วงหน้าให้แก่ประธานสภา อย่างไรก็ตามคณะกรรมการ

---

<sup>42</sup> ตัวเลขที่กำหนดในนี้เป็นตัวเลขสมมติ เพื่อยกตัวอย่างให้พิจารณา โดยเห็นว่าการกำหนดตัวเลขนี้จะเป็นเท่าใด ขึ้นกับ อปท. จะเสนอกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ วิธีการงบประมาณเองให้เหมาะสม



วิสามัญควรจะกำหนดระยะเวลาให้ชัดเจน เพื่อจะสามารถพิจารณารายการที่ขอ  
แปรรูปได้ครบถ้วน และจัดทำรายงานผลการพิจารณาได้ทันภายในเวลาที่  
กำหนด

4.3 การแปรรูปร่างข้อบัญญัติงบประมาณฯ /ร่างแผนพัฒนาฯ ให้กระทำเฉพาะการ  
ลดรายจ่าย หากมีการเสนอให้ตั้งรายจ่ายขึ้นมาใหม่ หรือเพิ่มรายจ่ายในกิจกรรมใดๆ  
จะต้องเสนอแปรรูปให้ลดรายจ่ายไปด้วย และต้องอยู่ภายในวงเงินที่ขอลด โดยมี  
สมาชิกสภาฯรับรองจำนวน 4 คน นอกจากนั้นรายจ่ายที่ขอลด หรือเปลี่ยนแปลงห้ามมิ  
ให้จัดเป็นเงินที่สภามีส่วนได้เสียแต่อย่างใด

4.4 ห้ามมิให้แปรรูปในรายการและจำนวนเงินที่มีข้อผูกพันที่ตกลงไว้แล้ว เช่นดอกเบี้ย  
และเงินส่งใช้ต้นเงินกู้ รายจ่ายที่กำหนดให้จ่ายตามกฎหมาย

5. เมื่อคณะกรรมการวิสามัญฯ พิจารณาร่างข้อบัญญัติงบประมาณฯ/ร่างแผนพัฒนาฯ แล้วเสร็จ  
ให้เสนอร่างเดิม และที่แก้ไขเพิ่มเติมพร้อมทำบันทึกต่อประธานสภา เพื่อพิจารณาในวาระต่อ  
ไป

วาระที่ 2: เป็นการประชุมเต็มสภาเพื่อพิจารณาในรายละเอียดของร่างข้อบัญญัติงบประมาณราย  
จ่าย/แผนพัฒนาฯ

6. พิจารณาเริ่มต้นด้วย ชื่อร่าง คำปรารภ แล้วพิจารณาเรียงตามลำดับมาตรา

7. อภิปราย เฉพาะส่วนถ้อยคำหรือข้อความที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมหรือตัดทอนงบประมาณ หรือที่  
ผู้แปรรูปติงสวนคำขอแปรรูป หรือที่กรรมการสวนความเห็นไว้

วาระที่ 3: เป็นการพิจารณาว่าจะผ่านให้ร่างข้อบัญญัติงบประมาณตราเป็นข้อบัญญัติหรือข้อ  
บังคับหรือไม่ โดยไม่มีการอภิปราย

8. เมื่อสภาลงมติอนุมัติผ่านร่างข้อบัญญัติฯ/ร่างแผนพัฒนาฯ แล้ว (คะแนนเสียงมากกว่า 2 ใน  
3) ให้เสนอหัวหน้าฝ่ายบริหารลงนามภายใน 7 วันนับตั้งแต่วันสภาลงมติ และให้หัวหน้า  
ฝ่ายบริหารลงนามภายใน 7 วัน และประกาศเพื่อบังคับใช้ต่อไป โดยให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่  
1 ตุลาคม ของปีงบประมาณประจำปี ส่วนแผนพัฒนาระยะยาวและข้อบัญญัติงบประมาณ  
รายจ่ายเพิ่มเติมจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ถัดจากวันประกาศ และกำหนดให้ฝ่ายบริหาร  
ประกาศให้สาธารณชนทราบโดยทั่วถึง อย่างน้อยหมู่บ้านละ 3 ฉบับ และรวมถึงการประกาศ  
ทางสื่อมวลชน หนังสือพิมพ์ วิทยุ โทรทัศน์ และให้ติดประกาศ ณ ที่ทำการองค์กรปกครองส่วน  
ท้องถิ่น สถานีราชการ ห้องสมุด โรงเรียน และจัดให้มีสำเนาข้อบัญญัติ/ข้อบังคับ แผน  
พัฒนาฯ และงบประมาณประจำปีตามที่สถานที่ราชการ ห้องสมุด โรงเรียน ฯลฯ ภายใน 15

วันนับแต่แผนพัฒนาฯ และงบประมาณรายจ่ายประจำปีประกาศ และหากมีคำร้องขอให้จัดส่งสำเนาเอกสารดังกล่าวตามการร้องขอเท่าที่จะทำได้<sup>43</sup>

### 8.3 การบริหารงบประมาณ

หมายถึงการบริหารและควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณให้เป็นไปตามแผนพัฒนาฯ และข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี ที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายนิติบัญญัติให้ใช้จ่าย เพื่อให้เกิดผลในการปฏิบัติอย่างเต็มประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล ตอบสนองวัตถุประสงค์ วิสัยทัศน์ และทิศทางการพัฒนาของท้องถิ่นตามแผนพัฒนาฯ และงบประมาณรายจ่ายที่เป็นที่ยอมรับและได้รับการอนุมัติ

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

---

<sup>43</sup> จะไม่มีการส่งข้อบัญญัติ/ข้อบังคับ แผนพัฒนาฯ ให้กับทุกครัวเรือน แต่จะส่งให้ตามการร้องขอ เนื่องจากในระดับขั้นตอนนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ได้ต้องการความคิดเห็นจากประชาชนเพื่อแก้ไข ปรับเปลี่ยนแผนพัฒนาฯ และเพื่อเป็นการประหยัดงบประมาณ

และสามารถให้บริการทางการเงินแก่หน่วยงานอื่นๆ อย่างมีมาตรฐาน ตัวอย่างหน่วยงานเหล่านี้ได้แก่ สำนัก/กองนโยบายและแผน สำนัก/กองคลัง สำนัก/กองงบประมาณทำหน้าที่อนุมัติเงินประจำงวด สำนัก/กองตรวจสอบภายในทำหน้าที่ตรวจสอบการบัญชีและการเงิน ฯ นอกจากนี้ฝ่ายบริหารอาจจะต้องกำหนดระเบียบ ข้อบังคับและคำสั่ง เพื่อให้เจ้าหน้าที่ทุกคนรวมทั้งหน่วยงานเจ้าของงบประมาณต้องปฏิบัติตามเพื่อการบริหารและจัดการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ

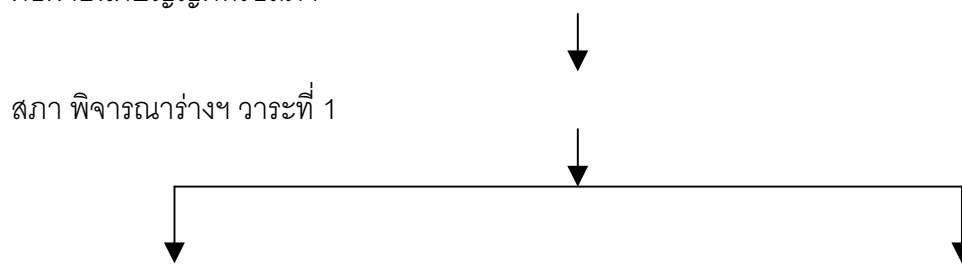
การบริหารงบประมาณมีรายละเอียดตามขั้นตอน ดังนี้

- (1) การจัดเก็บรายได้<sup>44</sup> และการเบิกจ่ายเงินงบประมาณให้เต็มประสิทธิภาพ และสอดคล้องตามแผนที่วางไว้
- (2) การโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณ

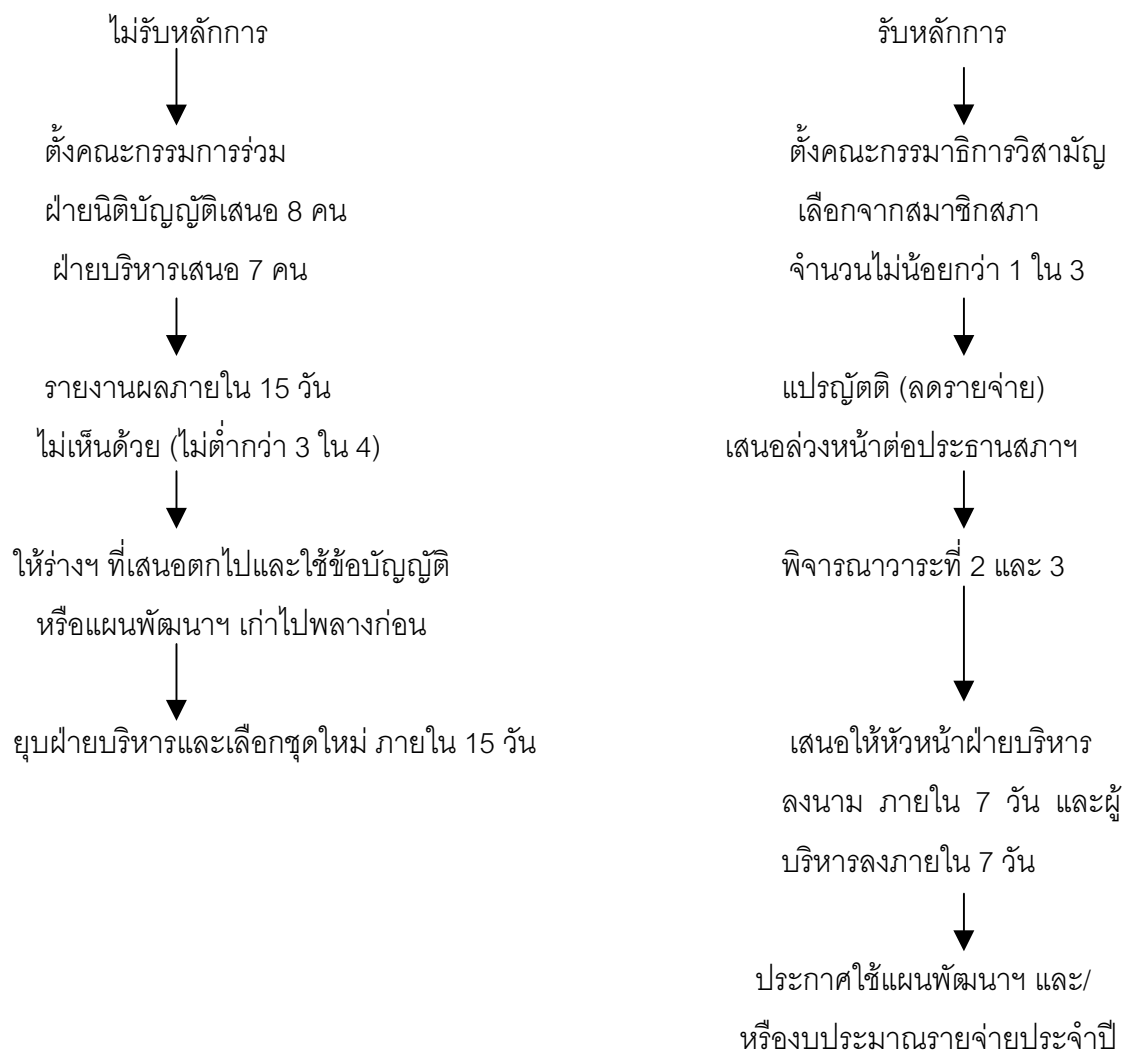
ในที่นี้จะอธิบายถึงขั้นตอนการเบิกเงินประจำงวด การอนุมัติเงินประจำงวด การโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณ เป็นสำคัญ เมื่อหน่วยงานได้เบิกและใช้จ่ายเงินไปแล้ว จำเป็นจะต้องมีการวางระบบการควบคุมภายในเพื่อให้แน่ใจได้ว่าการใช้จ่ายเงินอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดประสิทธิผล ซึ่งระบบการควบคุมภายในจะได้อธิบายในบทต่อไป นอกจากนี้ยังรวมถึงการตรวจสอบ ทั้งการตรวจสอบภายในและตรวจสอบภายนอก (อธิบายในบทสุดท้าย) เพื่อตรวจสอบให้แน่ใจได้ว่า มีการใช้จ่ายเงินเพื่อการดำเนินกิจกรรมตามที่ได้ของงบประมาณไว้ และก่อให้เกิดผลงานตามที่วางแผน มีการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดประสิทธิผลสูงสุด การดำเนินงานรวดเร็ว มีคุณภาพ ภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยการตรวจสอบจะพิจารณาด้วยการเปรียบเทียบกับดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้น

#### แผนภาพที่ 10: แผนภูมิขั้นตอนเกี่ยวกับการอนุมัติงบประมาณ/แผนพัฒนาฯ

หัวหน้าฝ่ายบริหารเสนอร่างแผนพัฒนาฯ/ร่างข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี  
ต่อฝ่ายนิติบัญญัติหรือสภา



<sup>44</sup> การจัดเก็บรายได้โดยปกติดำเนินงานโดยหน่วยงานคลัง รายละเอียดขั้นตอนการจัดเก็บรายได้จะอธิบายในรายงานของโครงการที่ 2 เรื่อง รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น



จริงและที่กำหนดไว้ในแผนพัฒนาฯ และงบประมาณเป็นหลัก และเน้นที่การพิจารณาผลงานเป็นสำคัญ ในระหว่างปีงบประมาณ และเมื่อสิ้นปีงบประมาณ

เมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการครบปีงบประมาณ ให้แต่ละหน่วยงานทำรายงานสรุปผลการดำเนินงานของตน เช่น หน่วยงานงบประมาณทำรายงานสรุปผลการบริหารงบประมาณ หน่วยงานคลังจัดทำรายงานทางการเงิน การพัสดุ เป็นต้น เพื่อให้หน่วยงานงบประมาณ หน่วยงานวางแผน และหน่วยงานคลัง (อาจตั้งเป็นคณะกรรมการ) รวบรวมเพื่อใช้ในการจัดทำ “รายงานประจำปี” (Annual Report) ซึ่งประกอบด้วยรายงานผลการดำเนินการ รายงานงบการ

เงิน การบริหารหนี้ การลงทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นจริง โดยเปรียบเทียบกับที่แสดงในงบประมาณประจำปี และรอการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบภายนอก เพื่อรับรองความถูกต้องของรายงานต่างๆ โดยเฉพาะงบการเงิน และบัญชี<sup>45</sup> โดยกำหนดให้ต้องได้รับการตรวจสอบนี้ภายในระยะเวลา 120 วัน หลังจากสิ้นปีงบประมาณ และเมื่อรายงานประจำปีได้รับการตรวจสอบและรับรองแล้ว ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศ เผยแพร่รายงานดังกล่าวให้เป็นที่ทราบโดยทั่วไป ภายในระยะเวลา 120 วัน ได้แก่ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ รัฐบาล และให้จัดส่งรายงานประจำปีให้แก่หมู่บ้านในพื้นที่อย่างน้อยหมู่บ้านละ 3 ฉบับ เพื่อเผยแพร่แก่ประชาชนในท้องถิ่นให้ทราบโดยทั่วกัน

ในระหว่างปีงบประมาณ ฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งมีหน้าที่ดูแล ตรวจสอบ และติดตามการทำงานของฝ่ายบริหารและส่วนราชการให้บริหารงบประมาณอย่างมีประสิทธิภาพสามารถตั้งกระทู้ถามปัญหาในการทำงานของฝ่ายบริหารได้ ตลอดจนสามารถเข้าชื่อร่วมกันเพื่อขออภิปรายไม่ไว้วางใจฝ่ายบริหารทั้งคณะหรือรายบุคคลได้

นอกจากนี้ เพื่อให้การบริหารงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความโปร่งใส มีประสิทธิภาพ มีประชาชนให้ความร่วมมือ และมีส่วนร่วม ควรกำหนดให้มีการประชาสัมพันธ์ การแถลงรายงานผลงานกิจกรรมที่หน่วยงานได้ปฏิบัติไปแล้ว แก่หัวหน้าหน่วยงาน ผู้บริหาร และสาธารณชนทั่วไป เป็นระยะๆ เช่น ตามระยะเวลาที่แผนงานหรือโครงการดำเนินเสร็จ หรือเวลาเสร็จงวดงานเพื่อเบิกประจำงวด เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้รับทราบ สามารถติดตามและประเมินผลการบริหารงบประมาณ การปฏิบัติงานต่างๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ ว่าเป็นไปตามงบประมาณที่ได้รับอนุมัติหรือไม่ มีผลสืบหน้าไปประการใดบ้าง คำนวณการลงทุนหรือไม่ มีปัญหา/อุปสรรคอย่างไร บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้หรือไม่ และจะได้แก้ไขปรับปรุงการปฏิบัติงานให้เหมาะสม และพิจารณาเงินประจำงวดในงวดต่อไป อีกทั้งจะได้ใช้รายงานผลงานนั้นมาวิเคราะห์

---

<sup>45</sup> การตรวจสอบเป็นกระบวนการหนึ่งที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจัดให้มีขึ้น เพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินการขององค์กร เพื่อให้เกิดการพัฒนาต่อไป ทั้งนี้ผู้วิญญูเสนอให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรจัดให้มีการตรวจสอบจากหน่วยตรวจสอบภายใน เพื่อผู้บริหารท้องถิ่นจะได้ทราบผลการดำเนินงาน และปรับปรุงงานขององค์กรเอง และจัดให้มีการตรวจสอบจากหน่วยงานภายนอกด้วย เพื่อรับรองความถูกต้องของการดำเนินงานขององค์กร โดยอาจเป็นการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบบัญชีอิสระ หรือหน่วยงานเอกชนหรือสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) หรือหน่วยงานที่ได้มีการรับรองว่าเป็นผู้ตรวจสอบที่ได้รับรองมาตรฐานจาก สตง. หรือองค์กรอิสระที่กำกับ และควบคุมมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งอาจจัดตั้งโดยรัฐบาล สำหรับการตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของสตง.มิใช่เป็นการตรวจสอบเพื่อรายงานรัฐบาลกลาง แต่เป็นการตรวจสอบเพื่อรายงานแก่ฝ่ายนิติบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และสาธารณชน

ประเมินผล และปรับใช้ในการตั้งงบประมาณในปีต่อไปด้วย หน่วยงานที่ทำหน้าที่ทำรายงานเป็นระยะๆ นี้ได้แก่ สำนัก/กอง/ส่วนแผนและงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ณ เวลาใดๆ สิ้นปีงบประมาณหรือสิ้นแผนพัฒนาฯ เมื่ออปท. ดำเนินการตามงบประมาณรายจ่ายเสร็จสิ้นแล้ว หรือแผนพัฒนาท้องถิ่นเสร็จสิ้นแล้ว ให้อปท. ต้องประกาศสรุปผลการดำเนินงาน โดยเปรียบเทียบกับแผนฯ ที่วางไว้ พร้อมอธิบายเหตุผลแก่สาธารณชนทราบ

จะเห็นได้ว่า วิธีการงบประมาณที่เสนอออกแบบให้อปท. ดึงประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในวิธีการงบประมาณ 2 จุด และจำเป็นที่อปท. ต้องดำเนินการคือ จุดเริ่มต้น ในการทำแผน และจุดสุดท้ายในการดำเนินการตามแผนเสร็จสิ้น จุดอื่นๆ ระหว่างการดำเนินงาน (เช่น แจ้งให้ประชาชนทราบถึงร่างแผนหรืองบประมาณ ก่อนเสนอสภาฯ จัดประชาพิจารณ์ก่อนการดำเนินการอีกครั้ง ให้ประชาชนเข้าร่วมประชุมสัมมนา แลกผลงานทุกๆ 3- 6 เดือนนอกเหนือไปจากทุกๆ สิ้นปีงบประมาณ ฯลฯ) หากอปท. พร้อม และสามารถทำได้ ให้ดำเนินการตามความเหมาะสม เพราะยิ่งอปท. ประสานและดึงประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการทำงานมากขึ้นเท่าใด ก็จะทำให้การทำงานตอบสนองความต้องการของประชาชนมากขึ้นเท่านั้น

## **ขั้นตอนการบริหารงบประมาณ**

### **การเบิกเงินงบประมาณเพื่อใช้จ่ายดำเนินการ**

1. เมื่อหน่วยงานทราบวงเงินงบประมาณที่ได้รับอนุมัติตามข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่าย การจะใช้จ่ายเงินงบประมาณจะกำหนดตามแผนงาน/โครงการ/งาน/กิจกรรมต่างๆ ที่ได้จัดทำขอไว้ เมื่อถึงเวลาดำเนินการต้องการใช้เงินเพื่อดำเนินการ ให้จัดทำคำขออนุมัติเงินประจำงวด แยกเป็น แต่ละงานและโครงการ (ระยะเวลางวดๆ ละ 4 เดือน โดยปีมี 3 งวด<sup>46</sup>) ตามแบบที่กำหนด พร้อมแนบรายละเอียดโครงการ แผนปฏิบัติงาน หากเป็นการเริ่มต้นโครงการใหม่

---

<sup>46</sup> ในแต่ละปีงบประมาณปัจจุบันทั้งของรัฐบาลกลางและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนดให้ปีหนึ่งมีเงินประจำงวด 3 งวด แต่ละงวดมีระยะเวลา 4 เดือน งวดที่หนึ่ง คือ ตุลาคม – มกราคมปีถัดไป งวดที่ 2 คือ กุมภาพันธ์ – พฤษภาคม และงวดที่ 3 คือ มิถุนายน – กันยายน อย่างไรก็ตามในช่วงไม่นานมานี้ รัฐบาลมีปัญหาคารอนอนุมัติเบิกจ่ายเงินประจำงวดช้ากว่ากำหนด ทำให้ไม่สามารถดำเนินการตามนโยบายที่วางไว้ได้ทันทั่วทั้งปี ในทางปฏิบัติจึงทำให้เกิดการเบิกเงินงบประมาณไม่เป็นงวด เช่นเดิม แต่ตามที่มีการขอเบิก และมีเงินให้เบิก ซึ่งในกรณีนี้ทำให้เกิดปัญหาการบริหารเงินคงคลังเป็นอย่างมาก ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การที่จะยกเลิกการเบิกเงินงบประมาณเป็นงวดๆ ทำได้หาก อปท. สามารถประมาณการเบิกเงินงบประมาณได้สอดคล้องรายได้ที่นำส่ง และมีการกำหนดตารางเวลาไว้อย่างชัดเจน แต่หากยังไม่พร้อม ยังเห็นควรว่าคงให้มีการเบิกเงินเป็นงวดๆ ต่อไป และไม่จำเป็นที่จะต้องเป็น 3 งวดแบบรัฐบาล ยกเว้นว่า อปท. ต้องพึ่งเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นจำนวนมาก

ต้องรายงานผลความคืบหน้าของงานหรือโครงการหากเป็นงานหรือโครงการต่อเนื่องจากงวดก่อนหน้า ส่งให้หน่วยงานงบประมาณพิจารณาและเสนอขออนุมัติก่อนวันเริ่มต้นของระยะงวดไม่น้อยกว่า 10 วัน เนื่องจากรายละเอียดของงานและโครงการได้ระบุชัดเจนในงบประมาณอยู่แล้ว การพิจารณาอนุมัติเงินประจำงวดจึงพิจารณาได้อย่างรวดเร็ว การกำหนดให้มีการเบิกจ่ายเงินประจำงวดคงอยู่ก็เพื่อสร้างความสมดุลระหว่างรายได้และรายจ่าย เป็นระยะๆ อีกทั้งเป็นการตรวจสอบการดำเนินงานกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยงานตามงบประมาณว่ายังคงเป็นไปตามที่กำหนดหรือไม่ เป็นระยะๆ

2. เมื่อหน่วยงานงบประมาณอนุมัติเงินประจำงวด ให้แจ้งหน่วยงานและหน่วยงานคลัง โดยหน่วยงานสามารถก่อนนี้หรือเบิกจ่ายได้ภายในวงเงินที่อนุมัติ ที่หน่วยงานคลัง และหน่วยงานคลังจะควบคุมการเบิกจ่ายเงินตามรายการ และกรอบวงเงินที่อนุมัติ
3. กรณีค่าใช้จ่ายใดๆ ที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกเดือน เช่น เงินเดือน ค่าตอบแทน ค่าใช้จ่ายสาธารณูปโภค ค่าเดินทาง ค่าวัสดุครุภัณฑ์ ฯลฯ ซึ่งจะกำหนดในงบประมาณอย่างชัดเจนแล้ว รวมถึงค่าใช้จ่ายที่ใช้ร่วมกันทั้งองค์กร เรียกว่า “งบกลาง”<sup>47</sup> (หน่วยงานงบประมาณเป็นเจ้าของงบกลาง) ให้หน่วยงานงบประมาณยื่นแจ้งให้หน่วยงานคลังโดยตรง เบิกจ่ายชำระหนี้ค่าใช้จ่ายประจำและงบกลางได้โดยไม่ต้องขออนุมัติเงินประจำงวดอีกภายในวงเงินกำหนดและปฏิบัติตามแผนปฏิบัติที่กำหนดในงบประมาณรายจ่ายประจำปี

#### ข้อพึงปฏิบัติในการเสนอขอเงินประจำงวด

1. ให้ยื่นก่อนวันเริ่มต้นงวดไม่น้อยกว่า 10 วัน
2. เงินประจำงวดใดเบิกจ่ายไม่หมด ภายในงวดให้นำส่วนที่เหลือไปสมทบกับเงินประจำงวดสำหรับถัดไป ยกเว้นหมดโครงการหรืองานให้ส่งคืน
3. เงินประจำงวดที่อนุมัติให้สำหรับงาน หรือโครงการใด ตามที่ระบุไว้ในงบประมาณรายจ่ายให้ใช้จ่ายตามนั้น จะนำไปใช้สำหรับงานหรือโครงการอื่นมิได้

---

<sup>47</sup> งบกลาง หมายถึงงบประมาณรายจ่ายที่ตั้งไว้เป็นรายจ่ายของส่วนกลาง มิได้กำหนดให้เป็นของหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งโดยเฉพาะ เช่น เงินสำรองจ่ายทั่วไป กรณีฉุกเฉินหรือจำเป็น เช่นบรรเทาปัญหาน้ำท่วม เป็นต้น เงินช่วยเหลือข้าราชการและลูกจ้าง เช่น ค่าเล่าเรียนบุตร ค่ารักษาพยาบาล เงินบำเหน็จลูกจ้าง เงินค่าสาธารณูปโภคและบำรุงรักษาอุปกรณ์ และยานพาหนะส่วนกลาง เป็นต้น โดยให้หน่วยงานงบประมาณเป็นผู้ยื่นขอเบิกเงินประจำงวดต่อหน่วยงานคลังโดยตรง ตามวงเงินและตามแผนงานที่กำหนดในงบประมาณฯ

## แผนภาพที่ 11: แผนภูมิขั้นตอนการเบิกเงินงบประมาณเพื่อใช้จ่ายดำเนินการ

หน่วยงานต่างๆ จัดทำคำขออนุมัติเงินประจำงวดต่อหน่วยงานงบประมาณ พร้อมแนบรายละเอียดแผนงาน โครงการ เพิ่มเติม ตามกำหนด (ถ้ามี) ก่อนวันเริ่มต้นระยะงวดไม่น้อยกว่า 10 วัน



หน่วยงานงบประมาณพิจารณาอนุมัติคำขออนุมัติเงินประจำงวดโดยดู  
จากงบประมาณรายจ่ายประจำปีเป็นสำคัญ



แจ้งหน่วยงานคลังให้ทำการเบิกจ่ายให้หน่วยงานต่างๆ ตามใบอนุมัติเงินประจำงวด

### แผนภูมิการบริหารงบประมาณ

งบที่ได้รับ



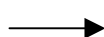
วงเงินที่อนุมัติประจำงวด



ก่อนนี้ผูกพัน



จ่ายจริง



ถ้าเหลือนำส่งคืนไปรวม  
กับงบที่ได้รับใหม่

### การโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย

การโอนและแก้ไขงบประมาณในระหว่างปีงบประมาณเป็นเหตุการณ์ที่มักเกิดขึ้นเป็นปกติ กล่าวคือ เกิดขึ้นเมื่อสถานการณ์ทางสังคมและเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป ทำให้การดำเนินการตามแผนงบประมาณที่ฝ่ายบริหารเคยได้รับอนุมัติไว้ไม่เหมาะสม จำเป็นต้องโอนหรือเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่ายที่ได้รับให้สอดคล้องกับแผนปฏิบัติงาน หรือสถานการณ์ใหม่ ให้หน่วยงานที่มีความจำเป็นดังกล่าว จัดทำใบขออนุมัติโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย พร้อมแสดงเหตุผลและความจำเป็น ตามแบบฟอร์มที่กำหนด ส่งให้หน่วยงานงบประมาณพิจารณาเสนออนุมัติ

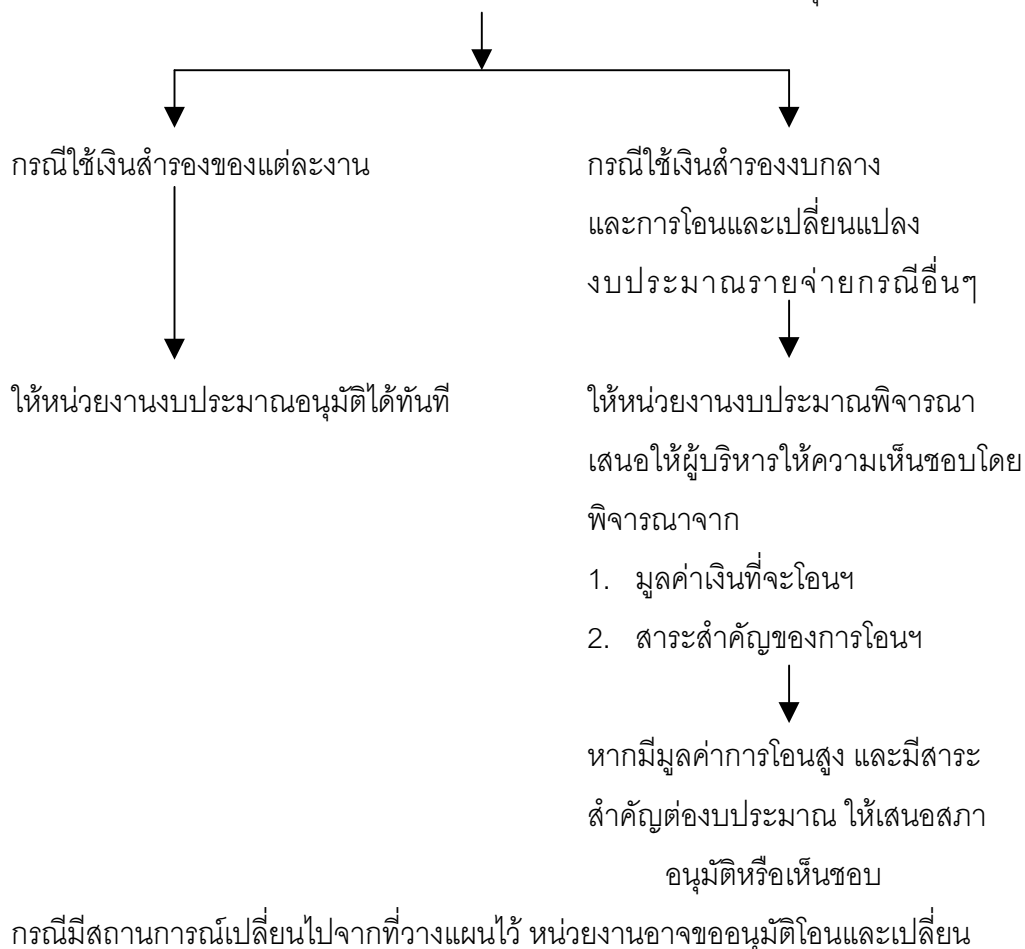


กรณีที่หน่วยงานตั้งงบประมาณไว้แล้วแต่ไม่พอจ่าย หรือจำเป็นต้องจ่ายนอกเหนือจากงบประมาณที่ตั้งไว้ ให้ขออนุมัติใช้เงินสำรอง (Contingency) ของแต่ละงานได้พร้อมชี้แจงเหตุผลและความจำเป็นกับหน่วยงานงบประมาณ ให้หน่วยงานงบประมาณพิจารณาและอนุมัติได้ทันที และไม่ถือว่าเป็นการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณ

ในกรณีที่เงินสำรองดังกล่าวไม่เพียงพอ หน่วยงานจำเป็นต้องขออนุมัติใช้เงินสำรองจ่ายทั่วไปโดยโอนจากงบกลางเพิ่มเติม ให้ทำตามขั้นตอนการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณโดยปกติ หนึ่งจะเห็นว่าระบบงานที่เสนอ การขออนุมัติใช้เงินสำรองของแต่ละงานจะกำหนดไว้ในงบประมาณจะได้รับการพิจารณารวดเร็วกว่าการขออนุมัติใช้เงินจากงบกลางนอกเหนือจากเงินสำรอง เนื่องจากถือว่ามีการใช้เงินเกินกว่าที่วางแผนไว้อย่างปกติ แต่ในส่วนที่ขอโอนจากงบกลาง ถือว่ามีการใช้เงินเกินกว่าที่วางแผนไว้ผิดปกติ

#### แผนภาพที่ 12: แผนภูมิขั้นตอนการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณ

หน่วยงานจัดทำใบขออนุมัติโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย พร้อมแสดงเหตุผลและความจำเป็นตามแบบฟอร์มที่กำหนด ต่อหน่วยงานงบประมาณพิจารณาอนุมัติ



แปลงงบประมาณรายจ่าย โดยยื่นขออนุมัติตามแบบที่กำหนด ทั้งนี้จะต้องไม่กระทบต่อผลการดำเนินงานของโครงการหรืองานอื่นที่โอนเงินงบประมาณมา ไม่เกิดมีหนี้สินค้างชำระ และต้องชี้แจงเหตุผลและความจำเป็นในการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย แสดงให้เห็นว่าการโอนทำให้เงินหมวดใดเปลี่ยนแปลงในรายละเอียด การโอนรายจ่ายดังกล่าวได้รับอนุมัติเงินประจำงวดแล้วหรือไม่<sup>48</sup>

การโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย อาจกระทำได้หลายกรณี ดังนี้

1. การโอนเงินงบประมาณรายจ่ายระหว่างงานหรือโครงการของหน่วยงานเดียวกัน หรือระหว่างหน่วยงาน
2. การโอนเงินงบประมาณรายจ่ายระหว่างงบกลาง กับงานหรือโครงการของหน่วยงาน
3. การโอนเงินงบประมาณรายจ่ายระหว่างรายการในงบกลาง
4. การเปลี่ยนแปลงรายการ วัตถุประสงค์ รายละเอียดเนื้องาน จำนวนเงิน ฯลฯ ในโครงการหรืองานใดงานหนึ่ง

ผู้วิจัยเสนอให้ฝ่ายบริหารควรมีอำนาจอนุมัติให้เกิดการโอนงบประมาณจากหมวดหนึ่งไปยังอีกหมวดหนึ่ง หรือให้มีการเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่าย หรือเพิ่มเติม/ลดทอนตัวเงินงบประมาณรายจ่ายได้ตามที่เห็นสมควร และผู้บริหารสามารถมอบอำนาจให้แก่ปลัด หรือหัวหน้างานหน่วยต่างๆ ได้ตามเห็นสมควร เพราะฝ่ายบริหารเป็นผู้ที่ใกล้ชิดสถานการณ์การเงินการคลังของท้องถิ่น และมีหน้าที่โดยตรงที่ต้องบริหารงานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และเพื่อให้การบริหารและจัดการงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นคล่องตัว มีประสิทธิภาพ และทันเหตุการณ์ อย่างไรก็ตามอำนาจการพิจารณาการโอนและแก้ไขงบประมาณของฝ่ายบริหารควรกำหนดให้อยู่ภายในขอบเขตที่เหมาะสมระดับหนึ่ง และจะต้องสามารถตรวจสอบได้ เพื่อมิให้เกิดการรั่วไหลในการใช้จ่ายเงินงบประมาณ และมีให้การดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเปี่ยม หรือแตกต่างไปจากแผนงบประมาณที่ฝ่ายบริหาร ประชาชน และฝ่ายนิติบัญญัติได้พิจารณาอย่างถี่ถ้วน ตั้งแต่ขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณ จนกระทั่งอนุมัติงบประมาณไปแล้ว โดยไม่มีเหตุผลและได้รับการรับรองในระดับเดียวกัน

---

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

ขอบเขตอำนาจในการอนุมัติการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณ เสนอให้พิจารณาจาก 2 เกณฑ์ประกอบกัน ได้แก่

## 1. มูลค่าเงินที่จะโอน และแก้ไขงบประมาณ

หากมูลค่าเงินที่โอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณไม่เกินกว่าร้อยละ 5<sup>49</sup> ของมูลค่าเงินในหมวดงบประมาณที่ต้องการโอนและแก้ไข และต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของวงเงินงบประมาณรายจ่ายทั้งสิ้น ให้เป็นอำนาจของฝ่ายบริหารที่จะอนุมัติการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่ายได้โดยไม่ต้องผ่านฝ่ายนิติบัญญัติ เพื่อความคล่องตัวในการบริหารงาน และก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

หากมูลค่าเงินที่โอนและแก้ไขงบประมาณเกินกว่าร้อยละ 5 ของมูลค่าเงินในหมวดงบประมาณที่ต้องการโอนหรือแก้ไข หรือเกินกว่าร้อยละ 10 ของวงเงินงบประมาณรายจ่ายทั้งสิ้น ให้ต้องขอความเห็นชอบจากสภา หรือขออนุมัติฝ่ายสภา โดยการพิจารณานั้นให้ดำเนินการเช่นเดียวกับกระบวนการขออนุมัติงบประมาณประจำปี ในกรณีการโอนงบประมาณรายจ่ายมีผลทำให้ต้องผูกพันงบประมาณปีต่อไป และมีได้มีกำหนดไว้ในแผนพัฒนาฯ ให้การโอนนั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบจากสภาฯ

หากเป็นการจัดทำงบประมาณเพิ่มเติม ให้ทำกระบวนการเดียวกันกับการจัดเตรียมงบประมาณ และการอนุมัติงบประมาณเช่นเดียวกับงบประมาณประจำปี

## 2. สาระสำคัญของการโอนและแก้ไขงบประมาณ

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

---

<sup>49</sup> การกำหนดร้อยละของอำนาจการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณนี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถพิจารณากำหนดได้เอง ให้พิจารณาร่วมกับฝ่ายนิติบัญญัติ โดยอาจกำหนดเป็นข้อบังคับ หรือระเบียบวิธีการงบประมาณ แต่ไม่ควรเกินกว่าร้อยละ 20

หากการโอนและแก้ไขงบประมาณไม่เป็นสาระสำคัญ และจำนวนเงินไม่เกินกว่าร้อยละ 5 ของมูลค่าเงินในหมวดงบประมาณที่ต้องการโอนหรือแก้ไข หรือต่ำกว่าร้อยละ 10 ของวงเงินงบประมาณรายจ่ายทั้งสิ้น ให้เป็นอำนาจของฝ่ายบริหารที่จะอนุมัติการโอนและแก้ไขได้โดยไม่ต้องผ่านฝ่ายนิติบัญญัติได้

การโอน และแก้ไขงบประมาณใดๆ เมื่อได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจแล้ว ให้ประกาศโดยเปิดเผยให้ประชาชนทราบ ผ่านการตีพิมพ์ตามที่สาธารณะ และผ่านทางสื่อต่างๆ ภายใน 15 วัน หลังจากวันอนุมัติ

## 9. บทสรุป

วิธีการงบประมาณเป็นกระบวนการที่กำหนดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งงบประมาณที่ดี และงบประมาณที่ดีจะเป็นกรอบการดำเนินการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อการพัฒนาอย่างมีประสิทธิภาพ การกำหนดวิธีการงบประมาณจึงมีความสำคัญมากในการพัฒนาท้องถิ่น ผู้วิจัยได้ศึกษา และออกแบบ วิธีการงบประมาณท้องถิ่นใหม่ให้อปท. สามารถออกแบบวิธีการงบประมาณของตนเองได้ ภายใต้กรอบที่รัฐบาลกำหนดเพื่อให้การทำงานของอปท. มีความคล่องตัว รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพขึ้น ในขณะเดียวกันเปิดโอกาสให้ประชาชน (รวมถึงฝ่ายนิติบัญญัติ) ที่สนใจเข้ามามีส่วนร่วมรับรู้ ร่วมจัดทำ รวมถึงร่วมตรวจสอบในวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นตั้งแต่ต้นจนจบมากขึ้น นำไปสู่การจัดทำ พิจารณา และบริหารงบประมาณที่โปร่งใสมากขึ้น นอกจากนี้ยังได้ปรับวิธีการงบประมาณให้หันมาเน้นการพัฒนาระยะยาว การวางแผนระยะยาว และการคำนึงถึงคุณค่าของการใช้ทรัพยากรมากขึ้นด้วย อย่างไรก็ตาม ลำดับขั้นของการพัฒนาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่ง แต่ละระดับไม่เท่ากัน การจะนำวิธีการงบประมาณที่นำเสนอนี้ไปปฏิบัติได้นั้น จำเป็นต้องมีการออกแบบให้เป็นรูปธรรม และจัดการฝึกอบรมให้เข้าใจและสามารถนำไปปฏิบัติได้

## **บทที่ 5**

### **ระบบการควบคุมการใช้จ่าย (Expenditure Control System)**

#### **1. แนวคิดการจัดระบบการควบคุมการใช้จ่าย**

ระบบการควบคุมการใช้จ่ายเป็นระบบที่มีความสำคัญทั้งภาครัฐและภาคเอกชนในการใช้จ่ายเงินขององค์กร ให้เป็นไปตามงบประมาณที่กำหนดด้วยความโปร่งใส ประหยัดและใช้ประโยชน์ในทรัพยากรอย่างคุ้มค่า ด้วยการกำหนดงานที่เกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายให้สอดคล้องกันภายในองค์กร ตามขนาดและลักษณะงานขององค์กรนั้น ๆ และแต่ละงานจะต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน<sup>1</sup> เพราะระบบการควบคุมภายใน เป็นปัจจัยสำคัญที่อยู่เบื้องหลังความสำเร็จของทุกหน่วยงานภายในองค์กร ผู้บริหารในฐานะผู้นำต้องให้ความสนใจและรับผิดชอบในการกำหนดและติดตามมาตรการและกลไกต่างๆ ของระบบการควบคุมภายในให้ได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ โดยปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมการใช้จ่ายประกอบด้วย การควบคุมงบประมาณ การบริหารพัสดุ การบริหารบุคคล การบริหารการเงิน ระบบบัญชี ซึ่งงานดังกล่าวเป็นการดำเนินงานเพื่อให้สามารถใช้จ่ายเงินได้ตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร และเพื่อเป็นการแสดงให้เห็นถึงความโปร่งใส ประหยัด และคุ้มค่าในการใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร จึงต้องมีการตรวจสอบการใช้จ่าย โดยผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายนอก และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับองค์กร ซึ่งจะมีวิธีการตรวจสอบแตกต่างกันไปตามความรับผิดชอบของแต่ละประเภท เมื่อ

---

<sup>1</sup> ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง มาตรการต่างๆ ที่หน่วยงานจัดให้มีขึ้น เพื่อประโยชน์ด้านการนำทรัพยากรที่หน่วยงานมีอยู่มาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดเพื่อให้สามารถดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ขององค์กร มาตรการเหล่านี้ครอบคลุมถึงมาตรการที่อาจดูเสมือนมาตรการเล็กๆ น้อยๆ ที่ปฏิบัติตามได้ไม่ยาก แต่ผลของการปฏิบัติจะช่วยให้ป้องกัน หรือลดโอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดอันอาจนำความเสียหายอย่างหนึ่งอย่างใดมาสู่หน่วยงานได้อย่างมาก เพราะระบบการควบคุมภายในช่วยสกัดกั้นความสูญเปล่าที่จะเกิดขึ้นในหน่วยงาน ที่มีโอกาสเกิดขึ้นได้ในทุกระบวนการและในทุกขั้นตอนของการดำเนินงาน อย่างไรก็ตาม การควบคุมภายในหากนำมาใช้ไม่ถูกต้อง เช่น เข้มงวดหรือเคร่งครัดเกินสมควรก็อาจทำให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างตึงเครียด ลำบาก ไม่คล่องตัว ผู้บริหารจะต้องจัดให้เกิดความสมดุลระหว่างความคล่องตัวในการปฏิบัติงานกับระดับการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ต้องมีวิธีการและมาตรฐานที่เหมาะสมกับหน่วยงาน โดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่าง ความเสี่ยง การควบคุม และการตรวจสอบ รวมถึงองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในที่ดี คือ สิ่งแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลข่าวสารและการสื่อสารในหน่วยงานและการติดตามผล จึงจะสามารถเอื้อให้เกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในขององค์กรได้

รัฐบาลต้องการกระจายอำนาจทางการคลังสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อให้ท้องถิ่นได้รับประโยชน์สูงสุดตามที่ต้องการและเหมาะสม รัฐบาลควรกำหนดให้มีการจัดทำระบบการควบคุมการใช้จ่ายที่สามารถปฏิบัติได้อย่างเหมาะสมกับขนาดขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในบทนี้จะศึกษากระบวนการควบคุมการใช้จ่ายในทางทฤษฎี และในทางปฏิบัติ ที่เกี่ยวกับ การควบคุมงบประมาณ การบริหารพัสดุ การบริหารบุคคล การบริหารการเงิน และระบบบัญชี พร้อมกับการนำเสนอตัวอย่างเต็มรูปแบบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สำหรับการตรวจสอบการใช้จ่ายจะนำเสนอรายละเอียดในบทที่ 6

## 2. ความหมายของการควบคุมการใช้จ่าย (Expenditure Control)

การควบคุมการใช้จ่าย เป็นการกำกับดูแลการใช้จ่ายเงินขององค์กรให้โปร่งใส คู่กันค่ากับการลงทุน เพื่อให้เกิดการใช้จ่ายด้วยความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล เกี่ยวกับ

1. ความเชื่อถือได้ และ ความมีคุณภาพสมบูรณ์ของข้อมูลสนเทศ

การปฏิบัติตาม นโยบาย แผนงาน วิธีการ กฎหมาย และระเบียบข้อบังคับ

การป้องกันระวักรักษาทรัพย์สิน

การใช้ทรัพยากรอย่างประหยัด มีประสิทธิภาพ และบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายของการดำเนินงาน หรือ แผนงานที่กำหนดไว้

การควบคุมการใช้จ่ายให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวต้องจัดระบบงานที่เกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายให้สอดคล้องและเหมาะสมกับองค์กร และจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี<sup>2</sup> ในงานนั้นๆ ด้วย ระบบการควบคุมการใช้จ่ายประกอบด้วย

1. การควบคุมงบประมาณ (Budgeting Control )

2. การบริหารพัสดุ (Properties and Supplies Management )

3. การบริหารบุคคล (Personnel Management )

---

<sup>2</sup> การควบคุมภายในที่ดี ประกอบด้วย กระบวนการ แผนการจัดองค์กร ระบบงาน และ วิธีการ ซึ่งมีอยู่ภายในองค์กร

กระบวนการ (process) หมายถึง ลำดับขั้นตอนในการปฏิบัติงานอย่างใดอย่างหนึ่ง

แผนการจัดองค์กร (plan of organization) หมายถึง การจัดแบ่งหน่วยงาน ภารกิจ หรือหน้าที่ของผู้ปฏิบัติ เพื่อให้เกิดความชำนาญเฉพาะด้าน และหรือ เพื่อให้เกิดการสอบย้อนภายใน (internal check)

ระบบงาน (system) หมายถึง ส่วนประกอบหลายอย่าง ซึ่งอาจรวมถึง คน เครื่องมือ อุปกรณ์ วิธีการ หรือ สิ่งอื่นที่มีความสัมพันธ์อย่างเหมาะสมระหว่างส่วนประกอบเหล่านั้น เพื่อมุ่งให้การปฏิบัติงานอย่างใดอย่างหนึ่งสำเร็จลงตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด

วิธีการ (procedures) หมายถึง แนวทางที่กำหนดไว้สำหรับใช้ปฏิบัติภารกิจการทำงานอย่างใดอย่างหนึ่ง

4. การบริหารการเงิน (Financing Management )

5. ระบบบัญชี (Accounting System)

6. การตรวจสอบ (Auditing )

ซึ่งมีความสำคัญต่อฝ่ายบริหาร ดังนี้

1. ด้านงบประมาณ ฝ่ายบริหารสามารถติดตามเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับงบประมาณจากการวิเคราะห์สาเหตุของข้อขัดข้องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นอันมีผลให้การดำเนินงานไม่เป็นไปตามแผน และสามารถแก้ไขแผนงานของหน่วยงานต่างๆ ให้สอดคล้องและประหยัดเวลาในการบริหารด้วยการให้ความสนใจกับรายการที่ควรได้รับการพิจารณาเป็นพิเศษ (exceptions) เป็นการบริหารแบบ Management by exception

2. ด้านพัสดุ ฝ่ายบริหารสามารถทราบรายการพัสดुकงเหลือที่ถูกต้องตรงกันกับงบการเงินซึ่งเชื่อได้ว่าการปฏิบัติต้องเป็นไปตามระเบียบว่าด้วยการพัสดุรวมถึงการเบิก - จ่ายพัสดุที่ถูกต้อง

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

4. ด้านการเงิน ฝ่ายบริหารสามารถวางแผนการรับ - จ่ายเงินให้เหมาะสมกับหน่วยงานขององค์กร อย่างทันเวลาและมีต้นทุนต่ำ สามารถจัดหาเงินได้จากแหล่งที่ประหยัดที่สุดโดยมีวัตถุประสงค์ให้เกิดสภาพคล่องที่พอเหมาะ และมีความเสี่ยงน้อยที่สุด

5. ด้านบัญชี ฝ่ายบริหารสามารถทราบผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินขององค์กร ที่เรียกว่า “งบการเงิน” ได้อย่างแท้จริงและเชื่อถือได้ นอกจากนี้ยังสามารถนำงบการเงินไปใช้ในการบริหารงานและการตัดสินใจด้านการลงทุนและการพัฒนาองค์กรได้อีกด้วย

6. ด้านตรวจสอบ ฝ่ายบริหารมีความเชื่อมั่นในงบการเงิน ตลอดจนการดำเนินงานขององค์กร และสามารถแสดงงบการเงินให้แก่บุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งภายในและภายนอกองค์กรได้รับทราบถึงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินขององค์กรอย่างเปิดเผย ซึ่งจะนำเสนออย่างละเอียดในบทที่ 6

### 3. วัตถุประสงค์ของการควบคุมการใช้จ่าย

การที่จะทำให้ผู้บริหารทุกระดับและบุคลากรทุกคนขององค์กรมีบทบาทร่วมกันในการกำหนดระเบียบวิธี หรือกระบวนการปฏิบัติงานให้สอดคล้อง และมีความเข้าใจตรงกัน จะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับขอบเขตอำนาจหน้าที่ตามสถานภาพในองค์กร ซึ่งถูกออกแบบหรือกำหนดขึ้น

อย่างมีจุดมุ่งหมาย เพื่อให้ทั้งผู้บริหารและบุคลากรระดับปฏิบัติเกิดความมั่นใจได้ตามสมควร หรือมีความมั่นใจได้ในระดับที่สมเหตุสมผลว่าการปฏิบัติงานจะบรรลุวัตถุประสงค์หรือเกิดผลดีใน 4 ด้าน ดังต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน มุ่งหมายให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลด้วยการกำกับการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กร ทั้งคน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือ เครื่องใช้อย่างประหยัด ได้ผลคุ้มค่าและบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารขององค์กรได้กำหนดไว้ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานมีรายรับเพียงพอกับรายจ่ายที่เกิดขึ้นเท่าที่จำเป็นจริงๆ เท่า นั้น โดยทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน

2. วัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงินหรืองบการเงินไม่ว่าจะเป็นรายงานที่ใช้ภายใน หรือภายนอกองค์กร มีความเชื่อถือได้และทันเวลา เพื่อให้เป็นรายงานที่มีคุณภาพเหมาะสมสำหรับการนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาและการตัดสินใจทางการบริหาร

3. วัตถุประสงค์ด้านการดูแลป้องกันทรัพย์สิน ทรัพย์สินทั้งหมดขององค์กรได้รับการดูแล ป้องกัน ระวังรักษาให้อยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์ และให้ปลอดภัยจากรั่วไหล สิ้นเปลืองสูญเปล่า หรือการกระทำทุจริต และหากมีความเสียหายเกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นความสูญเปล่าอย่างหนึ่งอย่างใดหรือโดยการกระทำอันมีเจตนาทุจริตก็ช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้นได้โดยเร็วที่สุด

4. วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย การปฏิบัติงาน หรือการดำเนินงานสอดคล้องหรือเป็นไปตามบทบัญญัติ หรือข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการ หรือแผนงาน มติคณะกรรมการบริหาร หรือองค์กรบริหารอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน หรือเกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน เพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายใดๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบายที่มีอยู่

#### **4. ระบบการควบคุมการใช้จ่าย**

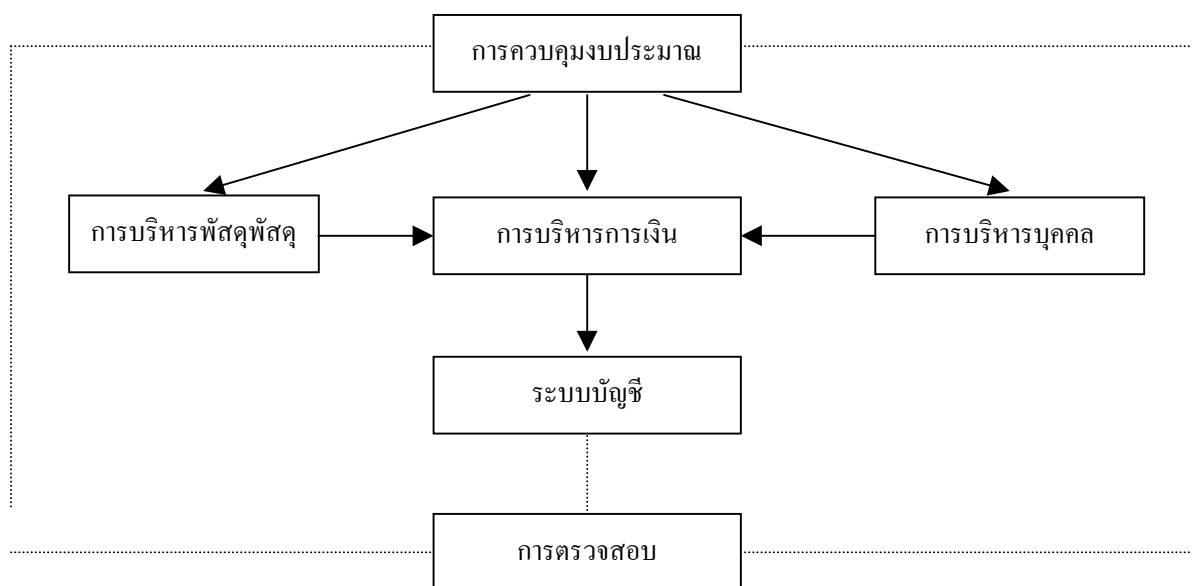
ระบบการควบคุมการใช้จ่ายไม่จำเป็นต้องกำหนดรูปแบบให้เหมือนกันทุกองค์กร เนื่องจากแต่ละองค์กรมีขนาด ลักษณะ และวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานที่แตกต่างกัน แต่ทุกรูปแบบจะต้องมีระบบการควบคุมภายในให้ครบถ้วน และสอดคล้องกันทั้งระบบ โดยมีองค์ประกอบของการควบคุมภายใน<sup>3</sup>ที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้ได้เป็นการทั่วไป ซึ่งการบริหาร และการดำเนินงานสามารถแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์และสอดคล้องกันเป็นแผนภาพ ดังนี้

---

<sup>3</sup> คู่มือระบบการควบคุมภายใน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หน้า 1-16 ถึง 1-33



แผนภาพที่ 9: ระบบการควบคุมการใช้จ่าย



1. การควบคุมงบประมาณ เป็นการควบคุมการรับ - จ่ายเงินตามงบประมาณประจำปีที่ได้รับอนุมัติแล้ว โดยก่อนการใช้จ่ายเงินในการจัดหาพัสดุ การจัดหาบุคลากร และอื่น ๆ จะต้องตรวจสอบงบประมาณก่อนดำเนินการ และตัดจ่ายงบประมาณเมื่อมีการจ่ายจริง ซึ่งข้อมูลและรายละเอียดที่เกิดขึ้นจากการรับเงินและการจ่ายเงินได้มาจากการบริหารการเงินเพื่อจัดทำรายงานงบประมาณที่สามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงาน และสอบย้อนกับรายงานการเงิน

2. การบริหารพัสดุ เป็นการบริหารจัดการให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินโดยการจัดซื้อวัสดุ อุปกรณ์ ครุภัณฑ์ รวมทั้งการจัดจ้าง บริการ ตามระเบียบและกระบวนการที่กำหนดอย่างโปร่งใส ซึ่งก่อนการดำเนินการต้องมีการตรวจสอบงบประมาณให้เป็นไปตามที่ได้รับอนุมัติ และจัดทำรายงานสรุปการจัดซื้อ/จัดจ้างให้งานการเงิน เพื่อเบิกจ่ายเงิน

3. การบริหารบุคคล เป็นกระบวนการสรรหา คัดเลือก และบรรจุบุคลากรตามระเบียบและกระบวนการอย่างโปร่งใส โดยการตรวจสอบงบประมาณตามกรอบอัตรากำลังที่กำหนดในงบประมาณที่ได้รับอนุมัติ เพื่อควบคุมการใช้จ่ายด้านบุคลากรให้เหมาะสมกับงานและความจำเป็นในองค์กร และจัดทำรายงานสรุปการจัดหาและการปฏิบัติงานให้งานการเงิน เพื่อเบิกจ่ายเงิน

4. การบริหารการเงิน เป็นการบริหารการรับเงินทุกประเภท และจ่ายเงินตามเอกสาร หลักฐานจากการจัดซื้อ/จัดจ้างทรัพย์สิน รายจ่ายเกี่ยวกับบุคลากร และรายจ่ายอื่น ตามระเบียบและกระบวนการอย่างโปร่งใส เพื่อควบคุมการรับ - จ่ายเงินให้เป็นไปตามงบประมาณที่กำหนด จัดทำรายงานสรุปการรับ-จ่ายเงิน ให้งานบัญชี เพื่อบันทึกบัญชี

5. ระบบบัญชี เป็นการบันทึกรายการตามเอกสารหลักฐานที่ได้รับจากงานพัสดุ งานบุคคล และงานการเงิน ให้ครบถ้วน ถูกต้องตามระบบบัญชีที่กำหนด จัดทำรายงานการเงินแสดงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงิน ที่สามารถสอบยันกับงานงบประมาณ และพร้อมที่จะให้มีการตรวจสอบได้ตามที่ต้องการ

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

ในบทนี้ คณะวิจัยได้ศึกษาสภาพปัจจุบันตามเอกสารและภาคสนามเพื่อสะท้อนถึงปัญหาและเสนอแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมงบประมาณ 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. สภาพปัญหาของการควบคุมงบประมาณปัจจุบัน

ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปฏิบัติตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2541 หมวด 5 การควบคุมงบประมาณ ปฏิบัติจริง ด้านรายรับ รายรับมาจากเงินที่ได้รับทุกประเภท ยกเว้น

1. เงินที่อุทิศให้โดยมีวัตถุประสงค์จะถือเป็นรายได้ต่อเมื่อมีเงินเหลือจ่ายจากการใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์
2. เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ เงินกู้ เงินยืมจากเงินสะสมหรือเงินอุดหนุนจากกระทรวง ทบวง กรม หรือหน่วยงานอื่น ที่ดำเนินการโดยไม่มีเงื่อนไขไม่ต้องตราเป็นงบประมาณรายจ่าย
3. เงินที่ได้รับในลักษณะค่าชดเชยความเสียหาย หรือสิ่งเปลี่ยนแปลงแห่งทรัพย์สินและจำเป็นจะต้องจ่ายเพื่อบูรณะทรัพย์สิน หรือจัดให้ได้ทรัพย์สินคืนมา โดยไม่ต้องตราเป็นงบประมาณรายจ่าย
4. เงินรายรับที่เป็นสถานพยาบาล สถานการศึกษาหรือสถานที่อื่นใดที่อำนวยความสะดวกเป็นสาธารณประโยชน์หรือประชาสงเคราะห์

ด้านรายจ่าย รายจ่ายตามงบประมาณรายจ่ายประจำปี ยกเว้นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากรายรับ ตั้งแต่ข้อ 1-4 ดังกล่าวแล้ว

การรายงาน รายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณที่สิ้นสุดนั้นอย่างเปิดเผยภายในกำหนดสามสิบวันตามแบบที่กรมการปกครองกำหนดแล้วส่งสำเนารายงานการรับ – จ่ายดังกล่าวให้ผู้ว่าราชการจังหวัด และเก็บเป็นข้อมูลระดับจังหวัดภายในระยะเวลาสิบห้าวันหลังจากนั้นแล้วให้จังหวัดรายงานกรมการปกครอง

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

จากการสำรวจภาคสนามพบประเด็นปัญหาดังนี้

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

ต้องการให้สอดคล้องกับเงินรายรับที่ได้มาจากแหล่งดังกล่าว ทำให้โครงการที่ประกอบงบประมาณไม่สามารถนำไปปฏิบัติจริงได้ เนื่องจากเป็นโครงการที่จัดทำเพื่อให้ได้ซึ่งเงินงบประมาณเท่านั้น จึงมีผลทำให้การควบคุมงบประมาณไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร และการรายงานก็จัดทำให้ครบถ้วนตามรูปแบบที่กรมการปกครองกำหนดโดยไม่ได้นำมาใช้ประโยชน์ในการบริหารงานมากนัก

### **3. วัตถุประสงค์ของการศึกษา**

- 1) เพื่อติดตามผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ในงบประมาณ
- 2) เพื่อให้สามารถประเมินผลการปฏิบัติงานได้ดีขึ้นจากการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงานที่กำหนดไว้ในงบประมาณ
- 3) เพื่อให้สามารถแก้ปัญหาในหน่วยงานที่ได้รับผลกระทบเนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามแผนที่กำหนดไว้ในงบประมาณ
- 4) การติดตามผลโดยใกล้ชิดของแต่ละหน่วยงานให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ในงบประมาณจะทำให้เกิดการประสานงานระหว่างหน่วยงานได้เป็นอย่างดี และขจัดผลเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นกับองค์กรได้

### **4. หลักการควบคุมงบประมาณ**

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดกระบวนการควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยงานอย่างประหยัด มีประสิทธิภาพและเป็นไปตามแผนที่ได้กำหนดไว้ในงบประมาณประจำปี โดยแยกตามหมวด ประเภท แผนงาน งานและโครงการ ซึ่งข้อมูลเหล่านี้จะเป็นข้อมูลพื้นฐานในการจัดทำงบประมาณรายจ่ายในปีต่อไป

#### **4.1 การบันทึกรายการงบประมาณ**

- 1) เมื่อเริ่มต้นปีงบประมาณ หน่วยงานงบประมาณจะบันทึกรายการงบประมาณรายรับ และงบประมาณรายจ่าย
- 2) บันทึกการรับ – จ่าย จริงจากหน่วยการเงิน ตามหลักฐานหรือข้อผูกพันที่ได้กระทำไว้

#### **4.2 การประมวลผลการดำเนินงาน**

- 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 ที่สามารถสอบย้อนกันได้ ในแต่ละเดือนหรือแต่ละไตรมาส ซึ่งการจัดทำรายงานผลการดำเนินงาน ควรมีลักษณะดังต่อไปนี้

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

## **5. แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมงบประมาณ**

ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับการควบคุมงบประมาณให้เป็นไปตามแผนที่ได้รับอนุมัติแล้ว และควรสร้างวินัยในการใช้จ่ายเงินงบประมาณให้เป็นไปตามแผน เป้าหมาย หรือผลงานที่องค์กรกำหนด ให้สอดคล้องกับแนวทางของระบบงบประมาณใหม่ที่มุ่งเน้นผลงานและผลลัพธ์ โดยการประกาศมาตรการบริหารงบประมาณประจำปี และประชุมชี้แจงผู้ที่เกี่ยวข้องให้ทราบนโยบาย และการปฏิบัติตามมาตรการอย่างเคร่งครัด โดยการกำหนดแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมงบประมาณให้ชัดเจน ดังนี้

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

2. ตรวจสอบและบันทึกการจงบประมาณในทะเบียนคุมงบประมาณจ่าย กรณีบริหารงานแบบรวมศูนย์ให้บันทึกที่หน่วยงานคลัง กรณีบริหารแบบกระจายตามหน่วยงานให้บันทึกที่หน่วยงานผู้เบิก

3. บันทึกการรับเงินในทะเบียนคุมงบประมาณรับ ตามใบสำคัญรับ และบันทึกตัดจ่ายเงินงบประมาณในทะเบียนคุมงบประมาณจ่าย ตามใบสำคัญจ่าย หน่วยงานคลังต้องบันทึกรายการทั้งหมดขององค์กร ซึ่งสามารถสอบยันกับหน่วยงานผู้เบิกภายในองค์กรได้

4. สรุปรายงานการรับ-จ่ายเงินงบประมาณคงเหลือประจำเดือนเพื่อใช้ในการควบคุมและติดตามการปฏิบัติงานขององค์กรให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดดังนี้

- 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 รวมทั้งการจัดจ้าง บริการ เพื่อให้การปฏิบัติงานขององค์กรคล่องตามแผนงาน การบริหารพัสดุเป็นเครื่องมือสำหรับผู้บริหารที่จะบริหารงานให้บรรลุเป้าหมาย ในด้านการควบคุมงบประมาณ ตลอดจนควบคุมการใช้ทรัพยากรขององค์กรให้คุ้มค่าและมีประสิทธิภาพสูงสุด ได้แก่ การจัดหาพัสดุให้ตรงตามความต้องการ ทันเวลาที่กำหนดด้วยต้นทุนต่ำที่สุด ดังนั้น องค์กรจำเป็นต้องมีการจัดระบบพัสดุที่ดีเพื่อช่วยป้องกันการรั่วไหลของผลประโยชน์อันเกิดจากทรัพย์สิน และสามารถดูแลรักษาทรัพย์สินให้สามารถใช้งานได้อย่างคุ้มค่า และประหยัด

## 2. สภาพของการบริหารพัสดุในระบบปัจจุบัน

ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ต้องปฏิบัติตามระบบพัสดุที่มีรูปแบบ และมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ ยกเว้นของกรุงเทพมหานคร (ได้ปฏิบัติตามข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่อง พักตร์ พ.ศ. 2538) ซึ่งส่งผลให้เกิดปัญหาทำให้ผู้บริหารไม่สามารถบริหารพัสดุได้โดยคล่องตัว ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการใช้จ่ายเงินเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ก่อให้เกิดความไม่คุ้มค่าในการปฏิบัติงานของ อปท. สภาพปัญหาของการบริหารพัสดุพิจารณาจากระเบียบปฏิบัติและข้อเท็จจริงจากการที่สำรวจภาคสนามพบประเด็นปัญหา คือ

1) ระบบพัสดุที่กำหนดเป็นระบบที่ควบคุมมากเกินไปจนขาดความคล่องตัว เช่น วิธีการจัดซื้อ จัดจ้าง แต่ละครั้งขึ้นอยู่กับวงเงินที่ได้รับอนุมัติมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับผู้ว่าราชการจังหวัดให้จัดซื้อหรือจัดจ้างซึ่งมีวงเงินจำกัด ในแต่ละวิธีมีขั้นตอนการดำเนินงานกำหนดชัดเจนขาดความ ยืดหยุ่น บางครั้งปฏิบัติไม่ได้ และยังถูกควบคุมจากราชการส่วนกลางด้วย ทำให้ผู้บริหาร อปท. ไม่มีโอกาสได้บริหารพัสดุให้เหมาะสมตามสถานการณ์และมีประสิทธิภาพ ได้เพียงแต่ปฏิบัติตามกฎระเบียบที่กำหนดเท่านั้น

2) ระบบพัสดุถูกควบคุมโดยขั้นตอน วิธีการ รูปแบบและเอกสาร กล่าวคือ กำหนดให้ขั้นตอน การจัดหาพัสดุของ อปท. มีขั้นตอนหลายขั้นตอน ทั้งการตรวจสอบการอนุมัติมากเกินความจำเป็น โดยมีจุดประสงค์เพื่อป้องกันการรั่วไหล และ อปท. จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่กำหนดทั้งหมดและจะต้องจัดทำเอกสารประกอบทั้งหมด ส่งผลให้งานล่าช้า และอาจทำให้เกิดความสับสนด้วย โดยขั้นตอนบางขั้นตอนไม่จำเป็น และไม่สามารถป้องกันการรั่วไหลได้

3) ความคุ้มค่าของระบบการทำงาน วิธีปฏิบัติในการจัดซื้อจัดจ้างที่เป็นขั้นตอน ถูกกำหนดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่ส่วนใหญ่รัฐบาลกำหนด จึงมักไม่มีความยืดหยุ่นต่อสถานการณ์ต่าง ๆ ของท้องถิ่น เช่น การจัดซื้อ จัดจ้างโดยวิธีการสอบราคาต้องใช้บุคลากรในการจัดซื้อถึง 6 คน (คณะกรรมการเปิดซองสอบราคา 3 คน และคณะกรรมการตรวจรับ 3 คน) และใช้เวลาไม่น้อยกว่า 14 วัน (ประกาศสอบราคาไม่ต่ำกว่า 10 วัน และเข้าทำสัญญาและส่งมอบพัสดุใช้เวลาประมาณ 1-5 วันทำการ) ซึ่งสำหรับ อปท. บางแห่งที่มีบุคลากรจำนวนไม่มาก ย่อมยากที่จะดำเนินการตามขั้นตอนได้ จุดประสงค์หลักในการกำหนดระเบียบที่มีขั้นตอนมากนี้ เพื่อป้องกันการทุจริตการรั่วไหลในการจัดซื้อจัดจ้าง แต่หากได้มีการประมาณการต้นทุนในการดำเนินการตามขั้นตอนเหล่านี้อาจจะพบว่าไม่คุ้มค่าในการป้องกันการรั่วไหลด้วยการป้องกันวิธีนี้ และการป้องกันเช่นนี้ก็ได้ป้องกันการรั่วไหล

4) การใช้ระเบียบและระบบงานพัสดุที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน โดยไม่คำนึงถึงความเหมาะสมและความแตกต่างของ อปท. ไม่ว่าจะเป็น อปท. ในรูปแบบเทศบาล อบต. หรือ อบจ. ซึ่งแต่ละแบบมีขนาดต่างกัน แต่ถูกกำหนดให้ใช้กฎระเบียบ และการบริหารในมาตรฐานเดียวกันทำ

ให้เกิดปัญหาความไม่เหมาะสมและไม่มีประโยชน์หรือความไม่จำเป็นในการที่นำระเบียบหรือระบบงานมาใช้กับ อปท. ของตน อีกทั้งยังทำให้ขั้นตอนการปฏิบัติยุ่งยาก

### **3. วัตถุประสงค์ของการศึกษา**

- 1) เพื่อให้ระบบพัสดุเป็นเครื่องมือหนึ่งในระบบการควบคุมการใช้จ่ายของ อปท. ที่มีประสิทธิภาพ
- 2) จัดกระบวนการบริหารและจัดการพัสดุของ อปท. ให้เกิดความคล่องตัว สอดคล้องกับการควบคุม และลดความสับสนในทางปฏิบัติ
- 3) เพื่อปรับปรุงรูปแบบ และเอกสารให้มีขั้นตอนที่ง่ายต่อการปฏิบัติและง่ายต่อการตรวจสอบ โดยไม่เน้นพิธีการ เอกสารแต่เน้นผลผลิต และผลลัพธ์
- 4) เพื่อปรับปรุงการจัดหาพัสดุให้เกิดความคุ้มค่าต่อระบบการทำงานตรงกับความต้องการ และนำไปสู่การทำงานที่มีประสิทธิภาพสูงขึ้น
- 5) เพื่อปรับระบบการบริหารพัสดุให้เหมาะสม ง่ายต่อการบริหารของอปท. แต่ละขนาด แต่ละรูปแบบ
- 6) เพื่อปรับปรุงระบบพัสดุให้เป็นระบบที่สามารถป้องกันการรั่วไหล หรือการทุจริตที่คุ้มค่ากับต้นทุนการจัดระบบ
- 7) เพื่อปรับปรุงระบบพัสดุให้เกิดความโปร่งใส เปิดเผย และสามารถตรวจสอบได้ สอดคล้องกับการบริหารจัดการที่ดี (good governance)

### **4. หลักการบริหารพัสดุ**

การบริหารพัสดุเป็นกระบวนการบริหารและจัดการให้ได้มาซึ่งสิ่งของหรือบริการเพื่อใช้ในการดำเนินงานขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ โดยระบบพัสดุที่ดี นอกจากจะเป็นระบบหนึ่งที่จะช่วยควบคุมการใช้จ่ายให้มีประสิทธิภาพแล้ว ควรเป็นระบบที่โปร่งใสสามารถควบคุมและตรวจสอบได้โดยบุคคลภายในและภายนอกองค์กร

#### **4.1 หลักการบริหารพัสดุที่ดี**

จากการศึกษาวิจัยพบว่าการบริหารพัสดุที่ดีควรวางบนหลักการดังต่อไปนี้

- (1) หลักว่าด้วยความสมดุลระหว่างการควบคุม และความคล่องตัว โดยระบบบริหารพัสดุควรมีดุลยภาพของการควบคุมและความคล่องตัว ควบคุมเพื่อให้มั่นใจว่าการใช้จ่าย



ไม่รู้ว่าไหล ในขณะที่เดียวกันต้องคล่องตัวเพื่อให้ได้พัสดุที่จะตรงกับความต้องการ ตามเวลาที่ต้องการ โดยการใช้จ่ายที่คุ้มค่า

(2) หลักว่าด้วยการควบคุมโดยเน้นที่ผลสัมฤทธิ์มากกว่าเน้นพิธีการ กล่าวคือ มุ่งบริหารให้ได้พัสดุตามความต้องการ และตรงเวลาที่ต้องการ โดยใช้ค่าใช้จ่ายต่ำที่สุด ทั้งนี้ไม่เน้นว่าต้องใช้พิธีการใด ขั้นตอนใดเป็นสำคัญ ยกเว้นว่าพิธีการ และขั้นตอนเป็นเงื่อนไขให้ได้ผลสัมฤทธิ์ พบว่าส่วนใหญ่แล้วพิธีการจะทำให้เกิดการกลั่นกรองการจัดซื้อ การบริหารพัสดุที่รอบคอบ แต่ในขณะเดียวกันทำให้เกิดความล่าช้า และไม่คล่องตัว

(3) หลักว่าด้วยความคุ้มค่าของการควบคุมมากกว่าความถูกต้องอย่างสมบูรณ์ โดยระบบบริหารพัสดุจะต้องวางอยู่บนพื้นฐานความคุ้มค่าในการบริหารพัสดุ เช่น ถ้าต้นทุนการควบคุมในการจัดหาในระบบพัสดุสูงมากกว่าผลเสียจากการรั่วไหลที่จะสามารถป้องกันได้ ก็ควรปล่อยให้รั่วไหล และค่อยดำเนินการตรวจสอบติดตามภายหลัง

(4) หลักว่าด้วยความมีมาตรฐานที่หลากหลาย ระบบบริหารพัสดุไม่จำเป็นต้องมีมาตรฐานเดียวกันในทุก อบต. หรือทุกขนาดขึ้นอยู่กับความเหมาะสม ซึ่งแต่ละ อบต. ควรจัดหาระบบบริหารพัสดุไปปรับใช้ให้เหมาะสมกับ อบต. ของตนเอง

## 4.2 ระบบการบริหารพัสดุที่เสนอ

### 4.2.1 แนวความคิดที่เสนอ

จากการศึกษาระบบบริหารพัสดุในปัจจุบัน ไม่ว่าของรัฐบาล ของอปท หรือ ของบริษัทเอกชน จะพบว่างานการบริหารพัสดุที่สำคัญสามารถแบ่งออกได้ 3 งานหลัก คือ งานบริหารพัสดุ งานจัดหาพัสดุ และงานตรวจรับพัสดุ ดังนั้นการออกแบบวางระบบการบริหารพัสดุในที่นี้จะนำหลักการบริหารพัสดุที่ดีจำนวน 4 ข้อข้างต้นมาปรับเข้ากับการวางระบบการบริหารพัสดุของ 3 งานหลัก โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) งานบริหารพัสดุ ทำหน้าที่เป็นหน่วยงานกลางในการบริหารพัสดุ<sup>4</sup> การควบคุมและการจำหน่ายพัสดุ

(1.1) การบริหารพัสดุ จะเป็นการบริหารทั้งวัสดุ ครุภัณฑ์ ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างของ อบต. เช่น การบริหารวัสดุจะต้องควบคุมการหมุนเวียนการเข้า-ออกของพัสดุให้มีความสมดุลกัน โดยต้องไม่สำรองพัสดุไว้จำนวนมากจนเกินความจำเป็น เพราะเป็นการสิ้นเปลืองงบประมาณ เกิดต้นทุนจม (Sunk cost) โดยไม่จำเป็น และต้องเสียค่าใช้จ่ายในการดูแลและบำรุง

---

<sup>4</sup> พัก หมายถึง วัสดุ ครุภัณฑ์ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และการบริการ

รักษาวัสดุที่สำรองเก็บไว้ อย่างไรก็ตามวัสดุที่จัดเก็บจะต้องมีจำนวนเพียงพอต่อความต้องการ และพร้อมจะนำไปใช้เมื่อมีความต้องการ ดังนั้น วัสดุที่จัดเตรียมไว้ จะต้องตรงตามความต้องการของผู้ใช้และส่งมอบได้ทันเวลา สำหรับครุภัณฑ์ ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างจะต้องมีการควบคุม ตรวจสอบ เกี่ยวกับการใช้ ดูแลรักษาและซ่อมแซมทรัพย์สินดังกล่าว

(1.2) การควบคุมและการจำหน่ายพัสดุ การควบคุมพัสดุเป็นการดำเนินการเกี่ยวกับการเก็บรักษาพัสดุ การเบิก-จ่ายพัสดุ และการตรวจสอบพัสดุประจำปี สำหรับการจำหน่ายพัสดุเป็นการดำเนินการเกี่ยวกับการจำหน่ายพัสดุ การจำหน่ายเป็นสูญ และการลงจ่ายออกจากบัญชีหรือทะเบียน เป็นต้น

(2) งานจัดหาพัสดุ<sup>5</sup> จะต้องจัดหาพัสดุโดยคำนึงถึงคุณภาพ ปริมาณ เวลา ความต้องการใช้งาน ราคาที่เหมาะสมโดยไม่จำเป็นจะต้องเป็นราคาต่ำสุด และวิธีการจัดหาพัสดุนั้นจะต้องมีระบบป้องกันการรั่วไหล หรือทุจริตโดยไม่จำเป็นต่อนั้นแบบพิธีการขั้นตอนปฏิบัติ การอนุมัติหลายหน แต่เน้นที่คุณภาพ ประสิทธิภาพ และความคุ้มค่า

(3) งานตรวจรับพัสดุ ทำการตรวจสอบพัสดุที่จัดหามีคุณสมบัติด้าน คุณภาพ ปริมาณ ราคา เวลา ถูกต้อง และตรงตามคุณสมบัติเฉพาะตามที่ได้สั่งซื้อหรือไม่ ในงานตรวจรับนี้จะต้องเปิดช่องทางให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการตรวจรับด้วย เช่น การเข้าร่วมสังเกตการณ์ หรือเป็นกรรมการตรวจรับ เป็นต้น

#### 4.2.2 หลักการที่เสนอและต่างจากระบบพัสดุเดิม

หลักการที่เสนอ นำไปสู่การแก้ไขและเปลี่ยนแปลงระบบพัสดุปัจจุบัน โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

(1) ใช้ระบบการวางแผน ผ่านงบประมาณรายจ่ายประจำปีในการบริหารควบคุม การอนุมัติการจัดซื้อและจัดจ้างพัสดุ กล่าวคือ พาสุดใดไม่ว่าจะเป็นวัสดุ ครุภัณฑ์ ที่ดินสิ่งปลูกสร้าง และโครงการ งานจัดจ้างใด ๆ หากบรรจุในงบประมาณ และงบประมาณนั้นได้รับการอนุมัติจากสภาแล้ว เมื่อใดที่หน่วยงานต้องการใช้พัสดุ ภายใต้วงเงินที่กำหนดในงบประมาณ หน่วยงานจะสามารถร้องขอให้หน่วยงานที่ทำหน้าที่ซื้อพัสดุดำเนินการจัดซื้อพัสดุดังกล่าวได้ตามการร้องขอของหน่วยงานดังกล่าวได้ทันทีโดยไม่ต้องขออนุมัติอีก ทั้งนี้ เพราะวงเงินการใช้จ่ายจัดซื้อพัสดุดังกล่าวได้รับการอนุมัติจากสภาแล้ว ดังนั้น จึงไม่จำเป็นจะต้องขออนุมัติอีกครั้งหนึ่ง ให้เกิดขึ้นตอนหรือกระบวนการใด ๆ เพิ่มเติมอีก

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

<sup>5</sup> การจัดหาพัสดุ ได้แก่ การจัดซื้อ การจัดจ้าง การยืม การแลกเปลี่ยน การเช่า การโอน การผลิตหรือจัดทำขึ้นเอง และการรับบริจาค

โดยมีอำนาจอนุมัติและบริหารพัสดุได้ทุกกรณี หากเป็นการใช้จ่ายเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี ซึ่งหลักการนี้ นำมาจากระบบของเอกชนปล่อยให้ เป็นอำนาจของผู้บริหารที่จะดำเนินการได้เอง พิจารณาตามความเหมาะสม ภายใต้วงเงินในงบประมาณที่ได้รับการอนุมัติจากสภา ซึ่งจะส่งผลให้ ระบบพัสดุเกิดความคล่องตัว แต่ทั้งนี้มิใช่ว่าจะปล่อยให้ผู้บริหารดำเนินการโดยอำเภอใจ เนื่องจาก จะมีระบบตรวจสอบจากการใช้จ่ายจากระบบอื่น ๆ อีก เช่น ระบบบัญชี ระบบการตรวจสอบภายใน ระบบการตรวจสอบภายนอก ฯลฯ

(3) เน้นการตรวจสอบจากเอกสาร หลักฐาน ผ่านงบประมาณ การบันทึกบัญชี โดยจะใช้วิธีการตรวจสอบทางบัญชีเป็นหลัก ซึ่งเป็นระบบการตรวจสอบภายหลังการใช้จ่าย (Post Audit) มากกว่าการตรวจสอบก่อนการใช้จ่าย (Pre-Audit) นำไปสู่การลดขั้นตอนการจัดซื้อจัดจ้าง ลงให้การทำงานคล่องตัว และรวดเร็วยิ่งขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการที่ไม่ต้องการเน้นพิธีการ แต่เน้นผลสัมฤทธิ์ ของการทำงาน

(4) ระบบพัสดุที่วางไว้สามารถปรับเปลี่ยนได้ตามขนาดของ อปท. โดย อปท. เอง เพื่อให้เกิดความเหมาะสมและประสิทธิภาพสูงสุดในการบริหารระบบพัสดุของ อปท. นั้นๆ ไม่ใช่เป็นระบบที่กำหนดเพียงระบบเดียวแล้วให้ทุกๆ อปท. ใช้

#### 4.2.3 แนวทางการควบคุมพัสดุที่เสนอ

จากแนวความคิดในการบริหารพัสดุ มี 3 งานหลัก คือ งานบริหารพัสดุ งานจัดหาพัสดุ และ งานตรวจรับพัสดุ ขั้นตอนการควบคุมพัสดุจะแยกเป็น 2 กรณี กล่าวคือ

(1) การจัดหาพัสดุตามงบประมาณรายจ่ายประจำปี มีขั้นตอนดังนี้

(1.1) งานบริหารพัสดุ

(1.1.1) จัดให้งานบริหารพัสดุเป็นหน่วยงานกลางในการควบคุมพัสดุ

(1.1.2) มีหน้าที่สำรวจความต้องการในการใช้พัสดุในองค์กร

(1.1.3) จัดทำบัญชีพัสดुकงคลัง เพื่อให้ทราบปริมาณ จำนวนพัสดุต่อ  
เนื่องตลอดเวลา และถูกต้อง ครบถ้วน

(1.1.4) ตรวจสอบคุณภาพของพัสดุให้พร้อมใช้งาน

(1.1.5) ตรวจสอบวงเงินงบประมาณ โดยตรวจสอบจากงบประมาณที่  
ได้รับอนุมัติจากสภา

(1.1.6) แจ้งพัสดุที่ต้องการส่งให้งานจัดหาพัสดุเพื่อทำการจัดซื้อจัดจ้าง  
ต่อไป

(1.2) งานจัดหาพัสดุ

- (1.2.1) จัดทำขั้นตอนในการคัดเลือกผู้จำหน่ายที่ดีที่สุดในเรื่องของคุณภาพ ราคาของพัสดุ โดยประกาศให้ทราบถึงโครงการ แผนงาน ที่จะมีการจัดซื้อพัสดุของปีงบประมาณให้ทราบโดยทั่วกัน ตั้งแต่ต้นปีงบประมาณโดยกำหนดเดือนชัดเจน เช่น เดือนตุลาคม-ธันวาคม เพื่อให้มีผู้เข้าร่วมกันคัดเลือกมากที่สุด เพื่อกำหนดผู้จำหน่ายที่ดีที่สุด อีกทั้งเพื่อป้องกันการฮั้ว หรือการสมยอมราคาระหว่างผู้เข้าร่วมการคัดเลือก
- (1.2.2) จัดทำทะเบียนประวัติของผู้ขายที่เคยจัดซื้อพัสดุ เก็บข้อมูล สถิติ ราคา และปริมาณของพัสดุ คุณภาพ ความคงทนของพัสดุ ค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา ฯลฯ เพื่อเป็นข้อมูลในการจัดซื้อครั้งต่อไป
- (1.2.3) จัดทำราคาอ้างอิง (ไม่ใช่ราคากลาง) โดยอาจจะหาจากกระทรวงพาณิชย์ กระทรวงการคลัง อปท. อื่นๆ หรือสำรวจตลาดทั่วไปในพื้นที่และพื้นที่ใกล้เคียง เพื่อทราบราคาของพัสดุที่ใช้ และใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการตั้งงบประมาณ และจัดหาพัสดุต่อไป
- (1.2.4) กำหนดวิธีการจัดหาพัสดุให้ง่าย และคล่องตัวยิ่งขึ้น จากเดิมที่มีวิธีจัดหาพัสดุหลายวิธี ลดลงเหลือเพียง 2 วิธี โดยใช้เกณฑ์แบ่งจากมูลค่าของพัสดุ กล่าวคือ

**ก. กรณีให้จัดหาพัสดุได้ทันที มีเงื่อนไขดังนี้**

- เป็นการจัดหาพัสดุ ครุภัณฑ์ไม่ว่าจะเป็นใช้สิ้นเปลืองหรือถาวร ถ้าอยู่ในวงเงินที่กำหนด สามารถดำเนินการจัดหาพัสดุดังกล่าวได้ทันที (อาจผ่านหน่วยงานพัสดุหรือไม่แล้วแต่การกำหนด) โดยวงเงินที่จะกำหนดนั้นให้ผู้บริหาร อปท. พิจารณาตามความเหมาะสมของการใช้จ่าย และขนาดของอปท. ในแต่ละท้องถิ่น เช่น วงเงินไม่เกิน 5,000 บาท 10,000 บาท หรือ 100,000 บาท เป็นต้น แต่ทั้งนี้ไม่ควรสูงมากนัก
- การจัดซื้อที่จะต้องจัดซื้อจากร้านค้าหรือผู้ที่ได้รับความเชื่อถือและสามารถตรวจสอบได้ เช่น ห้างสรรพสินค้า เป็นต้น
- เมื่อจัดซื้อจัดจ้างแล้วให้นำหลักฐานการซื้อหรือใบเสร็จรับเงินของพัสดุที่จัดซื้อหรือจัดจ้าง หากไม่มีหลักฐานต้อง

ทำใบรับรองใบเสร็จ ใช้เป็นหลักฐานเพื่อใช้ในการตรวจสอบการใช้จ่ายทางบัญชีในภายหลัง

- ราคาที่จัดซื้อนั้น พิจารณาได้จากราคาอ้างอิงที่ได้ทำการสำรวจไว้แล้ว และราคาที่จัดซื้อดังกล่าว จะต้องเป็นราคาที่เหมาะสมกับท้องถิ่นแต่ละท้องถิ่น แตกต่างได้(พร้อมเหตุผล) ไม่จำเป็นจะต้องเหมือนกันทุก อบต.และไม่จำเป็นต้องเป็นราคาที่ถูกที่สุด ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักมาตรฐานที่หลากหลาย และความคุ้มค่าในการจัดซื้อจัดจ้าง

**ข. กรณีจัดหาพัสดุโดยการแข่งขันราคา** วิธีนี้จะใช้กับการจัดหาพัสดุกรณีอื่นๆ ที่นอกเหนือจากวิธีแรก และการจัดซื้อพัสดุสำหรับโครงการ เช่น จัดซื้อจัดจ้างพัสดุที่เกินวงเงินที่กำหนด เป็นต้น วิธีการแข่งขันราคานี้มีลักษณะคล้ายกับวิธีประกวดราคาในปัจจุบัน จะแตกต่างในรายละเอียดบางขั้นตอนเท่านั้น

- ในส่วนที่เหมือนกัน คือ อบต.ต้องแต่งตั้งคณะกรรมการรับและเปิดซองประกวดราคา และคณะกรรมการพิจารณาผลการประกวดราคา ปฏิบัติหน้าที่เหมือนกัน

- สำหรับส่วนที่แตกต่างกันคือ

- \* วงเงินที่จะใช้วิธีจัดซื้อ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของขนาดของ อบต. โดยขนาดเล็กวงเงินน้อย ขนาดใหญ่วงเงินมาก

- \* การปิดประกาศการเข้าแข่งขันราคาหากเป็นพัสดุที่ต้องจัดซื้อจัดจ้างตามงบประมาณให้ประชาสัมพันธ์พร้อมปิดประกาศเพื่อให้สาธารณชนทราบล่วงหน้าทั่วกัน ตั้งแต่ต้นปีงบประมาณว่าจะมีการจัดซื้อพัสดุในงบประมาณรายจ่ายประจำปีนั้นมีพัสดุใดบ้าง โครงการใดบ้าง และจะดำเนินการจัดหาแข่งขันราคาช่วงเวลาใด การติดประกาศเป็นระยะเวลา 1-3 เดือน ซึ่งจะส่งผลให้ประชาชนหรือผู้จะเข้าแข่งขันมีโอกาสทราบและเตรียมเข้าแข่งขันราคาได้มากขึ้นตามเวลาที่จะแข่งขันราคา และจะเป็นส่วนที่จะทำให้การสมยอมราคากันเกิดได้ยากขึ้น

### (1.3) งานตรวจรับพัสดุ

(1.3.1) งานตรวจรับพัสดุจะใช้เฉพาะกรณีจัดซื้อจัดจ้างในวิธีการแข่งขันราคา ซึ่งจะต้องเป็นการตรวจรับในรูปของคณะกรรมการ<sup>6</sup> เช่นเดียวกันกับวิธีประกวดราคาที่ใช้อยู่ในปัจจุบันแต่จะไม่ใช่กับกรณีจัดซื้อจัดจ้างพัสดุในกรณีให้จัดซื้อพัสดุได้ทันทีและแบบไม่เกินวงเงิน ซึ่งให้งานบริหารพัสดุตรวจรับพัสดุที่จัดซื้อจัดจ้างได้เลย และโดยหลักปฏิบัติแล้วหน่วยงานที่ต้องการใช้พัสดุนั้น เมื่อรับพัสดุที่จัดซื้อจัดจ้างแล้วก็ต้องตรวจสอบก่อนว่า พัสดุที่ได้รับตรงตามที่สั่งซื้อหรือไม่ อย่างไร ประกอบกับแนวความคิดตามระบบใหม่นี้ จะเน้นการใช้ระบบตรวจสอบจากเอกสารทางบัญชีในภายหลัง (Post Audit) มากขึ้น เพื่อให้การดำเนินงานคล่องตัวและรวดเร็วจึงไม่จำเป็นต้องกำหนดให้มีการตรวจรับจากหน่วยตรวจรับพัสดุสำหรับการจัดซื้อจัดจ้างในวิธีนี้

(1.3.2) สำหรับวิธีการตรวจรับพัสดุ งานตรวจรับสามารถดำเนินการตามขั้นตอนได้ดังนี้

- ก. ตรวจรับจำนวนและชนิดของพัสดุที่ได้รับกับใบสั่งซื้อหรือใบส่งของระยะเวลาการจัดซื้อ และวิธีการได้รับพัสดุ
- ข. ทดสอบคุณภาพพัสดุตามข้อกำหนดในใบสั่งซื้อหรือสัญญาซื้อขาย
- ค. ติดตามกับผู้ขาย สำหรับพัสดุที่ชำรุดเสียหายหรือได้รับไม่ครบหรือไม่ตรงตามที่สั่งซื้อ
- ง. จัดหาช่องทางที่จะทำให้ประชาชนสามารถเข้ามามีส่วนร่วมรับรู้ในการตรวจรับพัสดุหากประชาชนต้องการ เช่น เปิดโอกาสให้ประชาชนร้องขอเข้าร่วมสังเกตการณ์ หรือแสดงความคิดเห็น เป็นต้น

(2) การจัดซื้อจัดจ้างในกรณีเร่งด่วน มีขั้นตอนดังนี้

(2.1) หน่วยงานที่ต้องการพัสดุ แจ้งให้งานบริหารพัสดุทราบ

(2.2) งานบริหารพัสดุตรวจสอบว่าพัสดุนั้นมีในงบประมาณหรือไม่ ถ้ามีจึงตรวจสอบว่านั้นมีในคลังพัสดุหรือไม่ ถ้ามีก็ดำเนินการจัดส่งพัสดุให้หน่วยงานที่ต้องการทันที หากไม่มีในคลังพัสดุดังกล่าวให้งานบริหารพัสดุทำการจัดหาพัสดุดังกล่าวได้ทันที หากไม่มีในงบประมาณก็ขอ

---

<sup>6</sup> คณะกรรมการควรเป็นผู้ที่มีความรู้เกี่ยวกับพัสดุนั้นๆ และมีใช้ผู้ที่จัดซื้อพัสดุที่ตรวจรับ

- อนุมัติจากผู้บริหาร อปท. ใช้เงินงบประมาณสำรองใช้จ่ายได้ เมื่อผู้  
บริหารอนุมัติแล้วก็จัดส่งให้งานจัดหาพัสดุจัดซื้อจัดจ้างต่อไป
- (2.3) เมื่องานจัดหาพัสดุได้รับการอนุมัติการจัดซื้อพัสดุนั้นแล้ว ก็ดำเนินการ  
การจัดซื้อได้ทันที
- (2.4) จัดทำหลักฐานการจัดซื้อจัดจ้าง เพื่อรอการตรวจสอบทางบัญชีใน  
ภายหลัง

#### 4.2.4 แนวทางการนำระบบพัสดุมารับใช้ให้เหมาะสมกับรูปแบบและขนาดของ อปท.

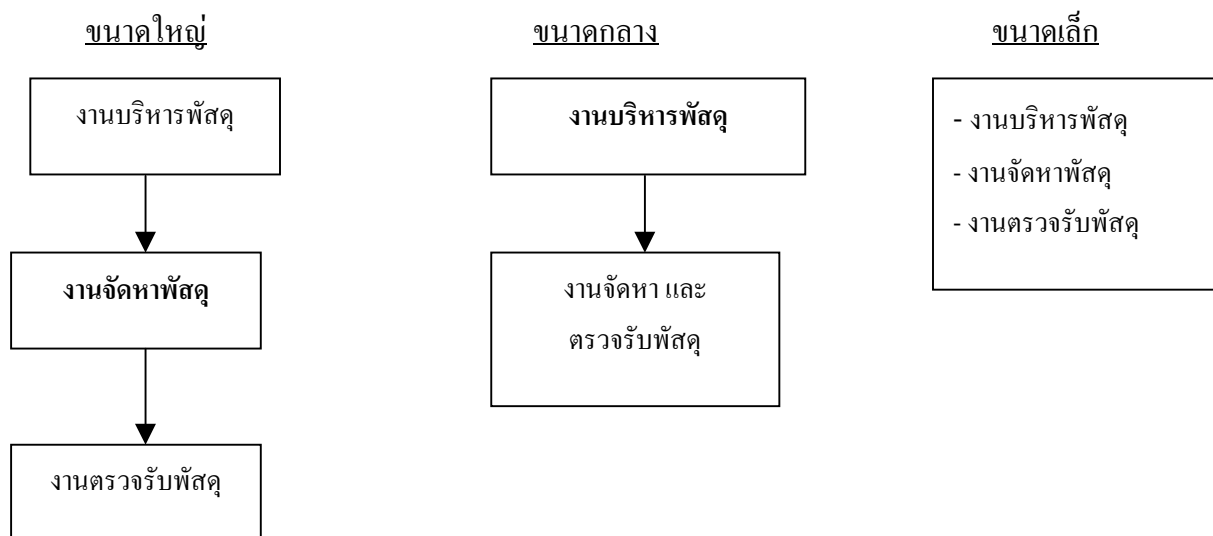
การนำระบบพัสดุมารับใช้ให้เหมาะสมกับรูปแบบและขนาดของ อปท.ดังกล่าว  
ตามหลักการแล้ว อปท.ในแต่ละรูปแบบหรือในแต่ละขนาดไม่ต้องใช้แนวทางปฏิบัติเหมือนกัน  
ระบบพัสดุสามารถปรับเปลี่ยนได้ตามความเหมาะสมกับรูปแบบ และขนาดของ อปท.ของตน สอด  
คล้องตามหลักการ มีมาตรฐานที่หลากหลายได้ ในที่นี้เสนอรูปแบบระบบพัสดุเป็น 3 ลักษณะตาม  
ขนาดใหญ่ กลาง และเล็กของ อปท. คือ

(1) รูปแบบระบบพัสดุสำหรับ อปท.ขนาดใหญ่แบ่งระบบการบริหารงานออกเป็น  
3 งาน เหมือนกับระบบงานที่เสนอไว้ คือ งานบริหารพัสดุ งานจัดหาพัสดุและงานตรวจรับพัสดุ  
ที่มีครบทั้ง 3 งาน เพื่อใช้ถ่วงดุลอำนาจและตรวจสอบซึ่งกันและกัน ประกอบกับ อปท.ขนาดใหญ่  
จะมีความพร้อมทางด้านบุคลากรในการดำเนินการอยู่แล้ว

(2) รูปแบบระบบพัสดุสำหรับ อปท.ขนาดกลางแบ่งระบบการบริหารงานออกเป็น  
2 งาน คือ งานบริหารพัสดุ และงานจัดหาและตรวจรับพัสดุ ซึ่งงานบริหารพัสดุก็นำมาดำเนินการตาม  
หน้าที่ของงานบริหารพัสดุสำหรับ อปท.ขนาดใหญ่ สำหรับงานจัดหาและตรวจรับพัสดุนั้น  
สามารถนำงานจัดหาและงานตรวจรับมารวมกันให้เป็นหน่วยงานเดียวกัน จะทำให้ช่วยประหยัด  
ทรัพยากรบุคคลและเกิดความคล่องตัวอีกด้วย

(3) รูปแบบระบบพัสดุสำหรับ อปท.ขนาดเล็ก อาจรวบรวมนานทั้ง 3 งานให้อยู่ใน  
หน่วยเดียวคือ งานบริหารพัสดุ งานจัดหาพัสดุ และงานตรวจรับพัสดุ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความ  
คล่องตัวและแก้ไขปัญหาในการใช้บุคลากรจำนวนมากด้วย รูปแบบนี้สามารถใช้กับ อปท.  
ขนาดเล็ก ที่มีพัสดุที่ต้องการจัดซื้อ และบริหารจำนวนไม่มาก โครงสร้างการบริหารงานขององค์กร  
ไม่ซับซ้อน เช่น อบต.ขนาดเล็กที่มีบุคลากร หรือเจ้าหน้าที่เพียง 4-5 คน ทั้ง อบต.เป็นต้น

แผนภาพที่ 9 : รูปแบบของการวางระบบพัสดุ



5. ขั้นตอนการปฏิบัติเกี่ยวกับระบบพัสดุที่เสนอ

การดำเนินการด้านพัสดุ เป็นระบบที่สนับสนุนการดำเนินการตามแผนงาน โครงการที่ได้รับอนุมัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี หรือได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจหน้าที่ที่ไม่ได้รับงบประมาณ ดังนั้นขั้นตอนปฏิบัติจึงสามารถแยกได้เป็น 2 กรณี คือ

5.1 แนวทางปฏิบัติระบบพัสดุสำหรับกรณีดำเนินการตามงบประมาณ

- 5.1.1 เริ่มต้นจากการได้รับงบประมาณ หน่วยบริหารพัสดุรับข้อมูลงบประมาณประจำปีที่ได้รับอนุมัติจากสภาจากหน่วยงานงบประมาณ หน่วยบริหารพัสดุนำข้อมูลงบประมาณมาจัดทำแผนการในการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุตามโครงการหรือแผนงานตามเอกสารงบประมาณ ในระยะยาว(งบลงทุน)และระยะสั้น(งบดำเนินการ) โดยแยกประเภทกลุ่มพัสดุที่ต้องการ
- 5.1.2 หน่วยบริหารพัสดุแจ้งรายการพัสดุที่ต้องการใช้ตามแผนงบประมาณที่ได้จัดทำไว้ให้หน่วยจัดหาพัสดุทราบเพื่อดำเนินการจัดหาพัสดุดังกล่าว



- 5.1.3 หน่วยจัดหาพัสดุเมื่อรับรายการพัสดุมานี้แล้ว จะดำเนินการสั่งซื้อหรือสั่งจ้างตามระเบียบและขั้นตอนของพัสดุที่ อปท. ได้วางไว้ให้เหมาะสม ตามหลักการตามที่ได้กล่าวมาแล้ว และเมื่อได้ผู้ขายหรือผู้จัดทำพัสดุแล้ว ให้ออกใบสั่งซื้อ/สั่งจ้างแก่ผู้ขายหรือผู้รับจัดทำพัสดุ พร้อมทั้งจัดทำทะเบียนคุมการสั่งซื้อ/สั่งจ้าง และจัดทำสรุปรายการจัดซื้อ/จัดจ้าง โดยมีเอกสารเกี่ยวกับการจัดหาพัสดุประกอบเก็บไว้เพื่อรอการตรวจสอบต่อไป
- 5.1.4 หน่วยตรวจรับพัสดุดำเนินการตรวจรับพัสดุ เมื่อผู้ขายหรือผู้รับจัดทำพัสดุได้แจ้งให้ อปท.ทราบตามใบส่งของ/ใบส่งงาน โดยการสรุปผลการตรวจรับพัสดุในใบตรวจรับพัสดุเพื่อดำเนินการขออนุมัติเบิกจ่ายเงิน พร้อมทั้งเอกสารประกอบทั้งหมดและสำเนาเอกสารทั้งหมดไว้ 1 ชุดเพื่อรอการตรวจสอบและเป็นหลักฐานในการส่งมอบพัสดุต่อไป
- 5.1.5 หน่วยบริหารพัสดุนั้นที่รับพัสดุในทะเบียนคุมพัสดุตามหลักฐานและพัสดุที่ได้รับจากหน่วยตรวจรับโดยการกำหนดหมายเลขทะเบียนพัสดุตามที่ อปท.กำหนด และจัดเก็บพัสดุไว้ที่หน่วยบริหารพัสดุ เพื่อรอการเบิกจากหน่วยงานที่ขอจัดซื้อหรือจัดจ้าง(กรณีสั่งซื้อ/จ้างโดยเฉพาะ) หรือหน่วยงานที่ได้รับ
- 5.1.6 อนุมัติให้ใช้พัสดุตามงบประมาณรายจ่ายประจำปี(กรณีวัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้โดยทั่วไป)
- 5.1.7 หน่วยงานที่ได้รับอนุมัติตามงบประมาณประจำปีจัดทำใบเบิกพัสดุ/ใบส่งคืน ตามที่ต้องการใช้พัสดุต่อหน่วยบริหารพัสดุ โดยกำหนดระยะเวลาที่ต้องการใช้พัสดุให้ชัดเจน
- 5.1.8 หน่วยบริหารพัสดุดำเนินการตรวจสอบพัสดุในคลังพัสดุกับทะเบียนคุมพัสดุ ตามใบเบิกพัสดุ ถ้าปรากฏว่ามีพัสดุให้จัดส่งพัสดุให้แก่หน่วยงานที่ขอเบิก พร้อมทั้งบันทึกการจ่ายพัสดุในทะเบียนคุมพัสดุ และสรุปรายการพัสดुकงเหลือส่งให้หน่วยงานบัญชี เพื่อบันทึกบัญชีต่อไป
- 5.1.9 หน่วยงานที่ขอเบิกต้องทำการตรวจนับพัสดุตามใบเบิกพัสดุให้ครบถ้วนก่อนนำพัสดุที่เบิกไปใช้

ขั้นตอนที่ 5.1.1) ถึง ขั้นตอนที่ 5.1.2) เป็นขั้นตอนที่หน่วยบริหารพัสดุจะต้องบริหารพัสดุให้มีประสิทธิภาพมากที่สุดเท่าที่จะดำเนินการได้ โดยสำรองพัสดุไม่มากเกินไปจนจำเป็น แต่ต้องเพียงพอและส่งมอบได้ทันต่อความต้องการหน่วยงานที่ใช้ ซึ่งจะบริหารพัสดุได้ดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับความชัดเจนและความแน่นอนของโครงการหรือแผนงานตามงบประมาณประจำปี หาก

สถานการณ์หรือสภาวะการณ์เปลี่ยนแปลงไปเป็นเหตุให้โครงการหรือแผนงานตามงบประมาณประจำปีเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์หรือสภาวะการณ์ดังกล่าว ซึ่งอาจมีผลทำให้พัสดุบางรายการยังไม่ได้จัดซื้อ/จัดจ้าง หน่วยบริหารพัสดุต้องรีบดำเนินการจัดหาพัสดุโดยเร็ว ตามขั้นตอนดังกล่าวแล้ว โดยแยกวิธีการจัดหาออกเป็น 2 กรณี คือ

(1) กรณีราคาพัสดุไม่เกินวงเงินตามที่ผู้บริหาร อปท. กำหนดไว้ หน่วยบริหารพัสดุสามารถจัดซื้อหรือจัดจ้างได้ทันที

(2) กรณีราคาพัสดุเกินวงเงินตามที่ผู้บริหาร อปท. กำหนดไว้ หน่วยบริหารพัสดุต้องแจ้งให้หน่วยจัดหาพัสดุเป็นผู้ดำเนินการจัดซื้อหรือจัดจ้างพัสดุ

## 5.2 แนวทางปฏิบัติระบบพัสดุสำหรับกรณีที่ไม่ได้ตั้งงบประมาณไว้

5.2.1 หน่วยงานที่ต้องการใช้พัสดุ แต่ไม่ได้ตั้งงบประมาณไว้ หรือต้องการแก้ไขเปลี่ยนแปลงงบประมาณรายจ่ายประจำปี จัดทำเรื่องขออนุมัติให้จัดซื้อหรือจัดจ้างพัสดุที่ไม่มีในงบประมาณดังกล่าวต่อผู้มีอำนาจอนุมัติ หรือผู้บริหาร อปท. ตามที่ได้กำหนดอำนาจไว้ในวิธีงบประมาณ ซึ่งต้องกำหนดให้เหมาะสมกับขนาดของ อปท. ในแต่ละแห่ง

5.2.2 ผู้มีอำนาจอนุมัติต้องพิจารณาด้วยเหตุผลและความจำเป็นต่างๆ ในการใช้พัสดุและไม่มีรายการพัสดุดังกล่าวในงบประมาณรายจ่ายประจำปี และไม่อนุมัติหากเห็นว่าพัสดุดังกล่าวไม่มีความจำเป็นที่จะต้องใช้ หรือมิได้มีความจำเป็นเร่งด่วนที่ต้องใช้ในปีงบประมาณนี้ แต่ถ้าพิจารณาแล้วเห็นว่าพัสดุดังกล่าวมีความจำเป็นที่จะต้องใช้ทันที หรือมีความจำเป็นเร่งด่วนที่จะต้องซื้อพัสดุดังกล่าว หากมิได้ใช้หรือมิได้ดำเนินการอาจทำให้เกิดความเสียหายต่อประชาชน หรือ อปท. ก็พิจารณาอนุมัติให้จัดซื้อหรือจัดจ้างพัสดุดังกล่าวตามอำนาจที่มี ถ้าวางเงินสูงมาก หรือเปลี่ยนแปลงเป็นสาระสำคัญต้องขออนุมัติจากสภาก่อน เพื่อดำเนินการจัดหาพัสดุดังกล่าวตามขั้นตอนปกติต่อไป

5.2.3 หน่วยบริหารพัสดุ ต้องพิจารณาความจำเป็นเร่งด่วนของการใช้พัสดุ ด้วยการจัดลำดับความสำคัญ และความเร่งด่วนต่อผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นได้โดยให้หน่วยงานที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงรายการแล้วนั้นเบิกพัสดุที่มี

อยู่ในคลังพัสดุไปก่อน แล้วดำเนินการจัดหาทดแทนเพื่อให้พัสดุเพียงพอ กับความต้องการใช้ของหน่วยงานอื่นที่ได้รับงบประมาณประจำปีตาม ปกติ

## **7. การบริหารบุคคล**

### **7.1 เหตุผลและความจำเป็น**

การบริหารบุคคล เป็นระบบหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมค่าใช้จ่าย โดยต้องบริหาร บุคคลให้เหมาะสมกับงาน ขนาดและสภาพขององค์กรเพื่อก่อให้เกิดการใช้จ่ายในค่าจ้างที่คุ้ม ค่า โดยปกติแต่ละองค์กรจะมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากรในสัดส่วนที่สูงเมื่อเทียบกับรายจ่ายทั้งสิ้น ขององค์กรหนึ่งๆ สำหรับ อบท. พบว่า อบท. ส่วนใหญ่มีสัดส่วนค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากรมาก กว่าร้อยละ 50 ของรายจ่ายทั้งสิ้น บางแห่งมากกว่าร้อยละ 80 เนื่องจากค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากร โดยทั่วไปถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกเดือน หากเกิดขึ้นแล้วมักจะตัดทอนได้ยาก เพราะ จะลดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากรได้ องค์กรจะต้องไล่คนออกจากงาน ถ้าองค์กรใดมีค่าใช้จ่าย ประจำจำนวนมาก องค์กรนั้นๆ ก็จะมีเงินรายได้เหลือเพื่อใช้จ่ายด้านการลงทุน หรือใช้จ่ายเพื่อการ ดำเนินกิจกรรมอื่นๆ ได้น้อย ดังนั้น งานบริหารบุคคลจึงมีความสำคัญอย่างมากในการควบคุมการ ใช้จ่ายขององค์กร

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากรมีหลายประเภท นอกจากเงินเดือนและค่าจ้างแล้ว ได้แก่ ค่า สวัสดิการ (ค่ารักษาพยาบาล ค่าเล่าเรียนบุตร) เงินค่าตอบแทน (เงินประจำตำแหน่งบริหาร หรือค่า ตอบแทนวิชาชีพ) ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาฝึกอบรม ฯ หากองค์กรใดสามารถบริหารบุคลากรได้อย่าง เหมาะสม ก็จะสามารถควบคุมค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากรได้ และเท่ากับสามารถควบคุมการใช้จ่าย ส่วนใหญ่ขององค์กรได้แล้ว หากองค์กรใดมีจำนวนบุคลากรมากเกินความจำเป็น หรือมีบุคลากรที่ มีความสามารถไม่ตรงต่องาน จะทำให้ค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรสูง และมีค่าใช้จ่ายที่ไม่สอดคล้องกับ ผลงานที่ได้รับ นำไปสู่ปัญหาการใช้ทรัพยากรที่สิ้นเปลืองและไม่สามารถควบคุมค่าใช้จ่ายได้ในที่ สุด ดังนั้น องค์กรต้องตระหนักถึงความคุ้มค่ากับการใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคลากร โดยเริ่มจากการ วิเคราะห์งาน อำนาจหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติ เพื่อกำหนดกรอบอัตราค่าจ้าง และหน้าที่ความรับผิดชอบ ของแต่ละงาน ให้สอดคล้องและเหมาะสมกับโครงสร้างขององค์กร และงบประมาณที่มุ่งเน้นผล งาน แล้วจึงดำเนินการสรรหา คัดเลือก บรรจุบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถตรงกับงานที่ต้อง ปฏิบัติ และยังสามารถประเมินผลการดำเนินงานได้อย่างชัดเจน อีกด้วย

## 7.2. สภาพปัญหาของการบริหารบุคคล

ปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) บริหารงานบุคคลโดยปฏิบัติตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2542 สำหรับองค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล เมืองพัทยา องค์การบริหารส่วนตำบล ส่วนกรุงเทพมหานครปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการกรุงเทพมหานคร (รายละเอียดอยู่ในภาคผนวก) ซึ่งการกำหนดดังกล่าวเป็นการออกกฎ ระเบียบ การบริหารบุคคลของอปท. โดยหน่วยงานของรัฐบาล และกำหนดโดยการลงรายละเอียดในขั้นตอนการปฏิบัติ อีกทั้งกำหนดให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศสำหรับทุก อปท. เช่นเดียวกับระเบียบการเงินการคลังด้านอื่นๆ ส่งผลให้ ผู้บริหารอปท. ไม่สามารถบริหารงานด้านบุคคลได้เอง และมีภาระด้านรายจ่ายเกี่ยวกับบุคลากรสูงโดยไม่จำเป็น

จากการสำรวจภาคสนามพบประเด็นปัญหาดังนี้

ระบบบริหารงานบุคคลของ อปท. ก่อนมี พรบ. แผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจ พ.ศ. 2542 จะขึ้นอยู่กับสำนักบริหารราชการส่วนท้องถิ่น กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย โดยกรมการปกครองจะดำเนินการด้านการบริหารบุคคลของอปท. ทุกแห่ง ได้แก่ การบรรจุ การแต่งตั้ง การโยกย้าย การพิจารณาให้ความดีความชอบ ขันเงินเดือน รวมไปถึงการลงโทษและการให้พ้นจากตำแหน่งหน้าที่ (ยกเว้นกรุงเทพมหานครที่มีระบบบริหารงานบุคคลแยกออกจากกระทรวงมหาดไทย เรียกว่า “คณะกรรมการบริการงานบุคคลกรุงเทพมหานคร” (ก.บ.) แต่ยังคงมีสถานภาพเหมือนข้าราชการส่วนกลาง) โดยข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นมีสถานภาพเหมือนเป็นข้าราชการส่วนกลาง หรือเสมือนข้าราชการในสังกัดกรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย โดยที่กรมการปกครองใช้หลักการบริหารบุคลากรและขึ้นอัตราเงินเดือนแบบเดียวกับที่ กพ. ประกาศใช้ โดยอนุโลม จากการเก็บข้อมูลภาคสนาม พบว่า ผู้บริหาร อปท. ไม่สามารถบริหารบุคลากรของตนเองได้ ( ได้แก่ การเลื่อนขั้น การคัดเลือก การไล่ออก ฯลฯ) เพราะแม้ว่าข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นต้องทำงานให้กับท้องถิ่น แต่การพิจารณาความดีความชอบขึ้นสุดท้ายขึ้นกับกรมการปกครอง ทั้ง ๆ ที่ท้องถิ่นเป็นผู้จ่ายเงินเดือนให้ข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่น การรับผิดชอบข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นจึงมีต่อกรมการปกครองมากกว่าผู้บริหารอปท.

ในการสัมภาษณ์ผู้บริหาร อปท. พบว่า อปท.บางแห่งยังคงเคยชินกับระบบบริหารงานบุคคลโดยกรมการปกครอง ซึ่ง อปท. กลุ่มนี้ (ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นข้าราชการประจำ มากกว่าข้าราชการการเมือง) จะให้ความสำคัญกับความก้าวหน้าในการรับราชการของข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นในขอบเขตที่กว้างทั่วประเทศ เพราะการบริหารงานบุคคลของอปท. โดยกรมการปก

ครองจะทำให้พนักงานส่วนท้องถิ่นสามารถโอนย้ายไปมาได้ทั่วประเทศ และสามารถโอนย้ายมาทำงานกับส่วนราชการได้อีกด้วย แบบเดียวกับข้าราชการที่ขึ้นกับหน่วยงานรัฐบาล

ขณะที่ผู้บริหาร อปท. หลายแห่งไม่เห็นชอบต่อระบบบริหารบุคคลโดยกรมการปกครอง (ส่วนใหญ่เป็นข้าราชการการเมืองมากกว่าข้าราชการประจำ) เพราะผู้บริหารไม่สามารถควบคุมรายจ่ายในการจ้างบุคลากรขององค์กรตนเองได้เลย เช่น ไม่สามารถกำหนดอัตราเงินเดือนให้เหมาะสมกับความสามารถหรือเหมาะสมกับปริมาณงานที่มีอยู่ได้ ไม่สามารถสั่งการข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นได้อย่างเต็มที่ ฯลฯ เพราะข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นรับผิดชอบกรมการปกครอง ไม่ได้รับผิดชอบผู้บริหารอปท. โดยตรง และเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงปัญหาเหล่านี้ ผู้บริหาร อปท. จึงใช้วิธีการจ้างลูกจ้างประจำ หรือลูกจ้างชั่วคราวเป็นการทดแทน นำไปสู่การจ้างคนเพิ่ม และเป็นภาระด้านค่าใช้จ่ายประจำสูง

หลังจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ตามมาตรา 284 วรรคแรกบัญญัติว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทั้งหลายย่อมมีความเป็นอิสระในการกำหนดนโยบายการปกครอง การบริหารงบประมาณ การบริหารงานบุคคล การเงินและการคลัง และมีอำนาจหน้าที่ของตนเอง โดยเฉพาะ ประกอบกับมาตรา 288 ที่บัญญัติไว้ให้การแต่งตั้งและการให้พนักงานและลูกจ้างของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพ้นจากตำแหน่ง ต้องเป็นไปตามความต้องการและความเหมาะสมของแต่ละท้องถิ่น และต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการพนักงานส่วนท้องถิ่นก่อน ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ รัฐสภาจึงได้ตรา พรบ. ระเบียบบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ซึ่ง ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระบบบริหารงานบุคคลขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขึ้น การบริหารงานบุคคลรูปแบบใหม่นี้

ในระดับประเทศ มีคณะกรรมการมาตรฐานการบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น เรียกกันว่า “ก.ถ.” ซึ่งเป็นคณะกรรมการชุดใหญ่ สำนักงาน ก.ถ. ตั้งอยู่ที่กรุงเทพฯ ประกอบด้วยกรรมการ 3 ฝ่าย ทั้งตัวแทนของรัฐบาล ตัวแทนของ อปท. และผู้ทรงคุณวุฒิ กล่าวคือ ก.ถ. ตั้งให้เป็นคณะกรรมการที่มีองค์ประกอบเป็นไตรภาคี<sup>7</sup> ก.ถ. เป็นผู้กำหนดมาตรฐานกลางสำหรับการบริหารงานบุคคลของท้องถิ่นทั้งหมดทุกรูปแบบ และทุกแห่ง (นอกจาก กทม.) นอกจากนี้ยังมี คณะกรรมการกลางพนักงานส่วนท้องถิ่นอีก 3 คณะ ได้แก่ คณะกรรมการข้าราชการองค์การบริหารส่วนจังหวัด (ก.จ.) คณะกรรมการกลางพนักงานเทศบาล (ก.ท.) คณะกรรมการกลางพนักงานส่วนตำบล (ก.อบต.) ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานทั่วไปสำหรับบริหารงานบุคคลใน อปท. รูปแบบนั้น ๆ ทั่วประเทศ ในแต่ละคณะมีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย หรือรัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวง

---

<sup>7</sup> องค์ประกอบของ ก.ถ. เป็นแบบ ไตรภาคี ได้แก่ ตัวแทนรัฐบาล 6 คน: เลขาธิการ ก.พ. เลขาธิการ สสช. ผู้อำนวยการสำนักงบประมาณ ปลัดกระทรวงการคลัง ปลัดกระทรวงมหาดไทย อธิบดีกรมการปกครอง 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 ทำหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์และการดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลในจังหวัดนั้นๆ และมีคณะกรรมการพนักงานเมืองพัทยาจังหวัด (ก.พัทยา) ทำหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์และการดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลในเมืองพัทยาโดยเฉพาะ สำหรับกรุงเทพมหานครยังคงใช้รูปแบบการบริหารงานบุคคลรูปแบบเดิมอยู่ (ก.ก.)

ปัจจุบัน ก.ก. ได้กำหนดมาตรฐานกลางการบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น เพื่อเป็นกรอบสำหรับ ก.จ. ก.ท. และ ก.อบต. ในการออกกำหนดมาตรฐานกลางต่อไป รวมถึงเป็นกรอบสำหรับการบริหารงานบุคคลทั้งหมดของ อปท. ด้วยจากการศึกษาในเอกสารที่ ก.ก. เผยแพร่ทั้งสิ่งพิมพ์และจาก Website พบว่า ก.ก. มีความโน้มเอียงที่ใช้หลักการบริหารงานบุคคลแบบเดียวกับที่ ก.พ. ใช้กับข้าราชการของรัฐบาล และกำหนดการบริหารบุคคลของอปท. ทุกแห่งให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน อีกทั้งเป็นมาตรฐานเดียวกับของรัฐบาลด้วย ทั้งเรื่องอัตราเงินเดือน ผลประโยชน์ตอบแทน และความก้าวหน้า และมีการกำหนดหลักการโยกย้ายพนักงานส่วนท้องถิ่นข้าม อปท. ได้ เสมือนหนึ่งเป็นข้าราชการหรือพนักงานสังกัดเดียวกันทุกๆ ที่ แต่ละ อปท. เป็นองค์กรอิสระ มิใช่เป็นหน่วยงานของรัฐบาล อีกทั้งอปท. แต่ละแห่งก็มีความเป็นเอกเทศต่อกันและกัน

เมื่อพิจารณาจากข้อมูลรายจ่ายประจำขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกประเภท (ยกเว้นกรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา) ทั้ง 7,602 แห่ง ในปี พ.ศ. 2542 เทียบกับปี พ.ศ.2541 จะพบว่า มีอปท. ที่มีสัดส่วนรายจ่ายประจำเกินกว่าร้อยละ 70 ของรายจ่ายทั้งสิ้น ในปีงบประมาณ 2542 เพิ่มขึ้นจากปีงบประมาณ 2541 ถึงร้อยละ 133.2 กล่าวคือ 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 แต่ต้องดำเนินการผ่านคณะกรรมการหลายชุด ซึ่งมีทั้งตัวแทนของอปท. ตัวแทนของรัฐบาล และผู้ทรงคุณวุฒิ ทำให้การบริหารบุคคลของอปท. ไม่คล่องตัว ไม่เป็นอิสระ และกลายเป็นอุปสรรคในการดำเนินงานของอปท. เช่น หากพนักงานส่วนท้องถิ่นไม่ทำงาน ผู้บริหารจะไล่พนักงานคนนี้ออกก็ไม่สามารถทำได้ หรือจะตัดเงินเดือนก็ไม่สามารถทำได้จะต้องนำเรื่องเข้าคณะกรรมการชุดต่างๆ ก่อน และรวมতি ซึ่งจะต้องใช้เวลานาน หรือการที่อปท. หนึ่งๆ จะให้กำหนดการให้ขึ้นเงินเดือนพนักงานส่วนท้องถิ่นของตน จะต้องส่งรายการขึ้นเงินเดือนเข้าคณะกรรมการก่อน และมีการเฉลี่ยขึ้นส่วนที่เหลือปิดทอนให้องค์กรอื่นๆ ซึ่งเป็นอปท. ประเภทเดียวกันได้อีก ฯลฯ การกำหนดให้การบริหารบุคคลของอปท. หนึ่งๆ ต้องมาผ่านการพิจารณาหลายขั้นตอน ในหลายคณะกรรมการนำมาสู่การมีค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรที่เกิดขึ้น โดยผู้บริหารในแต่ละ อปท. ไม่สามารถบริหารได้เองโดยอิสระ
2. การกำหนดให้มีคณะกรรมการหลายชุดทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานกลางในการบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น ทำให้การบริหารงานบุคคลของท้องถิ่นยังคงขึ้นต่อการตัดสินใจของหน่วยงานรัฐบาล และคณะกรรมการหลายชุด กลไกของการรับผิดชอบต่อประชาชนโดยตรงจึงไม่เกิดขึ้น แต่เป็นการรับผิดชอบต่อคณะกรรมการชุดต่างๆ แทน ซึ่งแม้ว่าการบริหารบุคคลรูปแบบใหม่นี้จะดีกว่ารูปแบบเดิมที่ขึ้นกับกรรมการปกครองอย่างเดียว แต่ก็ยังจัดว่าไม่ใช่การกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่นที่แท้จริง เพราะคณะกรรมการฯ ทำหน้าที่กำหนดความดีความชอบ อัตราเงินเดือนของพนักงานส่วนท้องถิ่น ไม่ใช่ผู้บริหารอปท. กำหนด

3. การจัดรูปแบบการบริหารบุคคลส่วนท้องถิ่นที่เชื่อมต่อกันทุกแห่ง ทุกประเภท ทำให้เกิดทางเดินของอาชีพ (Career Path) ของพนักงานส่วนท้องถิ่นที่อาจจะกว้างขวาง และยาวขึ้น เพราะสามารถโอนย้าย ไปหน่วยงานอื่นๆ และเติบโตในระดับชั้นได้สูงขึ้น แต่จะขัดต่อหลักการการกระจายอำนาจ เพราะทำให้ความรับผิดชอบต่อประชาชนของพนักงานส่วนท้องถิ่นลดลง แต่มารับผิดชอบต่อคณะกรรมการแทน และอาจเกิดปัญหาเดิมๆ คือพนักงานส่วนท้องถิ่นเป็นคนในพื้นที่อื่น และไม่รู้สึกรัก ห่วงแหน พื้นที่ที่ตนทำงานอยู่เท่าที่ควร ทำงานอยู่ไม่กี่ปีก็ย้ายไปที่อื่นต่อไป หรือทำงานวันศุกร์ครึ่งวันและรีบเดินทางกลับบ้านต่างจังหวัด แทนที่พนักงานส่วนท้องถิ่นจะเป็นคนในท้องถิ่นนั้นๆ และทำงานรับใช้คนในพื้นที่ด้วยใจรัก

### 7.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

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

### 7.4 หลักการบริหารงานบุคคล

ถ้าองค์กรต้องการบริหารบุคคลให้มีประสิทธิภาพ และเกิดความคุ้มค่าในการใช้จ่ายเงินเพื่อให้ได้มาซึ่งบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และทักษะในการปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ ตลอดจนการรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพให้ปฏิบัติงานต่อองค์กรด้วยความจงรักภักดี ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญในการบริหารบุคคลอย่างจริงจัง และจะทำให้ได้รับผลการปฏิบัติงานจากบุคลากรอย่างคุ้มค่า และก่อให้เกิดความประหยัดในค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับบุคลากรในที่สุด แนวทางการบริหารบุคคลมีดังนี้

#### 1. การบริหาร

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



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

## 2. อัตราค่าจ้างคน

- 2.1 มีการจัดทำแผน และงบประมาณด้านอัตราค่าจ้าง พร้อมทั้งปรับปรุงอัตราเงินเดือนให้สอดคล้องกับตลาดแรงงานอยู่เสมอ
- 2.2 กำหนดนโยบาย แผน และแนวปฏิบัติการใช้อัตราค่าจ้าง รวมถึงแผนการพัฒนาบุคลากร
- 2.3 กำหนดเส้นทางการเดินของอาชีพ (Career Path) ของบุคลากรให้เหมาะสม
- 2.4 การอนุมัตินโยบาย แผน และแนวปฏิบัติการใช้อัตราค่าจ้าง ผ่านความเห็นชอบจากคณะกรรมการบุคคล

## 3. การคัดเลือกและบรรจุพนักงาน

- 3.1 คัดเลือกผู้สมัครงานและตัดสินใจรับเข้าทำงานโดยคณะกรรมการภายในองค์กร
- 3.2 กำหนดอัตราค่าจ้างเริ่มต้นตามวุฒิการศึกษา และประสบการณ์ พร้อมทั้งทบทวนอัตราค่าจ้างให้สอดคล้องกับตลาดแรงงานอยู่เสมอ เพื่อให้ได้บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเข้ามาทำงาน
- 3.3 กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่าประสบการณ์
- 3.4 กำหนดให้มีการตรวจสอบสุขภาพจากสถานพยาบาล หรือ โรงพยาบาลที่เชื่อถือได้
- 3.5 มีหนังสือเงื่อนไขการทดลองงาน สัญญาว่าจ้างที่เป็นมาตรฐาน

## 4. การประเมินผลการปฏิบัติงาน

- 4.1 กำหนดหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติในการประเมินผลงาน และศักยภาพพนักงานแต่ละคน
- 4.2 จัดทำแบบฟอร์มประเมินผลไว้เป็นมาตรฐาน และกำหนดระยะเวลาในการประเมินผล และให้มีการประเมินผลเป็นประจำ และต่อเนื่อง
- 4.3 มีการประเมินจุดอ่อนหรือจุดแข็งของพนักงาน เพื่อประโยชน์ในการดูแลและพัฒนาพนักงานให้ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด
- 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 มีการจัดหาความจำเป็นในการอบรม ดำเนินการจัดอบรม และระบบติดตามผลการอบรมของพนักงานที่ผ่านการอบรม
- 6.4 จัดทำประวัติการฝึกอบรมพนักงานไว้เป็นรายบุคคล
- 6.5 แสวงหา ริเริ่ม แนวความคิดใหม่ ๆ ในการพัฒนาพนักงานมาประยุกต์ใช้ในองค์กร ให้เป็นองค์กรแห่งการเรียนรู้ (Learning Organization)

## 7. สวัสดิการ

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

## 8. การแรงงานสัมพันธ์

- 8.1 จัดทำข้อบังคับ และระเบียบบริหารงานบุคคลให้กับพนักงานทุกคน โดยให้มีเรื่องต่าง ๆ ที่กฎหมายแรงงานกำหนด<sup>8</sup>
- 8.2 มีการแก้ไขเพิ่มเติมข้อบังคับฯ ให้เหมาะสมกับสถานการณ์อยู่เสมอ
- 8.3 การลงโทษทางวินัยถึงขั้นปลดออก ไล่ออก ควรพิจารณาด้านคณะกรรมการบุคคลฯ
- 8.4 ปฏิบัติในเรื่องอื่น ๆ ตามกฎหมายแรงงานที่เกี่ยวข้อง เช่น พ.ร.บ.แรงงานสัมพันธ์ กฎหมายประกันสังคม กฎหมายกองทุนเงินทดแทน กฎหมายว่าด้วยความปลอดภัยในการทำงาน พร้อมทั้งตรวจสอบทบทวนอยู่เสมอ
- 8.5 จัดให้มีบรรยากาศของการมีส่วนร่วมจากพนักงานอย่างจริงจัง และต่อเนื่อง เช่น ส่งเสริมกิจกรรม 5ส. กลุ่มคุณภาพ ข้อเสนอแนะ กีฬาภายใน การประกวดในลักษณะการเพิ่มผลผลิต การกำหนดเป้าหมายในการรณรงค์ในเรื่องต่าง ๆ ฯลฯ
- 8.6 พนักงานระดับผู้บังคับบัญชาต้องหาโอกาสไปพบปะพนักงาน และครอบครัวของพนักงานในหน่วยงานต่าง ๆ อย่างสม่ำเสมอ
- 8.7 ทำการสัมภาษณ์พนักงานที่ขอลาออก เพื่อนำข้อมูลมาใช้ประโยชน์ในการบริหารงานบุคคล

เนื่องจาก อปท. ส่วนมากไม่ได้จัดทำโครงสร้างงานที่ควรเกี่ยวข้องและสัมพันธ์กับการควบคุมการใช้จ่ายให้ครบถ้วน แต่จะแยกบริหารในแต่ละงานตามที่ได้รับมอบหมายโดยไม่ได้จัดทำรายละเอียดและแผนภูมิของงาน จึงมีความซ้ำซ้อนในการปฏิบัติงาน ทำให้เกิดความสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายด้านบุคลากร วัสดุ และครุภัณฑ์ เป็นต้น หรือใช้เวลานานเกินความจำเป็น และการติดตามงานอาจไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ และการปฏิบัติงานของอปท. จะต้องปฏิบัติตามระเบียบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด จึงต้องปฏิบัติเหมือนกัน ทั้งที่ขนาดขององค์กรไม่เท่ากัน ซึ่งเป็นปัญหาสำหรับ

---

<sup>8</sup> กฎหมายแรงงานกำหนด ดังนี้

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

องค์กรขนาดกลางและขนาดเล็กที่ต้องจัดหาบุคลากร วัสดุ ครุภัณฑ์ให้สามารถปฏิบัติงานได้ตามที่กำหนด ทั้งที่ไม่จำเป็นหรืออาจจะหายากในบางพื้นที่ ดังนั้น เพื่อแสดงให้เห็นถึงการกำหนดกรอบอัตราค่าจ้างคนที่เหมาะสมกับงานซึ่งเป็นการควบคุมการใช้จ่ายด้านบุคคล จึงยกตัวอย่างเกี่ยวกับบุคลากรในระบบการควบคุมการใช้จ่ายซึ่งมีงานที่เกี่ยวข้องทั้งสิ้น 6 งาน คือ งบประมาณ พัสดุ บุคคล การเงิน บัญชี และตรวจสอบ ซึ่งจะแยกหน่วยงานที่รับผิดชอบตามลักษณะเฉพาะของงานเป็น 3 หน่วยงาน คือ

1. หน่วยงานบุคคล รับผิดชอบด้านอัตราค่าจ้างคน และแจ้งค่าใช้จ่ายประจำเกี่ยวกับบุคคลให้กับหน่วยงานคลังเมื่อเริ่มต้นปีงบประมาณหรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงระหว่างปี

2. หน่วยงานตรวจสอบ ในกรณีที่เป็้องค์กรขนาดใหญ่จัดตั้งเป็นหน่วยงานตรวจสอบที่รับผิดชอบด้านตรวจสอบภายในและประสานงานกับผู้ตรวจสอบภายนอก ถ้าเป็้องค์กรขนาดกลางและขนาดเล็กอาจรวมกันในกลุ่ม เพื่อจัดจ้างผู้ตรวจสอบภายในมืออาชีพ หรือผู้ตรวจสอบภายนอกที่ได้รับการรับรองจากสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินแล้ว

3. หน่วยงานคลัง รับผิดชอบด้านงบประมาณ พัสดุ การเงินและบัญชี และต้องปฏิบัติแต่ละงานให้สอดคล้องและเหมาะสมกับองค์กร ซึ่งมีขั้นตอนในการจัดตั้งหน่วยงานคลัง ดังนี้

3.1 กำหนดงานที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานคลัง งานที่หน่วยงานคลังต้องรับผิดชอบ เพื่อให้การควบคุมการใช้จ่ายครบถ้วน สมบูรณ์ มีดังนี้

3.1.1 งานงบประมาณ ทำหน้าที่ควบคุมการรับ-จ่ายเงินตามงบประมาณประจำปี

3.1.2 งานพัสดุ ทำหน้าที่ดำเนินการจัดซื้อ จัดจ้าง ตามระเบียบพัสดุ

3.1.3 งานการเงิน ทำหน้าที่รับ-จ่ายเงินตามระเบียบการเงิน

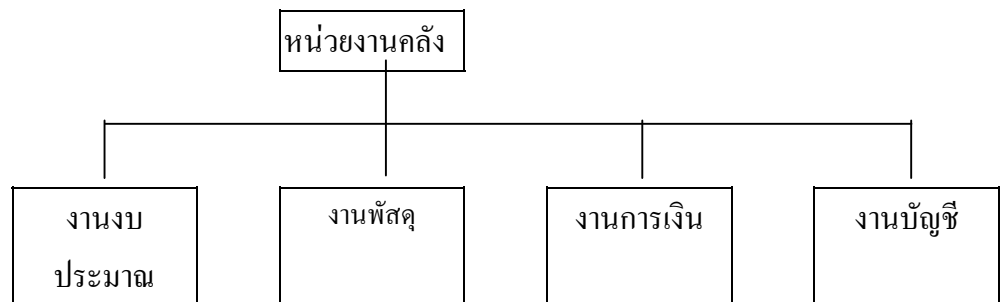
3.1.4 งานบัญชี ทำหน้าที่บันทึกบัญชีตามระบบบัญชีที่กำหนดและจัดทำงบการเงิน

3.2 ผังของหน่วยงานคลัง วิเคราะห์งานให้เหมาะสมกับขนาดและอัตราค่าจ้างคนขององค์กรโดยผู้ปฏิบัติต้องไม่ใช่คนเดียวกัน เพื่อการสอบยันด้านการเงินการคลัง แต่ถ้าองค์กรขนาดเล็กที่มีบุคลากรจำกัดต้องคำนึงถึงความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นด้วย เพื่อให้การปฏิบัติงานของหน่วยงานคลังมีประสิทธิภาพ สามารถสอบยันกันได้ สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถกำหนดผังของหน่วยงานคลังตามขนาดขององค์กร ดังนี้

3.2.1 องค์กรขนาดใหญ่ จำนวนบุคลากร ประมาณ 10-20 คน สามารถกำหนดได้เต็มรูปแบบครบทั้ง 4 งาน คือ

1. งานงบประมาณ
2. งานพัสดุ
3. งานการเงิน
4. งานบัญชี

แผนภาพที่ 3 : รูปแบบหน่วยงานคลัง ขนาดใหญ่

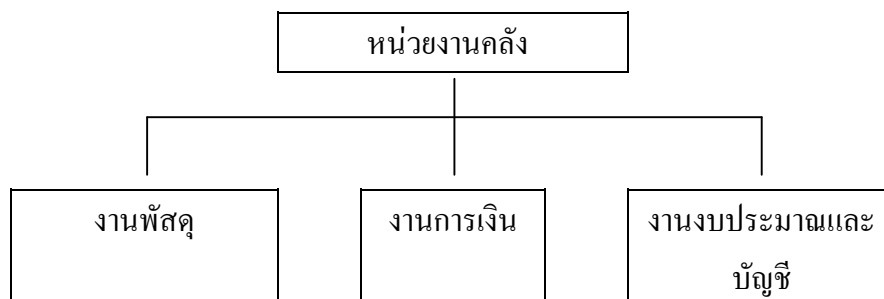


3.2.2 องค์กรขนาดกลาง จำนวนบุคลากร ประมาณ 4-10 คน สามารถกำหนดได้ 3 งาน

คือ

1. งานพัสดุ
2. งานการเงิน
3. งานงบประมาณและบัญชี

แผนภาพที่ 4 : รูปแบบหน่วยงานคลังขนาดกลาง

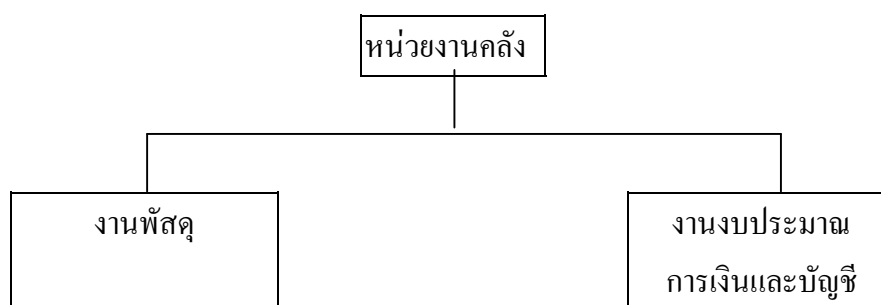


3.2.3 องค์กรขนาดเล็ก จำนวนบุคลากร ประมาณ 2-3 คน สามารถกำหนดได้ 2

งาน คือ

1. งานพัสดุ
2. งานงบประมาณ การเงินและบัญชี

### แผนภาพที่ 5 : รูปแบบหน่วยงานคลังขนาดเล็ก



3.3. กำหนดภาระหน้าที่ของหน่วยงานคลัง เป็นการกำหนดหน้าที่หลักของแต่ละงานให้เหมาะสม สอดคล้อง และสอดคล้องกัน และต้องกำกับดูแลและบริหารงานด้านงบประมาณ ด้านพัสดุ ด้านการเงิน และด้านบัญชีให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนที่วางไว้ โดยให้องค์กรได้รับประโยชน์สูงสุด ประหยัด และคุ้มค่ากับการลงทุน

3.4 กำหนดรายละเอียดของงาน เป็นการพรรณานางานทุกงานที่ต้องรับผิดชอบอย่างละเอียดทุกขั้นตอนเพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแลการปฏิบัติงาน การพิจารณาบุคคลได้อย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับขนาดขององค์กร ช่วยให้การบริหารหน่วยงานคลังมีความคล่องตัว ประหยัด และมีประสิทธิภาพ โดยกำหนดแนวปฏิบัติให้เหมาะสม และทันกับเทคโนโลยีใหม่ ๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ทันเหตุการณ์ ช่วยให้ผู้บริหารองค์กรได้รับประโยชน์สูงสุด และมีความเสี่ยงน้อยที่สุดในการบริหารงาน และการตัดสินใจ

### 7.5 แนวทางการควบคุมค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคคล

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคคลนอกจากเงินเดือน ค่าจ้างประจำ ค่าจ้างชั่วคราวแล้ว ยังมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสวัสดิการและการพัฒนาฝึกอบรมบุคลากรรวมอยู่ด้วย การที่จะได้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้มีการใช้จ่ายอย่างเหมาะสม สอดคล้องกับตลาดแรงงาน และก่อให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กรอย่างแท้จริง องค์กรต้องกำหนดระเบียบ ข้อบังคับหรือประกาศเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการเดินทางให้เหมาะสมกับสภาพขององค์กร เช่น ระเบียบว่าด้วยสวัสดิการการรักษาพยาบาล ค่าช่วยการศึกษาบุตร ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง เป็นต้น โดยคำนึงถึงรายได้ขององค์กรและควบคุมการใช้จ่ายเกี่ยวกับบุคคลเป็นหลัก ดังนี้

1. ก่อนดำเนินการจะต้องตรวจสอบงบประมาณและได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจก่อน
2. การเบิกจ่ายจะต้องตรวจสอบเอกสารหลักฐานให้ครบถ้วนถูกต้องตามระเบียบอย่างเคร่งครัด

3. กำกับและติดตามการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด เพื่อให้การใช้จ่ายเงินเป็นไปอย่างคุ้มค่า
4. รายงานผลการดำเนินงานและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจกรรมเพื่อประโยชน์ในการจัดทำต้นทุนกิจกรรม

โดยทั่วไป อบต. แต่ละแห่งควรมีสัดส่วนค่าใช้จ่ายประจำที่เกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลไม่เกินร้อยละ 50 ทั้งนี้บุคลากรที่ดี และทำงานที่เป็นงานหลัก และต้องการความรับผิดชอบสูงขององค์กร อบต. ควรรักษาและพัฒนาศักยภาพการทำงานให้สูงต่อไป โดยการจ้างเป็นบุคลากรประจำ ซึ่งควรมีการประเมินผลงานทุกปี และสามารถไล่ออกได้

ในขณะที่งานที่เป็นงานชั่วคราว และใช้แต่แรงงานเป็นสำคัญ อบต. ควรจ้างเป็นลูกจ้างชั่วคราว ในระยะเวลาต่างๆ กันไป เช่น 1 ปี 3 ปี หรือ 5 ปี โดยทำสัญญาการว่าจ้าง และให้ค่าตอบแทนตามตลาดแรงงาน

การกำหนดอัตราเงินเดือนควรมีอัตราที่สอดคล้องกับตลาดแรงงาน เพื่อให้ได้คนที่มีความสามารถทำงานได้มาทำงานให้คุ้มค่าเงินเดือน ดีกว่าการจ้างงานในอัตราที่ต่ำกว่าตลาดแรงงานและได้คนที่ไม่มีความสามารถในการทำงาน

เพื่อให้ อบต. สามารถบริหารงานบุคคลได้เองอย่างมีอิสระ คณะผู้วิจัยเสนอให้ รัฐบาลกระจายอำนาจในการบริหารงานบุคคลให้แก่อบต. อย่างแท้จริง คือรัฐบาลอาจตั้งคณะกรรมการกลาง เช่น ก.ธ. เพียงคณะเดียว กำหนดกรอบการบริหารงานบุคคลของอบต. อย่างกว้าง เช่น กรอบการทำงาน กรอบเงินเดือน ฯลฯ เพื่อให้แน่ใจว่าผู้บริหาร อบต. จะบริหารงานบุคคลอย่างเป็นธรรม และได้มาตรฐานสากลด้านแรงงาน ส่วนในรายละเอียดในการบริหารงานบุคคล ควรให้อิสระผู้บริหาร อบต. แต่ละแห่งกำหนดได้เอง สามารถกำหนดอัตราเงินเดือนเองได้ภายใต้กรอบเงินเดือน สามารถกำหนดเลื่อนขั้นเงินเดือน หรือไล่ออกพนักงานของตนเองได้ตามเหตุผลที่เห็นสมควร และต้องเป็นธรรม ให้พนักงานส่วนท้องถิ่นในอบต. หนึ่งๆ หากจะย้ายไปทำงานในอีกอบต. อื่นๆ จะต้องลาออกจากที่หนึ่งแล้วจึงไปสมัครงานอีกที่หนึ่งได้ แบบการทำงานในองค์กรอิสระทั่วไป นอกจากนี้แล้ว คณะกรรมการ ก.ธ. มีหน้าที่เป็นองค์กรกลางในการกำกับ ดูแลการบริหารงานบุคคลของแต่ละอบต. ให้เป็นธรรม รับร้องเรียนจากพนักงานส่วนท้องถิ่นหากมีผู้บริหารอบต. ใดใช้อำนาจโดยมิชอบ และดำเนินการสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้น

สำหรับในช่วงเวลาเปลี่ยนผ่านในกระบวนการกระจายอำนาจ ด้านคนมีปัญหามาก คณะผู้วิจัย พบว่า การโอนย้ายคน หรือ ข้าราชการจากหน่วยงานของรัฐบาลมาเป็นข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่น ตามการโอนย้ายงานที่รัฐบาลเคยทำให้กับอบต. นั้น แบบหนึ่งต่อหนึ่ง (ย้ายคนตามงาน) ไม่ถูกต้อง และไม่เหมาะสม เช่น หากโอนภารกิจด้านการสร้างถนนในอบต. และต้องให้วิศวกรของกรมโยธาธิการย้ายไปอยู่ในอบต. นั้นๆ เป็นต้น เพราะการให้วิศวกรไปประจำอบต. หนึ่งๆ เป็นการสูญเสียเปล่าของการใช้ทรัพยากร เพราะงานสร้างถนนในอบต. หนึ่งๆ อาจมีไม่มากพอ

อีกทั้งวิศวกรผู้นั้นอาจเป็นคนจังหวัดอื่น ถ้าต้องย้ายมาอยู่ที่อบต. ก็ต้องย้ายที่อยู่ หรือต้องเดินทางไกลเป็นประจำ นอกจากนี้ยังมีข้าราชการจำนวนมากไม่ต้องการย้ายไปอปท. เพราะเห็นว่าการไปอยู่ต่างจังหวัด หรือเห็นว่าการเป็นพนักงานส่วนท้องถิ่นมีเกียรติน้อยกว่าการเป็นข้าราชการ หรือไม่อยากมาเป็นลูกน้องปลัดอบต. ซึ่งมีระดับขั้นเงินเดือนต่ำกว่าตน ส่วนอปท. บางแห่งก็ไม่ต้องการรับโอนข้าราชการมาเพราะข้าราชการส่วนใหญ่ที่จะมามีระดับขั้นเงินเดือนสูงจะเป็นภาระทางด้านรายจ่ายเงินเดือนต่อไป และเสนอว่า ควรให้รัฐบาลหยุดดำเนินการกิจต่างๆ ที่ควรเป็นของ อปท. เป็นการโอนย้ายงาน ในขณะที่การโอนย้ายคน ควรให้เกิดเป็นกระบวนการตามธรรมชาติ ตามความต้องการของอปท. เป็นสำคัญ โดยจะต้องปรับแก้ปัญหาดังกล่าวๆ ที่ทำให้ข้าราชการไม่อยากเป็นพนักงานส่วนท้องถิ่น<sup>9</sup> อันได้แก่ แก้ปัญหาเรื่องขั้นเงินเดือนให้เหมาะสม ปัจจุบันพบว่าเงินเดือนข้าราชการต่ำกว่าตลาดแรงงาน ก็ให้อปท. สามารถให้เงินเดือนข้าราชการที่โอนย้ายไปอปท. ให้สูงขึ้น และสอดคล้องกับตลาดแรงงานได้ แก้ปัญหาเรื่องสวัสดิการและสิทธิพิเศษของข้าราชการให้เท่าเทียมกับคนอื่นๆ โดยให้อปท. มีสวัสดิการและสิทธิพิเศษเทียบเท่ากับข้าราชการ เช่น มีกองทุนแบบ กบข. มีบำนาญหรือบำนาญ มีการประกันสังคม ประกันสุขภาพ ที่เท่าเทียมกัน<sup>10</sup> แก้ปัญหาเรื่องเกียรติของการเป็นข้าราชการ ให้พนักงานส่วนท้องถิ่นมีเกียรติเท่าเทียมกัน โดยแก้ปัญหาระบบเครื่องราชย์ ฯลฯ สำหรับข้าราชการที่ทำงานด้านการให้บริการ ที่ใช้เทคนิคสูง แต่เป็นงานที่ควรเป็นของอปท. เช่น การสร้างถนน การขุดบ่อน้ำ การจัดการศึกษา การให้การรักษายาบาล รัฐบาลควรจัดให้มีการ Corporatization ให้หน่วยงานปฏิบัติเหล่านี้กลายเป็นบริษัทจำกัด ที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ และให้รับจ้างอปท. หรือเอกชนทำงานต่างๆ ผ่านการแข่งขัน การประมูลทั่วไป ซึ่งก็จะช่วยให้วิศวกร หมอ หรือครู ไม่เป็นข้าราชการอีกต่อไป แต่เป็นลูกจ้างบริษัทของรัฐบาล รับจ้างออกแบบ รับจ้างจัดการศึกษา รับจ้างให้การรักษายาบาล โดยอปท. อาจจ้างบริษัทเหล่านี้ทำงานให้ ข้าราชการเหล่านี้จะไม่ต้องโอนย้ายไปทำงานเป็นพนักงานส่วนท้องถิ่น แต่อยู่ในหน่วยงานรัฐบาลที่เป็นบริษัทรับจ้างแทน

<sup>9</sup> พบว่า การที่ข้าราชการปัจจุบันมีสิทธิพิเศษสูง มีบำนาญ บำนาญ มีเกียรติสูง แต่เงินเดือนน้อย กลายเป็นปัญหาในการปฏิรูประบบราชการ เช่น ครูในมหาวิทยาลัยไม่อยากออกนอกกรอบ ข้าราชการไม่อยากโอนย้ายไปอปท. รวมไปถึงการ Privatization รัฐวิสาหกิจ ซึ่งต่างก็ไม่ยอมออกจากระบบราชการ ปัญหานี้ต้องแก้ทั้งระบบ โดยให้ข้าราชการกลายเป็นคนปกติเสีย โดยมีเงินเดือนสูงขึ้นตามตลาดแรงงาน มีหลักประกันในการจ้างงานลดลง ต้องสามารถถูกไล่ออกได้แบบคนอื่นๆ เขา ในขณะที่เดียวกันต้องปรับให้คนอื่นๆ มีสิทธิเท่าเทียมกับข้าราชการ ได้แก่ เรื่องการประกันสุขภาพ (Health Insurance) การประกันการเกษียณอายุ (Pension Scheme) การประกันสังคม (Social Security System) ให้ทุกคนที่ทำประโยชน์ให้กับสังคม และประเทศชาติสามารถได้รับเครื่องราชย์ได้ ไม่ใช่เฉพาะข้าราชการ ผลคือข้าราชการเลิกเป็นอภิสิทธิ์ชน การรังเกียจที่จะออกจากระบบราชการก็จะหมดไป และทำให้การกระจายอำนาจด้านคน การปฏิรูประบบราชการ การ Privatization รัฐวิสาหกิจทำได้ง่ายขึ้น

<sup>10</sup> สำหรับประเด็นเรื่อง การประกันสุขภาพ การประกันสังคม การประกันการเกษียณอายุ พบว่า รัฐบาลกำลังศึกษา และต้องการปรับปรุงระบบเหล่านี้ทั้งระบบ เพื่อให้ทุกคนมีประกันดังกล่าวอย่างเท่าเทียมกัน



## 8. ระบบบริหารการเงิน

### 1. เหตุผลและความจำเป็น

การบริหารการเงิน เป็นกระบวนการวางแผนการรับและจ่ายเงินตามเอกสารหลักฐานจากภายใน และภายนอกองค์กร ให้ถูกต้องตามระเบียบอย่างโปร่งใส ประหยัด มีความคล่องตัวและมีความเสี่ยงน้อยที่สุด โดยการจัดทำประมาณการรับและการจ่ายเงินในแต่ละเดือนให้มีเงินเพียงพอที่จะใช้จ่าย ถ้ามีเงินเหลือจะได้นำไปลงทุนหาประโยชน์ให้แก่องค์กร เช่น การนำฝากธนาคาร การซื้อพันธบัตร การให้กู้ยืม เป็นต้น หรือถ้าเงินไม่พอจะได้หาแหล่งเงินที่เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด เช่น การใช้เงินสะสม การกู้ยืม เป็นต้น ซึ่งองค์กรจะต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี<sup>11</sup> เพื่อป้องกันการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้เสมอ

### 2. สภาพปัญหาของการบริหารการเงินในปัจจุบัน

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

จากการสำรวจภาคสนามพบประเด็นปัญหา ดังนี้

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยกเว้นกรุงเทพมหานครมีการปฏิบัติงานและการรายงานซ้ำซ้อนเนื่องจากต้องทำตามระเบียบที่เหมือนกันทุกองค์กร ซึ่งเน้นพิธีการ เอกสาร และสายการบังคับบัญชา ทำให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายด้านอัตราค่าจ้างคน ปริมาณวัสดุ และต้นทุนในการจัดซื้อสูงเกินไป (เนื่องจากใช้เวลาในการจ่ายเงินนานเกินไปผู้ประกอบการจะคิดราคาที่สูงขึ้นจากราคาปกติ) โดยเฉพาะองค์กรเล็กๆ ที่มีงบประมาณจำกัด ไม่สามารถพัฒนางานตามโครงการได้อย่างเต็มที่

---

<sup>11</sup> การควบคุมภายในด้านการเงินต้องจัดให้มีการควบคุมภายในทุกด้านที่เกี่ยวกับการเงิน เช่น

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

### 3. วัตถุประสงค์การศึกษา

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

### 4. หลักการบริหารการเงิน

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรมีการวางระบบงานให้ครบถ้วนและสอดคล้องกับหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติทุกขั้นตอน ให้เหมาะสมกับองค์กรเพื่อจัดทำแผนภูมิและกำหนดแนวปฏิบัติงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจน โดยเน้นการควบคุมการใช้จ่ายให้ได้รับผลอย่างคุ้มค่าทุกหน่วยงานภายในองค์กร ซึ่งแบ่งหน้าที่ตามความจำเป็นและเหมาะสมให้สามารถควบคุมและตรวจสอบได้โดยแบ่งตามหน้าที่หลักดังนี้

1. ด้านการควบคุมเงิน
2. ด้านการเงินรับ
3. ด้านการเงินจ่าย

การที่จะให้การบริหารการเงินตามหน้าที่หลักดังกล่าวมีประสิทธิภาพองค์กรจะต้องกำหนดนโยบายและระเบียบให้ชัดเจน เช่น

1. แบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานผู้รับ-จ่ายเงิน หน่วยงานตรวจสอบการรับ-จ่ายเงิน หน่วยงานควบคุมการเงิน และหน่วยงานบัญชีสามารถสอบยันตัวเลขกันได้
2. แบ่งประเภทเอกสารการรับ-จ่ายเงินให้เหมาะสม พร้อมทั้งมีเอกสารประกอบการจ่ายเงินให้ถูกต้องครบถ้วน
3. กำหนดคู่มือการปฏิบัติงานด้านการเงิน พร้อมทั้งผู้มีอำนาจอนุมัติในแต่ละวงเงินในแต่ละเรื่อง
4. การรับเงินต้องออกใบเสร็จรับเงินเป็นหลักฐานทุกครั้ง และนำเงินฝากธนาคารทุกวัน ถ้านำฝากไม่ทันในวันนั้นให้นำฝากในวันรุ่งขึ้น กรณีมีเงินเหลือให้มีกรรมการตรวจนับเงินก่อนนำเก็บเข้าเซฟ
5. การจ่ายเงินให้จ่ายเงินเป็นเช็คเท่านั้น ถ้ามีความจำเป็นต้องจ่ายเงินสดควรมีการกำหนดเงินสดย่อยและรายการที่สามารถจ่ายจากเงินสดย่อยได้ตามความจำเป็นและเหมาะสมกับองค์กร (จัดทำระเบียบเงินสดย่อย) เช่น วงเงิน 50,000 บาท

สำหรับองค์กรขนาดใหญ่ 10,000 บาทสำหรับองค์กรขนาดกลางและขนาดเล็ก เป็นต้น ซึ่งการจ่ายเงินทุกครั้งต้องตรวจเอกสารหลักฐานให้ครบถ้วนถูกต้องตามระเบียบก่อนจ่าย

6. จัดทำประมาณการกระแสเงินสดเป็นระยะทุก 3 เดือน ตามแผนการรับ-จ่ายเงิน โดยมีเอกสารที่คาดว่าจะจ่ายจากงานพัสดุประกอบให้ชัดเจน จะได้ทราบสถานะทางการเงินในแต่ละช่วงเวลา

7. พิจารณาการบริหารเงินตามประมาณการกระแสเงินสดให้องค์กรได้รับประโยชน์มากที่สุดเสียค่าใช้จ่ายต่ำสุด มีความเสี่ยงน้อยที่สุด ประกอบด้วย เช่น กรณีเงินคงเหลือมีจำนวนมากสามารถนำไปลงทุนหาผลประโยชน์ให้กับองค์กรได้ โดยการฝากธนาคารประเภทประจำตามความเหมาะสมของระยะเวลาที่จะใช้เงิน ซื้อพันธบัตร หุ้นกู้ (จัดทำระเบียบในการนำเงินไปลงทุน) หรือลงทุนในกิจกรรมที่จะก่อให้เกิดรายได้ เป็นต้น แต่ในกรณีเงินไม่เพียงพอกับการใช้จ่ายจะได้เตรียมหาแหล่งเงินสนับสนุนที่เสียค่าใช้จ่ายต่ำสุด เช่น ขอใช้เงินสะสม ขอเงินสนับสนุนจากรัฐบาล กู้ยืมจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วยกัน หรือกู้ยืมจากหน่วยงานอื่น (จัดทำระเบียบในการกู้ยืม) เป็นต้น

8. รายงานผลการรับ-จ่ายเงินเพื่อให้ผู้บริหารได้ใช้ประโยชน์

## 5. แนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับการบริหารการเงิน

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยกเว้นกรุงเทพมหานคร ควรกำหนดระเบียบว่าด้วยการบริหารการเงินของตนเองให้เหมาะสมกับขนาดและนโยบายการบริหารงานขององค์กร และกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับระเบียบและนโยบายการบริหารการเงินของตนเอง เพื่อประโยชน์ในการหารายได้เพิ่มเติมจากเงินที่มีอยู่ และควบคุมการใช้จ่ายเงินให้เป็นไปตามระเบียบที่กำหนด และประหยัด ซึ่งแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจน ดังนี้

ด้านการควบคุมเงิน ทำหน้าที่วางแผนการรับ - จ่ายเงิน ให้มีความคล่องตัว ทันเวลา และมีเงินเพียงพอกับการใช้จ่าย ด้วยการจัดทำประมาณการกระแสเงินสด และเงินฝากธนาคาร ถ้ามีเงินเหลือจะได้นำเงินฝากธนาคาร หรือนำไปลงทุนเพื่อให้องค์กรได้รับผลประโยชน์มากที่สุด และคำนึงถึงความเสี่ยงควบคู่กันไปด้วย แต่ถ้าเงินไม่เพียงพอกับการใช้จ่าย หรือลงทุนจะได้หาแหล่งเงินที่องค์กรต้องเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด โดยการขอเงินสนับสนุน หรือกู้เงินจากหน่วยงานภายนอกได้ทันกับความต้องการ ซึ่งปัจจุบันองค์กรยังถูกจำกัดด้วยระเบียบและเงื่อนไขของทางราชการที่ต้องนำฝากที่กระทรวงการคลัง

ด้านการเงินรับ ทำหน้าที่รับเงินจากหน่วยงานภายในและภายนอกโดยการออกไปเสร็จรับเงินเป็นหลักฐาน และนำฝากธนาคารทุกวัน ถ้าไม่สามารถนำฝากได้ทันภายในวันนั้นหรือนำฝากไม่หมด ให้มีการตรวจนับเงินคงเหลือประจำวันโดยกรรมการที่ได้แต่งตั้งจากองค์กร และรายงานให้ผู้บริหารทราบ ก่อนนำเก็บไว้ในเซฟ เพื่อประโยชน์ต่อการตรวจสอบ

ด้านการเงินจ่าย ทำหน้าที่จ่ายเงินทุกประเภทให้แก่หน่วยงานภายในและภายนอกโดยจ่ายเป็นเช็คเท่านั้น ถ้ามีความจำเป็นต้องจ่ายเงินสดควรมีการกำหนดวงเงินส่วยและรายการที่สามารถใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและเหมาะสมกับองค์กร เช่น 50,000 บาท สำหรับองค์กรขนาดใหญ่ 10,000 บาท สำหรับองค์กรขนาดกลางและขนาดเล็ก เป็นต้น โดยการเบิกขดเชยตามจำนวนเงินที่จ่ายไปให้ครบตามจำนวนวงเงินส่วยที่กำหนด ซึ่งการจ่ายเงินทุกครั้งจะต้องตรวจเอกสารหลักฐานให้ครบถ้วนถูกต้องตามระเบียบก่อนจ่าย

## 9. ระบบบัญชี

### 1. เหตุผลและความจำเป็น

การบัญชี เป็นกระบวนการบันทึกรายการตามเอกสารหลักฐาน ให้ครบถ้วน ถูกต้องตามระบบบัญชีที่กำหนด และจัดทำรายงานการเงินแสดงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงิน รวมทั้งคำนวณต้นทุนผลงาน องค์กรต้องจัดให้มีการวางรูปแบบบัญชี<sup>12</sup>ให้เหมาะสม และสอดคล้องกับการดำเนินงานขององค์กร เพื่อให้ได้มาซึ่งงบการเงินที่แสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานฐานะการเงินขององค์กร และยังสามารถสะท้อนให้เห็นถึงความโปร่งใส คุ่มค่า และประหยัด องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นหน่วยงานหนึ่งที่ต้องเสนอรายงาน (Reporting Entity) ต่อกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง<sup>13</sup> ภาระหน้าที่หลักขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น คือการให้บริการประชาชนในท้องถิ่นอย่างมีประสิทธิภาพด้วยรายได้ที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม อากร ค่าปรับตาม

<sup>12</sup> การวางรูปแบบบัญชี (Accounting System Design) หมายถึง การออกแบบและวางรูปแบบบัญชีของสถาบันเศรษฐกิจทุกแขนงนับตั้งแต่ การออกแบบ และวางรูปแบบเกี่ยวกับแบบฟอร์ม ใบสำคัญ สมุดบัญชี ตลอดจนรายงานการเงินทุกชนิดทางการบัญชี ซึ่งแยกเป็น 2 ระบบ คือ

1. ระบบบัญชีส่วนรวม (Macro Accounting System) ประกอบด้วยระบบย่อย 5 ระบบ ดังนี้ การบัญชีรายได้ประชาชาติ งบดุลประชาชาติ การบัญชีวางแผนเศรษฐกิจ การบัญชีเงินทุนหมุนเวียน ในระบบการเงินของชาติ การบัญชีคู่ค้าการชำระหนี้ระหว่างประเทศ
2. ระบบบัญชีส่วนเอกชน (Micro Accounting System) แบ่งออกเป็น การบัญชีเพื่อคำนวณกำไรขาดทุนหรือการบัญชีธุรกิจ และการบัญชีที่ไม่คำนวณกำไรขาดทุนหรือการบัญชีรัฐบาล การบัญชีส่วนตัว การบัญชีสถาบันอื่น

<sup>13</sup> หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ฉบับที่ 1 เดือนพฤษภาคม 2544 สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง

ที่กฎหมายกำหนด รายได้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่จัดสรรให้เป็นแบบเงินก้อน (Block Grant) เพื่อนำมาใช้จ่ายตามงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากสภาขององค์กร ซึ่งเป็นระบบงบประมาณที่มุ่งผลลัพธ์ (Performance Based Budgeting) หรืออาจมีการกู้เงินเพื่อพัฒนาองค์กรให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงมีความจำเป็นต้องมีการวางรูปแบบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้สอดคล้องกับลักษณะการดำเนินงาน การควบคุมงบประมาณ และการควบคุมทางการเงิน รวมทั้งหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ทั้งนี้เพื่อให้สามารถรายงานผลการดำเนินงาน และรายงานฐานะการเงินได้อย่างครบถ้วน สมบูรณ์ และสามารถคำนวณต้นทุนงาน/โครงการ หรือกิจกรรม เพื่อประโยชน์ในการจัดสรรงบประมาณและกำหนดแผนปฏิบัติงานได้อย่างคุ้มค่าและประหยัด

## 2. สภาพปัญหาของระบบบัญชีปัจจุบัน

ระบบบัญชีปัจจุบันขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปฏิบัติตามระเบียบกรมการปกครองว่าด้วยการบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2543 ยกเว้นกรุงเทพมหานคร ที่มีระบบบัญชีของกรุงเทพมหานครโดยเฉพาะเพื่อให้สามารถรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2528 มาตรา 120<sup>14</sup>

ระบบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ปฏิบัติอยู่ปัจจุบันตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2543 มีดังนี้

### 1. การบันทึกบัญชี

- 1.1 บันทึกบัญชีรายได้ตามเกณฑ์ค้างรับ
- 1.2 บันทึกบัญชีรายรับตามเกณฑ์เงินสด
- 1.3 บันทึกบัญชีเงินอุทิศเฉพาะเจาะจง เงินชดใช้ค่าเสียหายและเงินรับฝากตามเกณฑ์เงินสด
- 1.4 บันทึกบัญชีรายจ่ายตามเกณฑ์เงินสด
- 1.5 บันทึกควบคุมรายจ่ายให้เป็นไปตามงบประมาณรายจ่ายในทะเบียนรายจ่ายตามงบประมาณ

### 2. การผ่านรายการไปบัญชีแยกประเภท

---

<sup>14</sup> พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ.2528 มาตรา 120 กำหนดให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ประกาศรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณที่สิ้นสุดลงในราชกิจจานุเบกษาและเมื่อสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบรับรองความถูกต้องของรายงานดังกล่าวแล้ว ให้รายงานผลการตรวจสอบต่อสภากรุงเทพมหานครเพื่อทราบต่อไป

3. การจัดทำรายงานประจำเดือน
  - 3.1 รายงานรับ – จ่ายเงินสด
  - 3.2 รายงานกระแสเงินสด
  - 3.3 งบทดลอง
  - 3.4 รายงานงบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร
  - 3.5 กระดาษทำการกระทบยอดรายจ่ายตามงบประมาณ(จ่ายจากรายรับ)
  - 3.6 กระดาษทำการกระทบยอดรายจ่าย(จ่ายจากเงินสะสม)
  - 3.7 กระดาษทำการกระทบยอดงบประมาณคงเหลือ
  - 3.8 กระดาษทำการกระทบยอดการโอนงบประมาณรายจ่าย
4. การจัดทำรายงานการเงินประจำงวด 4 เดือน
  - 4.1 งบแสดงฐานะการเงิน
  - 4.2 งบทรัพย์สิน
  - 4.3 งบหนี้สิน
  - 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 นโยบายและขอบเขตของระบบบัญชี ดังนี้

1. หลักการที่สำคัญของการบัญชีกรุงเทพมหานคร ใช้หลักการเดียวกับการบัญชีรัฐบาลเป็นส่วนใหญ่ คือ

- 3.1 ใช้ระบบบัญชีคู่และบันทึกรายการตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis)
- 3.2 ดำเนินตามระเบียบข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- 3.3 กำหนดให้มีบัญชีงบประมาณรวมอยู่ด้วย
- 3.4 แยกประเภทบัญชีตามความเหมาะสม

- 3.5 มีการบันทึกบัญชีในระบบกองทุนที่เน้นการควบคุมตามแหล่งเงินที่ได้รับตามกฎหมายและแยกเป็นระบบอิสระออกจากกัน
- 3.6 มีการควบคุมทั้งในด้านสินทรัพย์และหนี้สินแยกออกจากจากระบบบัญชี
- 3.7 มีการจัดทำรายงานทางบัญชีเป็นประจำ อย่างน้อยทุก ๆ เดือน
- 3.8 มีการตรวจสอบบัญชีโดยผู้ตรวจสอบภายใน
- 3.9 มีการประเมินผลงานเพื่อการปรับปรุงแก้ไข

2. นโยบายและขอบเขตของระบบบัญชี เนื่องจากระบบบริหารการรับเงินของกรุงเทพมหานคร เป็นระบบรับตรงคือหน่วยงานเจ้าของงบประมาณที่มีการรับเงินรายได้ จะต้องรับและนำส่งตรงเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารกรุงเทพมหานคร (บัญชีรับ) ซึ่งกำหนดให้เป็นบัญชีศูนย์ ส่วนระบบบริหารการจ่ายเงินของกรุงเทพมหานครเป็นระบบโอนเงินให้หน่วยงานเจ้าของงบประมาณจ่ายเงินให้เจ้าหรือผู้มีสิทธิ คือหน่วยการคลังของกรุงเทพมหานคร (สำนักการคลัง) จะโอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคาร (บัญชีจ่าย) ของหน่วยงานเจ้าของงบประมาณ เพื่อเขียนเช็คส่งจ่ายเงินให้เจ้าหนี้หรือผู้มีสิทธิดังกล่าวให้ใช้กับเงินนอกงบประมาณที่หน่วยงานนำฝากคลังกรุงเทพมหานครด้วย 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 รายงานเช็คขัดข้อง

2.1.3.5 รายงานยอดเงินฝากธนาคาร

2.1.3.6 รายงานเงินยืมใช้ในราชการ

2.1.3.7 รายงานเงินทดรองราชการ

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..... เพื่ออนุรักษ์ตามความในมาตรา 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-รับเงินจากกรุงเทพมหานครและจ่ายเงินให้เจ้าหน้าที่หรือผู้มีสิทธิ ซึ่งมีการจัดทำรายงานดังนี้

#### 2.2.1 รายงานประจำวัน ประกอบด้วย

2.2.1.1 รายงานจำนวนเงินรับจ่ายตลอดจนเงินคงเหลือและเงินฝากต่าง ๆ ตามข้อ 91 แห่งระเบียบกรุงเทพมหานคร ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน ฯลฯ พ.ศ.2530<sup>15</sup>

#### 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-จ่ายเงินนอกงบประมาณและเงินอื่น

2.2.2.10 รายงานรายละเอียดเงินรายได้กรุงเทพมหานคร

---

<sup>15</sup> 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-จ่ายเงินนอกงบประมาณและเงินอื่น

2.2.3.5 รายงานรายละเอียดลูกหนี้เงินยืมเงินสะสม

2.2.3.6 รายงานรายละเอียดลูกหนี้และเจ้าหนี้ค้าง

จากการสำรวจภาคสนามพบประเด็นปัญหา ทั้งขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และ กรุงเทพมหานคร มีดังนี้

1. การบันทึกบัญชีตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) สำหรับกรุงเทพมหานคร องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นในระหว่างปีบันทึกตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) และบันทึกบัญชีตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) โดยการสำรวจลูกหนี้ภาษีและรายจ่ายค้างจ่ายที่ก่อหนี้ผูกพันแล้วและยังไม่ก่อหนี้ผูกพันเมื่อสิ้นปีบัญชี เป็นการรับรู้รายละเอียดการรับ-จ่ายเงิน และรายงานผลแสดงปริมาณและรายละเอียดการรับ-จ่ายเงินต่อผู้บริหารในแต่ละปีงบประมาณ และผู้บริหารใช้ประโยชน์ในการติดตามผลการจัดเก็บรายได้และควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณเปรียบเทียบกับแผนการจัดหารายได้และวงเงินงบประมาณใช้จ่ายที่กำหนดเท่านั้น ไม่สามารถนำรายงานการเงินมาใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ และประเมินประสิทธิภาพ ความคุ้มค่า และราคาของกิจกรรมได้ ทำให้ผู้บริหารไม่เห็นความสำคัญของรายงานการเงิน แต่จะรับทราบข้อมูลและข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นจากผลการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งทิ้งช่วงระยะเวลานานเกินไป จนเป็นช่องทางเกิดความไม่โปร่งใสขึ้นในองค์กร

2. การบันทึกบัญชีรายจ่ายประเภทงบลงทุน (ค่าครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง) เป็นรายจ่ายทั้งจำนวน โดยไม่บันทึกค่าเสื่อมราคาในทะเบียนคุมสินทรัพย์ถาวรเพียงแต่บันทึกทะเบียนคุมจำนวนในพัสดุเท่านั้น ทำให้การบริหารทรัพย์สินขององค์กรไม่มีประสิทธิภาพ และสิ้นเปลืองงบประมาณ เนื่องจากไม่ทราบมูลค่าที่แท้จริง ตามอายุการใช้งาน จึงไม่มีการวางแผนในการจัดการควบคุม ดูแล บำรุงรักษา และจัดหาทดแทนเมื่อหมดสภาพการใช้งานแล้ว

3. รายงานการเงินมีมากและแสดงให้เห็นถึงการควบคุมการรับ-จ่ายเงินตามงบประมาณเท่านั้น ไม่สามารถนำมาใช้ประโยชน์ในการวิเคราะห์ถึงผลการดำเนินงาน และความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงิน

สภาพปัญหาของระบบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบันตามที่กล่าวมาข้างต้น สะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพของข้อมูลและภาระงานตามระบบบัญชีที่ยังไม่สามารถนำไปใช้ในการประเมินประสิทธิภาพ ความคุ้มค่า และราคา ตลอดจนเป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจในเชิงนโยบายได้อย่างเต็มที่ ฉะนั้นจึงควรปรับเปลี่ยนระบบบัญชีไปสู่แนวทางใหม่ ที่สามารถให้ข้อมูลทางการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความสมบูรณ์มากขึ้น และช่วยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถประเมินผลการบริหารงบประมาณ การเงิน และทรัพย์สิน รวมทั้งมีข้อมูลเกี่ยวกับภาระหนี้สินหรือภาระผูกพันอันมีผลกระทบต่อการบริหารงบประมาณ และสามารถนำข้อมูลไปคำนวณต้นทุนของผลผลิต หรือต้นทุนการให้บริการต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้องมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการบริหารจัดการทั้งในด้านการลดต้นทุนค่าใช้จ่ายในปัจจุบัน และการวางแผนจัดการในระยะยาว

ระบบบัญชีที่จะให้ผลลัพธ์ที่มีคุณภาพดังกล่าว คือ ระบบบัญชีที่จัดทำตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) การจัดทำบัญชีตามเกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ประโยชน์โดยตรงกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว ยังให้ประโยชน์กับการทำบัญชีโดยระบบรวมของรัฐบาลอีกด้วย เนื่องจากกระทรวงการคลังกำลังปรับเปลี่ยนระบบบัญชีของหน่วยงานราชการจากเกณฑ์เงินสด มาเป็นเกณฑ์คงค้างเช่นเดียวกัน เพื่อให้สอดคล้องกับทิศทางการปฏิรูปการบริหารจัดการภาครัฐ และเพื่อสนับสนุนการปฏิรูประบบงบประมาณระบบใหม่ที่มุ่งเน้นผลลัพธ์และความโปร่งใสทางการคลัง

ฉะนั้นเมื่อหน่วยงานในภาครัฐ ทั้งส่วนกลาง และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปรับเปลี่ยนระบบบัญชีไปสู่เกณฑ์คงค้าง ภายใต้กรอบหลักการและนโยบายบัญชีภาครัฐแล้ว จะทำให้ข้อมูลทางบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอยู่ภายใต้มาตรฐานเดียวกัน ซึ่งจะทำให้เกิดประโยชน์ในการวิเคราะห์และเปรียบเทียบผลการดำเนินงาน และต้นทุนค่าใช้จ่ายระหว่างกันได้ รวมทั้งทำให้กระทรวงการคลังสามารถนำงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมกับงบการเงินของส่วนกลางได้ หรือจัดทำงบการเงินรวม(Consolidate Financial Statement) ของทั้งประเทศได้อย่างสมบูรณ์และมีประสิทธิภาพ

### 3. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อปรับวิธีการบันทึกบัญชีแบบเกณฑ์เงินสด เป็นการบันทึกบัญชีแบบเกณฑ์คงค้าง
2. เพื่อใ้งบการเงินสามารถรายงานผลการดำเนินงานและฐานะการเงินให้แสดงภาพรวมการรับจ่ายเงินที่ครบถ้วน สมบูรณ์ รวมทั้งแสดงมูลค่าทรัพย์สินและภาระผูกพันที่มีอยู่ทั้งหมด

3. เพื่อให้สามารถคำนวณต้นทุนผลงานได้หลายด้าน จะได้ประเมินผลความคุ้มค่าของการลงทุน การบริหารทรัพยากร และเป็นประโยชน์ต่อการจัดสรรงบประมาณในแต่ละปี

#### 4. หลักการบัญชี

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

- 1.ผู้บริหารองค์กร มีหน้าที่รับผิดชอบขั้นพื้นฐานเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของข้อมูลในการทำบัญชี และงบการเงิน
- 2.ระบบการควบคุมภายในที่ดีและมีประสิทธิภาพสำหรับการบัญชี ประกอบด้วย
  - นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์
  - ระบบบัญชีที่ดีหรืออำนาจดำเนินการ
  - ระบบการรักษาทรัพย์สิน
  - การจัดทำงานการเงินที่เปิดเผยมูลเพียงพอ เข้าใจง่ายและหลีกเลี่ยงการแสดงข้อมูลที่ก่อให้เกิดการเข้าใจผิด
- 3.การบัญชีของแต่ละองค์กรอาจมีวิธีปฏิบัติได้หลายวิธีในเรื่องเดียวกัน โดยแต่ละวิธีต่าง ถือได้ว่าเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือเป็นมาตรฐานการบัญชีได้อย่างหนึ่ง
- 4.วิธีการบัญชีขององค์กรควรเหมาะสมกับองค์กรโดยเฉพาะ
- 5.ผู้ใช้งบการเงินเป็นข้อมูลในการตัดสินใจ ควรสนใจในนโยบายบัญชีที่สำคัญที่เปิดเผยในรายงานของผู้ตรวจสอบภายในและภายนอก

โดยทั่วไประบบบัญชีแยกเป็น ระบบบัญชีรัฐบาล และ ระบบบัญชีธุรกิจ

ระบบบัญชีรัฐบาล<sup>16</sup> เป็นระบบบัญชีที่ไม่คำนวณกำไรขาดทุนซึ่งบันทึกรายการของแผ่นดินที่มีการรับจ่ายหรือโอนบัญชี แล้วผ่านรายการโดยแยกออกตามประเภท เมื่อสิ้นงวดหนึ่งๆ จะมีการสรุปผลเสนอฝ่ายบริหาร เพื่อวิเคราะห์และประเมินผลการดำเนินงาน แต่ละประเทศจะมีการวางระบบบัญชีให้เหมาะสมกับการดำเนินงานของตนเอง โดยจะแสดงให้เห็นระหว่างระบบบัญชีรัฐบาลไทย กับ ระบบบัญชีรัฐบาลต่างประเทศ ดังนี้

1. ระบบบัญชีรัฐบาลไทย หมายถึงระบบบัญชีที่กรมบัญชีกลาง และสำนักงานคลังอำเภอ เป็นผู้จัดทำขึ้นในฐานะที่กระทรวงการคลังเป็นผู้รับผิดชอบในเรื่องเกี่ยวกับบัญชีของรัฐบาลตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2502 มาตรา 21 เพื่อใช้บันทึกการจ่ายเงินระหว่างคลังกับส่วนราชการ รายการการเงินของรัฐบาลทั้งการรับเงินและการจ่ายเงิน จะเกิดขึ้นทั้งในส่วนกลางและในส่วนภูมิภาค ระบบบัญชีของรัฐบาลไทยจึงแยกออกเป็น 2 ส่วน คือ การบัญชีส่วนกลางสำหรับบันทึกการรับจ่ายเงินระหว่างกรมบัญชีกลาง กับส่วนราชการในส่วนกลาง และการบัญชีส่วนภูมิภาค สำหรับบันทึกการรับจ่ายเงินระหว่างสำนักงานคลังจังหวัด หรือสำนักงานคลังอำเภอ กับส่วนราชการในส่วนภูมิภาค

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

1. กองทุนทั่วไป (General Fund) เป็นกองทุนที่มีไว้สนับสนุนการปฏิบัติหน้าที่ของรัฐบาลในกรณีที่มิได้กำหนดกองทุนพิเศษเพื่องานนั้นไว้โดยเฉพาะ เช่น การให้ความอุดหนุนหอสมุด โดยปกติควรกำหนดให้มีกองทุนพิเศษขึ้น แต่ถ้ามิได้มีไว้ก็ตกเป็นภาระของกองทุนนี้

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

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

4. กองทุนชำระหนี้สิน (Debt Service Funds) เป็นกองทุนที่รวบรวมสินทรัพย์และจัดหาผลประโยชน์เพื่อไถ่ถอนพันธบัตรซึ่งถึงกำหนดรวมทั้งจ่ายดอกเบี้ยตามข้อผูกพัน

---

<sup>16</sup>การบัญชีรัฐบาล ประพันธ์ ศิริรัตนธำรง ธันวาคม 2542

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

6. กองทุนทรัสต์และกองทุนตัวแทน (Trust & Agency Funds) เป็นกองทุนที่ดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินที่เก็บถือไว้ในฐานะผู้พิทักษ์หรือตัวแทนโดยที่ทรัพย์สินนั้นๆ อาจมิได้อยู่ในกรรมสิทธิ์โดยเด็ดขาด นอกจากนี้ ยังมีข้อจำกัดในการใช้ประโยชน์อีกด้วย

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

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

ระบบบัญชีธุรกิจ เป็นระบบบัญชีเพื่อคำนวณกำไรขาดทุน ประกอบด้วย

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

2. การบัญชีบริหาร (Managerial Accounting) เป็นระบบบัญชีที่ใช้สำหรับช่วยนักบริหารตัดสินใจในปัญหาต่างๆ และกำหนดนโยบายอย่างมีประสิทธิภาพ

3. การบัญชีการเงิน (Financial Accounting) เป็นระบบบัญชีที่แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของธุรกิจ เพื่อรายงานต่อผู้ถือหุ้น และบุคคลภายนอกอื่นๆ การเงินที่สำคัญ ได้แก่ งบดุล งบกำไรขาดทุน งบต้นทุนการผลิต และงบกำไรสะสม

ตารางที่ 10 : เปรียบเทียบระบบบัญชีรัฐบาลและระบบบัญชีธุรกิจ

| ระบบบัญชีรัฐบาล   | ระบบบัญชีธุรกิจ                                    |
|---|--|
| <b>ส่วนที่เหมือนกัน</b>                                 |  |
| 1. ใช้วิธีการบัญชีคู่                                   | 1. ใช้วิธีการบัญชีคู่                              |
| 2. ใช้เอกสารแสดงรายการประกอบการลงบัญชี                  | 2. ใช้เอกสารแสดงรายการประกอบการลงบัญชี             |
| 3. ใช้สมุดบันทึกรายการขึ้นต้น                           | 3. ใช้สมุดบันทึกรายการขึ้นต้น                      |
| 4. ใช้สมุดบันทึกรายการขึ้นปลาย                          | 4. ใช้สมุดบันทึกรายการขึ้นปลาย                     |
| 5. มีการทำรายงานและงบการเงิน                            | 5. มีการทำรายงานและงบการเงิน                       |
| <b>ส่วนที่แตกต่าง</b>                                   |  |
| 1. ไม่มีการทำบัญชีกำไรขาดทุน                            | 1. ทำบัญชีกำไรขาดทุน                               |
| 2. ไม่มีการบันทึกเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรในสมุดบัญชีคุม   | 2. มีการบันทึกเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรในสมุดบัญชีคุม |
| 3. ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา                             | 3. คิดค่าเสื่อมราคา                                |
| 4. ไม่มีบัญชีส่วนของเจ้าของทุน                          | 4. มีบัญชีส่วนของเจ้าของทุน                        |
| 5. แยกบัญชีออกเป็นบัญชีกองทุน                           | 5. มักไม่แยกบัญชีกองทุน                            |
| 6. มีการจัดทำบัญชีงบประมาณรวมอยู่ในระบบบัญชีการเงินด้วย | 6. มักไม่ทำบัญชีงบประมาณรวมอยู่ในระบบบัญชีการเงิน  |

วัตถุประสงค์ในการจัดทำบัญชีของรัฐบาลแตกต่างกับธุรกิจเอกชน คือ การทำบัญชีของธุรกิจเอกชนต้องการทราบถึงผลการดำเนินงานในงวดบัญชีหนึ่ง ๆ กิจการมีผลกำไรหรือขาดทุนเท่าไร ส่วนวัตถุประสงค์หลักของการทำบัญชีรัฐบาลมิใช่เพื่อแสดงผลกำไรขาดทุน แต่เพื่อที่จะวิเคราะห์ผลการปฏิบัติงานในการให้บริการแก่ประชาชนให้อยู่ภายในขอบเขตของกฎหมาย ดังนั้น เมื่อวัตถุประสงค์หลักต่างกันการจัดทำบัญชีของรัฐบาลจึงมีส่วนแตกต่างจากการทำบัญชีของธุรกิจเอกชนหลายประเภท ดังนี้

1. ไม่มีการทำบัญชีกำไรขาดทุน เนื่องจากรัฐบาลจัดทำบัญชีรัฐบาลขึ้นมิได้ต้องการทราบผลกำไรจากการดำเนินงานเพราะรัฐบาลมีหน้าที่ให้บริการแก่ประชาชน โดยมิได้หวังกำไรจากการให้บริการนั้น ๆ และรัฐบาลได้เงินจากประชาชนในรูปของการเก็บภาษีอากรมาใช้จ่ายในการให้บริการกลับไปยังประชาชน ซึ่งในเรื่องนี้ต่างกับองค์การธุรกิจ การดำเนินงานเพื่อหากำไรจึงจำเป็นต้องทำบัญชีกำไรขาดทุนในแต่ละงวดบัญชีเพื่อวัดความสามารถการดำเนินงาน

2. ไม่มีการบันทึกเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรในสมุดบัญชี เนื่องจากรัฐบาลได้จัดสรรงบประมาณเป็นหมวดรายจ่าย ซึ่งเป็นรายจ่ายเพื่อดำเนินการและรายจ่ายเพื่อการลงทุนและควบคุมการใช้จ่ายงบประมาณตามที่ได้จัดสรรมิได้มุ่งหวังผลการดำเนินงานที่เป็นกำไรขาดทุน จึงบันทึกสินทรัพย์ถาวรเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนจึงไม่มีการบันทึกเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรในสมุดบัญชีคุม แต่ธุรกิจเอกชนถือว่าการจ่ายเงินลงทุนในสินทรัพย์ถาวรเพื่อต้องการให้ได้รับผลตอบแทนมากที่สุดภายในอายุการใช้งานของสินทรัพย์ถาวรที่ลงทุน จึงได้บันทึกสินทรัพย์ถาวรในสมุดบัญชีคุมให้ชัดเจน

3. ไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวร ในการจัดทำบัญชีของรัฐบาลไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาและไม่มีการลงบัญชีเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวร ยกเว้นสินทรัพย์ถาวรของกองทุนที่มีลักษณะการดำเนินงานเหมือนธุรกิจเอกชน เช่น กองทุนหมุนเวียน กองทุนตัวแทน กองทุนวิสาหกิจ หรือกองทุนสาธารณูปโภค สาเหตุที่รัฐบาลไม่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรที่ใช้งานอยู่ก็คือ

ก. ในการก่อหนี้หรือการกู้ยืมจากรัฐบาลไม่ต้องนำสินทรัพย์ไปค้ำประกัน ฉะนั้นจึงไม่จำเป็นต้องตั้งบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมมาหักจากราคาทุนของสินทรัพย์ที่บันทึกไว้ ตั้งแต่ตอนได้มาเพื่อหามูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์

ข. ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายซึ่งจะนำไปหักหาผลกำไรขาดทุนในการดำเนินงาน แต่เนื่องจากบัญชีรัฐบาลไม่ได้ทำบัญชีกำไรขาดทุนจึงไม่จำเป็นต้องมีบัญชีค่าเสื่อมราคา

ค. สินทรัพย์ถาวรของรัฐบาลมิได้ผลิตสินค้าหรือบริการออกจำหน่ายเพื่อหารายได้ ฉะนั้นไม่จำเป็นต้องเฉลี่ยบัญชีสินทรัพย์ถาวรมาเป็นค่าใช้จ่ายในรูปของค่าเสื่อมราคาสำหรับลดรายได้ของรัฐ เพื่อหาผลการดำเนินงาน หลักการเปรียบเทียบรายได้กับรายจ่ายเพื่อหาผลการดำเนินงานจะต้องนำรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้มาเปรียบเทียบแต่สินทรัพย์ถาวรมิได้ก่อให้เกิดรายได้มิได้ใช้ในหน่วยงานเท่านั้น

ง. การขออนุมัติรายจ่ายตามงบประมาณนั้นเป็นรายจ่ายที่จะต้องนำเงินไปใช้จ่ายตามโครงการแต่ค่าเสื่อมราคาเป็นเพียงรายจ่ายตามบัญชีเท่านั้นมิได้มีการจ่ายเงินออกไปจริง ฉะนั้นถ้าบันทึกค่าเสื่อมราคาเป็นรายจ่ายจะทำให้รายจ่ายตามบัญชีสูงกว่ารายจ่ายที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภาซึ่งจะทำให้เกิดความเข้าใจผิดว่ารัฐบาลจ่ายเงินเกินกว่างบประมาณที่ได้รับอนุมัติ

#### 4. ไม่มีบัญชีส่วนของผู้เป็นเจ้าของ (Ownership Accounting)

การทำบัญชีรัฐบาลมีแต่บัญชีทุนแผ่นดิน (Unappropriated Surplus) ซึ่งเป็นบัญชีที่แสดงถึงรายได้สูงกว่ารายจ่ายสะสมจากปีก่อน ๆ จนถึงปีปัจจุบัน มิได้แยกแสดงเป็นบัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นไว้เนื่องจากรายได้ของรัฐได้มาจากการจัดเก็บภาษีจากประชาชนเพื่อนำไปใช้จ่ายให้บริการและอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนโดยมิได้หวังกำไรและมิได้หวังจะนำเงินที่ลงทุนหรือใช้



จ่ายไปแล้วกลับคืน แต่ธุรกิจเอกชนหวังที่จะได้เงินที่ลงทุนไปแล้วกลับคืนเมื่อเลิกกิจการ ฉะนั้นบัญชีส่วนผู้เป็นเจ้าของจะประกอบด้วยทุนที่เขานำมาลง และเพิ่มด้วยกำไรที่หามาได้จากการดำเนินงานและลดลงด้วยยอดที่เจ้าของถอนไป

#### 5. มีการแยกบัญชีออกเป็นกองทุน (Fund Accounting)

เพื่อให้การใช้จ่ายเงินของรัฐบาลเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมายและถูกต้องตามวัตถุประสงค์ในการบริหารการเงินของรัฐบาล จึงมีการจัดตั้งกองทุนต่าง ๆ ขึ้นเพื่อให้การใช้จ่ายเงินแยกตามวัตถุประสงค์ของแต่ละกองทุน แต่ละกองทุนเป็นหน่วยงานอิสระทั้งทางการเงินและบัญชี มีการจัดทำบัญชีต่างหากชุดหนึ่งของตนเองซึ่งจะแสดงทั้งรายได้ รายจ่ายและทุนของกองทุนนั้น ๆ ซึ่งต่างกับองค์กรธุรกิจ ถึงแม้จะตั้งกองทุนไว้แต่ก็ได้แยกบัญชีของกองทุนออกเป็นเอกเทศรวมอยู่ในบัญชีแยกประเภททั้งหมดขององค์กรธุรกิจนั่นเอง

#### 6. มีการจัดทำบัญชีงบประมาณ (Budgetary Accounts)

เพื่อให้การใช้จ่ายเงินของรัฐบาลเป็นไปตามงบประมาณที่ได้จัดสรรจึงได้มีการบันทึกบัญชีงบประมาณในการควบคุม องค์กรธุรกิจเอกชนไม่มีการบันทึกบัญชีงบประมาณ มีแต่เพียงจัดทำงบประมาณขึ้นเพื่อควบคุมการใช้จ่ายเงินและเป็นแนวทางให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นเท่านั้น

ถึงแม้ว่าการทำบัญชีของรัฐบาลและการทำบัญชีของธุรกิจเอกชนจะแตกต่างกันทั้งวัตถุประสงค์และวิธีการทำบัญชีดังกล่าวแล้วก็ตามแต่ก็ยังมีส่วนที่เหมือนกันอยู่บ้าง ดังนี้

1. หลักการบันทึกบัญชี การบันทึกบัญชีที่นิยมใช้กันมีหลักเงินสด (Cash Basis) หลักเงินค้ำ (Accrual Basis) และหลักผสม (Modified Cash Basis) ทั้งรัฐบาลและเอกชนอาจเลือกใช้หลักการบันทึกบัญชีทั้ง 3 หลักลงบัญชีได้ตามความเหมาะสม ส่วนใหญ่มักจะนิยมใช้หลักเงินค้ำจะบันทึกรายรับรายจ่ายตามวงจรระยะเวลาที่เกิดขึ้นโดยไม่คำนึงว่าจะมีการรับหรือจ่ายเงินสดไปจริงหรือไม่ แต่ถ้าใช้หลักเงินสดจะบันทึกรับและจ่ายต่อเมื่อมีการรับจ่ายตัวเงินสดจริง ส่วนหลักผสมหมายถึงรายรับจะลงบัญชีเมื่อได้รับตัวเงินสดจริง ส่วนรายจ่ายจะบันทึกเมื่อเกิดหนี้ ในการทำบัญชีของรัฐบาลมักทำตามหลักบัญชีเงินค้ำเฉพาะรายการรับจ่ายที่สำคัญ ๆ เท่านั้น ส่วนรายรับเบ็ดเตล็ดเล็ก ๆ น้อย ๆ จะลงบัญชีต่อเมื่อได้รับจริงส่วนรายจ่ายค่าดอกเบี้ยเงินกู้จะบันทึกเป็นรายจ่ายต่อเมื่อได้จ่ายเงินสดออกไปในปีงบประมาณนั้น ๆ ทั้ง ๆ ที่รายการดอกเบี้ยเกิดขึ้นจริงตั้งแต่ปีงบประมาณที่มีการกู้เงินมา

2. ระบบบัญชีคู่ รัฐบาลและองค์กรธุรกิจเอกชนใช้ระบบบัญชีคู่เป็นหลักในการทำบัญชีเหมือนกัน เพราะระบบบัญชีคู่เป็นการลงบัญชีทั้งด้านเดบิตและเครดิตพร้อมกันในเวลาเดียวกัน ซึ่งทำให้สะดวกในการตรวจสอบหาข้อผิดพลาดในการลงบัญชีและสามารถจัดทำงบการเงินได้โดยครบถ้วน เพื่อแสดงให้เห็นรายรับ รายจ่าย สินทรัพย์ และหนี้สิน

3. เอกสารและสมุดบัญชี เอกสารรายละเอียดเกี่ยวกับรายการการเงินเพื่อประกอบการลงบัญชี มีความสำคัญและจำเป็นต้องใช้ในการบันทึกบัญชีเหมือนกันทั้งบัญชีของรัฐบาลและของธุรกิจเอกชน นอกจากนั้นยังมีการใช้สมุดบันทึกรายการขึ้นต้นและขึ้นปลายเหมือนกันด้วย

4. งบการเงิน การทำบัญชีของรัฐบาลและธุรกิจเอกชน ต่างก็ต้องจัดทำรายงานงบการเงินเหมือนกันเพื่อแสดงถึงการดำเนินงานของฐานะการเงิน นอกจากนั้นยังนำไปใช้วางแผนการจัดทำงบประมาณและควบคุมผลการดำเนินงานอีกด้วย ฉะนั้นจึงกล่าวได้ว่าการบัญชีซึ่งสรุปผลออกเป็นงบการเงินสามารถนำไปใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารงานให้ได้ผลดี ทั้งฝ่ายรัฐบาลและธุรกิจเอกชนได้เหมือน ๆ กัน

### 5. ระบบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นหน่วยงานหนึ่งที่ต้องเสนอรายงานการเงินต่อกรมบัญชีกลางและต้องจัดทำบัญชีเพื่อให้ได้รายงานการเงินที่ครบถ้วน สมบูรณ์ สามารถใช้ประโยชน์ได้ทั้งภายใน ภายนอกขององค์กร และผู้เกี่ยวข้องรวมทั้งรัฐบาลที่ต้องการทราบฐานะการเงินรวมทั้งประเทศจึงจำเป็นต้องมีหลักการและนโยบายบัญชีที่เหมือนกัน จึงกำหนดให้สอดคล้องกับหลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ ของกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง เพื่อให้การวางรูปแบบบัญชีเป็นแนวเดียวกัน สามารถนำมาเปรียบเทียบและจัดทำงบการเงินรวมได้จึงได้นำเสนอระบบบัญชีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่สามารถแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการควบคุมการใช้จ่ายซึ่งเป็นผลจากการวิจัย ซึ่งระบบบัญชีนี้อาจสะท้อนให้เห็นถึงระบบรวมของการบริหารจัดการทรัพยากรทั้งสิ้นที่อยู่ในความดูแลขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจจะมีคามยุ่งยาก ซับซ้อนอยู่บ้าง เนื่องจากเป็นระบบบัญชีที่ใช้วิธีการบันทึกแบบเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) และสามารถนำผลจากรายงานการเงินมาใช้ประโยชน์ในการวัดความคุ้มค่าของการลงทุนโดยคำนวณต้นทุนหน่วยผลงาน ซึ่งคณะวิจัยได้ตระหนักถึงความสำคัญของผลที่ได้รับที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารองค์กรและผู้ที่เกี่ยวข้องกับองค์กร และปัจจุบันองค์กรมีศักยภาพที่จะนำเทคโนโลยีมาปรับใช้กับวิธีการบันทึกบัญชีด้วยมือ (Manual) โดยการพัฒนาระบบสารสนเทศกับระบบการควบคุมการใช้จ่ายในด้านงบประมาณ พัสดุ บุคคล การเงิน และการบัญชี สำหรับองค์กรขนาดใหญ่ ส่วนองค์กรขนาดกลางและขนาดเล็กสามารถนำโปรแกรมสำเร็จรูปที่มีอยู่เป็นจำนวนมากมาปรับใช้ได้ แต่อย่างไรก็ดี การที่จะทำให้ระบบควบคุมการใช้จ่ายมีความน่าเชื่อถือจะต้องมีการรับรองผลจากการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน และภายนอก โดยจะทำการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในของการปฏิบัติงานก่อนการตรวจสอบ ซึ่งได้กล่าวรายละเอียดไว้ในบทที่ 6

ดังนั้น เพื่อให้ระบบบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปและตามวัตถุประสงค์ จึงได้แบ่งเนื้อหาให้สอดคล้องและสามารถปฏิบัติได้ออกเป็น 5 ส่วน ดังนี้

1. นโยบายบัญชี ให้รายละเอียดเกี่ยวกับหลักการบัญชีและนโยบายบัญชี โดยแบ่งเป็นนโยบายทั่วไป นโยบายบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของทุน รายได้ และค่าใช้จ่าย ตามลำดับ

2. พังบัญชี ให้รายละเอียดเกี่ยวกับประเภทบัญชี รหัสบัญชี และชื่อบัญชีแยกประเภท พร้อมคำอธิบาย

3. เอกสาร สมุดบัญชี และรายงาน ให้รายละเอียดเกี่ยวกับเอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานและเอกสารประกอบในการบันทึกการบัญชี สมุดบันทึกการบัญชี ต้น ทะเบียนที่ใช้ในการควบคุมรายการทางบัญชี และรายงานการเงิน ตามลำดับ

4. การบันทึกการบัญชี ให้รายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการบันทึกการบัญชีในกรณีต่าง ๆ ตั้งแต่เริ่มต้นตั้งยอดบัญชีจนถึงปิดบัญชี เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

5. การทำรายงานการเงิน ให้รายละเอียดเกี่ยวกับการจัดทำรายงานการเงิน

### หลักการและนโยบายบัญชี

หลักการบัญชี หมายถึง แนวปฏิบัติในการรวบรวม จดบันทึก จำแนก สรุปผลและรายงานเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการเงินของกิจการ

นโยบายบัญชี หมายถึง มาตรฐานบัญชีเฉพาะเรื่องที่กิจการเลือกใช้ ซึ่งพิจารณาแล้วเห็นว่าเหมาะสมกับการนำไปใช้ในการบันทึกบัญชีรายการทางบัญชี และเปิดเผยข้อมูลในรายงานการเงินเพื่อแสดงผลการดำเนินงานฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควรและสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

1. นโยบายทั่วไปที่สำคัญ ประกอบด้วย

1.1. ใช้วิธีการบัญชีคู่ (Double Entry) หมายถึง การกำหนดวิธีลงบัญชีสำหรับรายการที่เกิดขึ้น โดยจะลงบัญชีสองด้าน คือ เดบิตบัญชีหนึ่ง และเครดิตอีกบัญชีหนึ่ง ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน

1.2. ใช้หลักการบัญชีแบบเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) หมายถึง การบันทึกบัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น 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 บันทึกตามจำนวนเงินในสัญญาซื้อในกรณีการซื้อเงิน และตามจำนวนเงินที่ได้มีหลักฐานการแจ้งหนี้แก่บุคคลที่ได้ให้บริการไปแล้วอย่างชัดเจนแต่ยังไม่ได้รับชำระเงิน ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย และภาษีอื่น ๆ จะไม่บันทึกลูกหนี้ถึงแม้จะมีใบแจ้งหนี้ก็ตาม เพราะใบแจ้งหนี้ภาษีได้มาจากการจัดทำแผนที่ภาษีที่แยกเป็นเขตและรายละเอียดไว้อย่างชัดเจนและประเมินภาษีตามรายละเอียดของผู้ชำระภาษี(แบบ กค.1)ที่ควรจัดเก็บในอัตราที่กำหนดในแต่ละท้องถิ่นมิใช่เป็นการให้บริการอย่างแท้จริง และจะมีผลกับดุลการคลังของท้องถิ่นที่ได้จัดทำไว้ตั้งแต่ต้นปี ถ้าบันทึกลูกหนี้ตามใบแจ้งหนี้ไว้สูงกว่าที่ได้รับจริงจะทำให้เกิดการขาดดุลทางการคลังและเป็นภาระในการตัดหนี้สูญ เนื่องจากการบังคับชำระภาษีตามที่ประเมินยังไม่สามารถปฏิบัติได้จริง แต่จะบันทึกลูกหนี้ ณ วันสิ้นงวดตามจำนวนเงินในใบแจ้งหนี้ที่ยังไม่ได้รับชำระเงินเป็นทุนสะสมที่สำรองเพื่อการจัดเก็บ เพื่อประโยชน์ในการติดตามและเร่งรัดฝ่ายจัดเก็บรายได้และวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นตลอดปีภาษีจากรายงานการเงิน

2.3. วัสดุคงเหลือ บันทึกวัดตามราคาทุนที่ซื้อหรือได้มาเป็นสินทรัพย์และบันทึกวัสดุคงเหลือด้วยจำนวนที่ใช้วิธีตรวจนับเมื่อสิ้นงวด <sup>17</sup> (Periodic) ในราคาที่ซื้อครั้งหลังสุดผลต่างที่เกิดขึ้นถือเป็นวัสดุทั่วไป

2.4. ที่ดิน บันทึกตามราคาทุนที่ซื้อหรือราคาทุนที่ได้มาจากการซื้อหรือบริจาคหรือราคาประเมินของราชการ เว้นแต่ที่ดินที่เป็นที่ราชพัสดุไม่ต้องบันทึกบัญชีสินทรัพย์ แต่บันทึกความจำไว้เป็นหลักฐานในทะเบียนสินทรัพย์

---

<sup>17</sup> วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าหรือวัสดุคงเหลือ มี 2 วิธี คือ

1. บันทึกแบบต่อเนื่อง (Perpetual) หมายถึง บันทึกยอดคงเหลือจำนวนและราคาที่เกิดขึ้นจริงจากการเคลื่อนไหวของวัสดุทุกรายการ
2. บันทึกแบบตรวจนับ (Periodic) หมายถึง บันทึกยอดคงเหลือด้วยจำนวนที่ตรวจนับในวันสิ้นงวด ในราคาที่กำหนด ซึ่งอาจเป็นราคาแบบซื้อก่อนออกก่อน(First-in First-out) ราคาซื้อที่หลังออกก่อน(Last-in First-out) ราคาเฉลี่ย(Simple average) หรือราคาซื้อครั้งหลังสุด(Latest purchase) เป็นต้น

2.5. อาคาร ยานพาหนะ ครุภัณฑ์และอุปกรณ์ บันทึกตามราคาซื้อหรือราคาทุนที่ได้มาจากการซื้อหรือบริจาค ในกรณีที่ไม่มีอาจหาราคาทุนที่ได้มาในอดีตได้ ให้ตีราคาโดยใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ซึ่งหมายถึง มูลค่าที่สามารถนำไปซื้อขายแลกเปลี่ยนได้ และแสดงมูลค่าสุทธิหลังหักค่าเสื่อมราคาสะสมในงบการเงิน ในกรณีที่ครุภัณฑ์และอุปกรณ์ที่มีราคาต่อหน่วยหรือต่อชุดไม่เกิน 5,000 บาท(ห้าพันบาทถ้วน) ให้บันทึกเป็นสินทรัพย์ในราคา 1 บาท เพื่อควบคุมครุภัณฑ์ส่วนที่เหลือให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในปีที่ซื้อ

2.6. รายจ่ายจ่ายล่วงหน้า บันทึกตามจำนวนเงินที่จ่ายจริงและบันทึกปรับปรุงตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามจำนวนเงินที่ได้ใช้ประโยชน์ในงวดนั้น ๆ

2.7 รายได้ค้างรับ บันทึกในจำนวนเงินตามสิทธิที่ควรจะได้รับในงวดนั้น

2.8 งานระหว่างทำ บันทึกในรายการที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ประเภทนั้น เช่นที่ดิน:ค่าซื้อหรือแลกเปลี่ยนที่ดิน ค่าชดเชยกรรมสิทธิ์ที่ดิน ค่าชดเชยผลอาสิน ค่าเวนคืนที่ดิน ค่าจัดสวนในที่ดิน ค่าถมดินเพื่อปรับสภาพที่ดิน อาคารและสิ่งก่อสร้าง: ค่าติดตั้งระบบไฟฟ้า/ระบบประปาและอุปกรณ์ครั้งแรก ค่าต่อเติมหรือดัดแปลงอาคาร ค่าออกแบบและค่าควบคุมงาน ค่าจ้างที่ปรึกษาซึ่งเกี่ยวกับสิ่งก่อสร้าง ครุภัณฑ์: ค่าใช้จ่ายในการออกของ ค่าธรรมเนียมL/Cในกรณีครุภัณฑ์ที่ซื้อจากต่างประเทศ เป็นต้น ตามจำนวนเงินที่จ่ายจริงในแต่ละงวดและบันทึกเป็นสินทรัพย์เมื่อมีการตรวจรับงวดสุดท้ายเรียบร้อยแล้ว

3.นโยบายบัญชีเกี่ยวกับหนี้สิน

3.1. เจ้าหนี้ บันทึกเมื่อได้ตรวจรับสินค้าหรือบริการจากผู้ขายหรือคู่สัญญาแล้ว แต่ยังมีได้ชำระเงินและสามารถระบุมูลค่าสินค้าและบริการนั้นได้ชัดเจน ลูกต้อง

3.2. ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย บันทึกตามจำนวนเงินที่ได้รับบริการแล้วและคาดว่าจะจ่ายในงวดนั้น

3.3 รายได้รับล่วงหน้า บันทึกตามจำนวนเงินที่ได้รับจริง และบันทึกปรับปรุงเป็นรายได้ตามจำนวนเงินที่ได้ให้บริการตามภาระผูกพันในงวดนั้น ๆ

4.นโยบายบัญชีส่วนของทุน

4.1 บันทึกผลต่างที่เกิดขึ้นระหว่างสินทรัพย์และหนี้สินของปีก่อนเริ่มต้นระบบบัญชีใหม่เป็นทุนประเดิมซึ่งจะคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงเมื่อมีการประเมินราคาสินทรัพย์ครบถ้วนแล้วหรือลดลงเนื่องจากการจัดสรรเงินทุนสำรอง

4.2 บันทึกผลการดำเนินงานแต่ละปีเป็นทุนสะสม ซึ่งจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นหรือลดลงเนื่องจากการจัดสรรเป็นทุนสำรอง

4.3 ทุนสำรองเป็นส่วนของทุนที่ได้มาจากทุนสะสมและทุนประเดิม นำมาจัดสรรให้เกิดประโยชน์แก่ท้องถิ่นในด้านต่าง ๆ ตามที่ได้รับอนุมัติจากสภาท้องถิ่นซึ่งได้มาจากการวิเคราะห์งบการเงินจากอัตราส่วนทางการเงิน<sup>18</sup> ดังนี้

4.4 บันทึกสินทรัพย์ถาวรที่ได้รับจากการบริจาคเป็นส่วนเกินทุนจากการบริจาค ซึ่งมียอดลดลงตามค่าเสื่อมราคาเนื่องจากการใช้สินทรัพย์ที่ได้รับจากการบริจานั้น

#### 5. นโยบายบัญชีเกี่ยวกับรายได้

5.1. รายได้จากเงินอุดหนุนทั่วไป หรือ เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ บันทึกรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินจากคลัง เว้นแต่ในสิ้นปีงบประมาณจะบันทึกรับรู้รายได้ตามฎีกาที่ตั้งเบิกจากคลัง

5.2. รายได้ค่าภาษี บันทึกรับรู้รายได้ตามจำนวนเงินที่ได้รับจริงเป็นแบบเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) จากหลักฐานการแจ้งหนี้ที่ฝ่ายจัดเก็บได้ทำการประเมินรายละเอียดของผู้ชำระภาษี (แบบ กค.1) และเปรียบเทียบรายได้ที่จัดเก็บได้จริงกับที่ได้ประเมินไว้ ณ วันสิ้นงวด เพื่อแสดงให้เห็นถึงความสามารถของการจัดเก็บในแต่ละปี

5.3. รายได้จากการบริจาค บันทึกรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงิน หรือ ได้รับวัสดุสิ่งของ

5.4. รายได้ตามสัญญาหรือข้อผูกพัน บันทึกรับรู้รายได้เมื่อได้ให้บริการตามสัญญาหรือหลักฐานการแจ้งหนี้

5.5. รายได้อื่น บันทึกรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงิน หรือเมื่อมีสิทธิเรียกร้องที่สามารถคำนวณวงเงินได้อย่างชัดเจนและถูกต้อง

#### 6. นโยบายบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย

6.1. บันทึกรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อได้จ่ายเงินเป็นค่าสินค้าหรือบริการ หรือเมื่อได้รับหรือได้ใช้สินค้าหรือบริการแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันโดยยังไม่ได้จ่ายเงิน หรือเมื่อได้จ่ายเงินเพื่อดำเนินงานตามขอบเขตภารกิจแล้ว หรือเมื่อต้องจ่ายตามสิทธิเรียกร้องของเจ้าหน้าที่ หรือผู้มีสิทธิและสามารถระบุวงเงินได้ถูกต้องแล้ว

6.2. บันทึกค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร ในข้อ 2.5 ด้วยวิธีเส้นตรง<sup>19</sup> (Straight line Method) ตามอายุการใช้งาน (คิดเป็นเดือนถ้าก่อนวันที่ 15 ของเดือนให้คิดเต็มเดือน หลังวันที่ 15

---

<sup>18</sup> การวิเคราะห์งบการเงินจากอัตราส่วนทางการเงิน (Financial Ratio Analysis) การวิเคราะห์อัตราส่วนมักจะเป็นจุดเริ่มต้นของการรวบรวมข้อมูลโดยนักวิเคราะห์และอาจจะจัดจำแนกอัตราส่วนเพิ่มการวิเคราะห์ได้อีก ดังนี้

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

<sup>19</sup> การคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวร มีวิธีคิดได้หลายวิธี ดังนี้

ของเดือนให้คิดในเดือนถัดไป) ที่คาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้นได้อย่างคุ้มค่าและมีประสิทธิภาพ โดยไม่มีราคาซาก (ราคาซาก = 0) แต่คงเหลือราคาตามบัญชีในปีสุดท้ายไว้จำนวน 1 บาท (หนึ่งบาท) เพื่อควบคุมรายการสินทรัพย์เหล่านั้น

6.3 บันทึกหนี้สูญ สำหรับลูกหนี้ค่าภาษีที่เกิดขึ้นในปีงบประมาณปัจจุบัน บันทึกเป็นหนี้สูญ ถ้าเป็นลูกหนี้ค่าภาษีที่เกิดขึ้นในปีก่อนบันทึกในบัญชีทุนสะสม รายได้ที่ผ่านกระบวนการทางกฎหมายและคดีถึงที่สุดแล้ว โดยได้รับอนุมัติจากสภาองค์กรให้ตัดเป็นหนี้สูญ สำหรับลูกหนี้ค่าภาษีรายที่กำลังดำเนินการตามกฎหมาย ให้บันทึกบัญชีเป็นหนี้สงสัยจะสูญ

6.4 บันทึกวัสดุใช้ไป เมื่อมีการตรวจนับวัสดุคงเหลือตามทะเบียนพัสดุ ด้วยราคาซื้อครั้งล่าสุด

### ผังบัญชี (Chart of Account)

1. ผังบัญชี<sup>20</sup> คือแผนผังแสดงรายการของระบบบัญชีขององค์กร ประกอบด้วย รายการซื้อบัญชีพร้อมด้วยรหัสบัญชีทั้งหมด โดยจำแนกเป็นหมวดหมู่และจัดเรียงอย่างเป็นระเบียบ เพื่อความสะดวกในการจัดทำงบการเงินและรายงานแสดงรายละเอียดทางการเงิน การจำแนกประเภทบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นไปตามลักษณะระบบบัญชีมาตรฐานสากลที่มีการแสดงรายการในงบการเงินต่างๆ โดยแบ่งออกเป็น 5 ประเภท ดังนี้

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

- 
1. วิธีเส้นตรง (Straight-line Method) เป็นวิธีที่ง่ายที่สุดเหมาะสำหรับสินทรัพย์ถาวรที่ใช้อย่างสม่ำเสมอตลอดปี โดยคิดทุกปีเท่ากันตามอายุการใช้งาน
  2. วิธีชั่วโมงทำงาน (Working-hours Method) เหมาะสำหรับสินทรัพย์ถาวรที่มีการใช้งานเป็นชั่วโมง เช่น เครื่องจักร
  3. วิธีคำนวณผลผลิต (Productive-output Method) เหมาะสำหรับสินทรัพย์ถาวรที่สามารถคำนวณเป็นผลผลิตได้อย่างแน่นอน เช่น เครื่องจักรที่ผลิตสินค้า
  4. วิธีลดลงทุกปี (Reducing-charge Method) วิธีนี้ถือว่าสินทรัพย์ถาวรปีแรกจะเสื่อมค่าลงในอัตราสูงกว่าปีต่อไป

<sup>20</sup> ระบบงบประมาณและระบบบัญชี ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โครงการพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารการเงินการคลังท้องถิ่นสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

2. การกำหนดรหัสบัญชี หมายถึงการกำหนดตัวเลขหรือตัวอักษรแทนชื่อบัญชีต่าง ๆ ตามหมวดหมู่ที่ได้จัดกลุ่มประเภทไว้แล้ว โดยคำนึงถึงประโยชน์ของการให้รหัสบัญชี คือ

- 1) เพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการค้นหา
- 2) เพื่อใช้ในการอ้างอิง หรือใช้เรียกแทนชื่อบัญชีต่าง ๆ
- 3) ง่ายต่อการใช้งาน และการพัฒนาระบบงานเป็นระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

การกำหนดรหัสบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนี้กำหนดโดยให้สอดคล้องกับการจัดทำผังบัญชี ซึ่งตามผังบัญชีนี้นักกำหนดการให้รหัสตัวเลขเป็นช่วง<sup>21</sup> โดยใช้ตัวเลข 6 ตำแหน่ง (xxxxxx)

ตำแหน่งที่ 1-2 (xx) ใช้แทนประเภทของบัญชีหลักและบัญชีรอง เช่น 11 หมายถึง ประเภทสินทรัพย์หมุนเวียน 21 ประเภทหนี้สินหมุนเวียน เป็นต้น

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

โครงสร้างผังบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

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

<sup>21</sup> รหัสบัญชีขึ้นอยู่กับความจำเป็นและเหมาะสมตามลักษณะการใช้งาน จัดแบ่งได้ 5 ลักษณะ ดังนี้

1. รหัสตัวเลขธรรมดา (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 |

จะเห็นว่าผังบัญชีเป็นส่วนหนึ่งที่จะทำให้ระบบบัญชีขององค์กรมีความครบถ้วน สมบูรณ์ และสามารถนำมาใช้ในการบันทึกบัญชีได้ง่าย และถูกต้องตรงกัน โดยเฉพาะการบันทึกบัญชีด้วยระบบสารสนเทศยังมีความจำเป็นอย่างมาก จึงต้องมีการกำหนดผังบัญชีให้สอดคล้องกับการบันทึกบัญชีที่จะให้ได้รายงานตามที่องค์กรต้องการ และเพื่อให้สามารถใช้ประโยชน์ในการคำนวณต้นทุนหน่วยผลงาน จึงต้องกำหนดรหัสผลงานให้ชัดเจนและสอดคล้องกับงบประมาณ ดังนั้น ผังบัญชีจึงแบ่งรหัสเป็น 2 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่ 1 รหัสผลงาน เช่น รหัสแผนงาน รหัสหน่วยงาน รหัสงาน/โครงการ รหัสกิจกรรม เป็นต้น

กลุ่มที่ 2 รหัสบัญชี ตามที่กำหนดไว้ 6 ตำแหน่ง ดังกล่าวแล้ว

#### เอกสาร สมุดบัญชี และรายงาน

1. เอกสาร ได้แก่หลักฐานต่าง ๆ ที่แสดงว่ามีการรับหรือจ่ายเงินเกิดขึ้น การบันทึกรายการรับหรือจ่ายเงินในสมุดบัญชีทุก ๆ รายการ จะต้องมียกเอกสารประกอบเสมอ เอกสารในการบันทึกรายการบัญชีจะประกอบด้วยเอกสารอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

1.1 ฎีกาเบิกเงิน เป็นหลักฐานการรับเงินงบประมาณจากรัฐบาลประเภทเงินอุดหนุนทั่วไป และ เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ ที่เบิกจากสำนักการคลัง

1.2 ใบเสร็จรับเงิน ใบนำส่งเงิน เป็นหลักฐานการรับเงิน รายได้ หรือรายรับอื่น

1.3 คูณับใบนำฝากธนาคาร สมุดคู่ฝาก เป็นหลักฐานการนำเงินฝากธนาคาร

1.4 ใบสำคัญจ่ายเงิน ดั้งเดิมหรือสำเนา เป็นหลักฐานการจ่ายเงินออกจากบัญชีเงินฝากธนาคาร

1.5 ใบแจ้งการหักบัญชี และใบแจ้งการเข้าบัญชีของธนาคาร เป็นหลักฐานการโอนเงินฝากบัญชีจากบัญชีหนึ่งไปอีกบัญชีหนึ่ง

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

2. สมุดบัญชี ประกอบด้วย

2.1 สมุดบันทึกการขึ้นต้น เป็นสมุดบัญชีที่ใช้บันทึกการรับหรือจ่ายเงินเรียงตามลำดับก่อนหลังของรายการที่เกิดขึ้นจากเอกสารต่างๆ ก่อนที่จะผ่านรายการไปบันทึกการในสมุดบันทึกการขึ้นปลาย สมุดบันทึกการขึ้นต้น มีดังนี้

- 2.1.1 สมุดเงินสดรับ บันทึกเกี่ยวกับการรับเงินทุกประเภทตามใบสำคัญรับเป็นการควบคุมเงินสด เงินฝากธนาคาร และรายได้ตามหมวดรายได้หลัก เช่น หมวดเงินอุดหนุน ค่าภาษี ค่าธรรมเนียม เป็นต้น
- 2.1.2 สมุดเงินสดจ่าย บันทึกเกี่ยวกับการจ่ายเงินทุกประเภทตามใบสำคัญจ่ายเป็นการควบคุมเงินสด เงินฝากธนาคาร และค่าใช้จ่ายตามหมวดจ่ายหลัก 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 บันทึกเกี่ยวกับการขายผลผลิตด้านสาธารณูปโภคตามใบแจ้งหนี้ เป็นการควบคุมลูกหนี้(ลูกหนี้ค่าน้ำประปา)และรายได้(รายได้ค่าน้ำประปา)
- 2.1.5 สมุดรายวันทั่วไป (ใบสำคัญทั่วไป) บันทึกเกี่ยวกับลูกหนี้ค่าภาษี รายการเปิดบัญชี รายการปรับปรุง รายการปิดบัญชี และรายการอื่นที่ไม่สามารถบันทึกในสมุดรายวันตั้งแต่ 2.1.1 – 2.1.4 ได้

2.2 สมุดบันทึกการขึ้นปลาย เป็นสมุดบัญชีที่ใช้บันทึกการรับจ่ายเงินหรือรายการอื่นที่เกิดขึ้นไว้เป็นหมวดหมู่จากสมุดบันทึกการขึ้นต้น โดยแยกตามลักษณะของการรับจ่ายแต่ละประเภท เพื่อให้ทราบรายการเคลื่อนไหวของบัญชีแต่ละประเภท สมุดบันทึกการขึ้นปลาย มีดังนี้

2.2.1 บัญชีแยกประเภททั่วไป ใช้บันทึกผ่านรายการจากสมุดรายการ  
ขั้นต้นที่แสดงบัญชีหลักตามหมวดรายได้และค่าใช้จ่ายมายังประเภทบัญชีย่อยที่เกี่ยวข้องตามที่  
กำหนดในผังบัญชี โดยมียอดดุลบัญชี คือ

- บัญชีประเภทสินทรัพย์ ยอดดุลเดบิต
- บัญชีประเภทหนี้สิน ยอดดุลเครดิต
- บัญชีประเภทส่วนของทุน ยอดดุลเครดิต
- บัญชีประเภทรายได้ ยอดดุลเครดิต
- บัญชีประเภทค่าใช้จ่าย ยอดดุลเดบิต

2.2.2 ทะเบียน ใช้บันทึกรายละเอียดย่อยของบัญชีหลักตามข้อ  
2.2.1 และรายละเอียดทางการเงิน ดังนี้

2.2.2.1 ทะเบียนคุมเงินสดย่อย ใช้บันทึกคุมการรับ-จ่าย  
เงินสดย่อย เพื่อนำเอกสารหลักฐานที่จ่ายแล้วไปเบิกชดเชยให้ครบตามวงเงินสดย่อยที่กำหนด

2.2.2.2 ทะเบียนคุมเงินฝากธนาคาร ใช้บันทึกการนำเงิน  
ฝากธนาคารตามใบนำฝาก และการถอนเงินจากธนาคารตามเลขที่เช็คที่สั่งจ่าย

2.2.2.3 ทะเบียนคุมเช็ค ใช้บันทึกเช็คที่สั่งจ่ายเรียงตาม  
ลำดับเลขที่เช็ค

2.2.2.4 ทะเบียนคุมสินทรัพย์ถาวร ใช้บันทึกแยกตาม  
ประเภทสินทรัพย์ถาวร วันที่ได้มา(วันที่ตรวจรับ/จ้าง หรือวันที่เริ่มใช้งาน) ราคาทุน(จำนวนเงินที่  
จ่ายไปทั้งสิ้นในการได้มาซึ่งสินทรัพย์ถาวร) อายุการใช้งาน อัตราค่าเสื่อมราคา วิธีการคิดค่าเสื่อม  
ราคา(ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด)

2.2.2.5 ทะเบียนคุมเจ้าหนี้ ใช้บันทึกแยกตามประเภทเจ้า  
หนี้รายตัว

2.2.2.6 ทะเบียนคุมลูกหนี้ ใช้บันทึกแยกตามประเภทลูก  
หนี้รายตัว สำหรับลูกหนี้ภายในโรงเรียนและที่ดินใช้ตามแบบที่กำหนด

3. รายงานการเงิน เป็นรายงานสรุปผลการบันทึกบัญชีที่แสดงให้เห็นถึงผลการ  
ดำเนินงานและฐานะการเงินขององค์กร

3.1 รายงานการเงินและบัญชีประจำวัน ประกอบด้วย

3.1.1. รายงานเงินคงเหลือประจำวัน แสดงยอดตามจำนวนเงินคง  
เหลือ แยกประเภทของเงิน เช่น ธนบัตร เหรียญ ธนาณัติ ตัวเงิน เป็นต้นและมีกรรมการตรวจนับ

3.1.2. บัญชีเงินสด แสดงยอดคงเหลือของเงินสดรับ - เงินสดจ่าย  
ในแต่ละวันเพื่อเป็นการสอบยันกับยอดเงินในรายงานเงินคงเหลือประจำวัน

3.2 รายงานการเงินประจำเดือน/ปี ประกอบด้วย

3.2.1 งบกระแสเงินสด แสดงรายการเงินสดที่ได้รับเข้ามา(Cash inflows) เงินสดที่จ่ายออกไป (Cash outflows) และเงินสดเปลี่ยนแปลงสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน (ได้แก่ รายการที่เกี่ยวกับการรับเงินจากการเก็บค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ค่าธรรมเนียม และการจ่ายเงินในค่าใช้จ่ายดำเนินการ คือ เงินเดือนค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ ค่าสาธารณูปโภค และค่าใช้จ่ายอื่น) กิจกรรมลงทุน(ได้แก่ รายการที่เกี่ยวกับการรับชำระคืนเงินต้น จากพันธบัตร/ตัวเงินรับ รับเงินจากการจำหน่ายครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง และการจ่ายเงินซื้อ พันธบัตร/ตัวเงินรับ จ่ายเงินซื้อครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง) และกิจกรรมจัดหาเงิน(ได้แก่ รายการ ที่เกี่ยวกับการรับเงินจากเงินอุดหนุน เงินบริจาค เงินกู้ยืม ดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืม ผลตอบแทนจาก การลงทุน และการจ่ายเงินคืนเงินกู้ จ่ายดอกเบี้ยจากการกู้ยืม) ขององค์กรในระหว่างงวดบัญชีหนึ่ง โดยการกระทบยอดเงินสดยกมาต้นงวดกับเงินสดคงเหลือปลายงวด

3.2.2 งบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร แสดงรายการที่ทำให้ยอด เงินฝากธนาคารตามบัญชีกับยอดเงินฝากธนาคารตามใบแจ้งยอดธนาคาร เพื่อพิสูจน์ความถูกต้อง ของเงินฝากธนาคาร

3.2.3 งบรายได้และค่าใช้จ่าย แสดงการเปรียบเทียบรายได้และค่า ใช้จ่ายในงวดเวลาหนึ่งเพื่อให้ทราบถึงผลการดำเนินงานขององค์กร

3.2.4 งบดุล แสดงรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของทุน ณ วันที่ ที่ระบุ เพื่อให้ทราบฐานะการเงินขององค์กร

3.2.5 งบรายได้และค่าใช้จ่าย แสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ เกิดขึ้นจริงสำหรับงวดใดงวดหนึ่ง เพื่อให้ทราบผลการดำเนินงานขององค์กร

การบันทึกบัญชี

การบันทึกบัญชีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่เสนอจะสอดคล้องกับนโยบาย บัญชี คือ ใช้วิธีการบัญชีคู่ (Double Entry) ใช้หลักการบัญชีแบบเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) ใช้ รอบระยะเวลาบัญชี (Accounting Period) ตามรอบปีงบประมาณ ซึ่งโดยปกติต้องมีการตรวจสอบ เอกสารหลักฐานที่ได้จากงานพัสดุ งานบุคคล งานการเงินให้ครบถ้วนถูกต้องก่อนบันทึกบัญชีใน สมุขรรายการขึ้นต้น แล้วผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทและทะเบียนที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

## เริ่มต้นงวดบัญชี

### 1. บันทึกการเปิดบัญชี

บันทึกการเปิดบัญชีสินทรัพย์ บัญชีหนี้สิน และบัญชีเงินสะสม จากงบแสดงฐานะการเงินของปีก่อน โดยใช้ชื่อบัญชีทุนประเดิมแทนบัญชีเงินสะสมเพื่อให้ทราบถึงภาพรวมขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในวันเริ่มต้นของการใช้ระบบใหม่ บันทึกในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|   |     |     |
|---|-----|-----|
| เดบิต บัญชีสินทรัพย์ประเภทนั้น                    | xxx |     |
| เครดิต บัญชีหนี้สินประเภทนั้น                     |     | xxx |
| บัญชีทุนประเดิม (เงินสะสมเดิมที่สามารถนำมาใช้ได้) |     | xxx |

### 2.สำรวจสินทรัพย์และหนี้สินของปีก่อน

เมื่อเริ่มปฏิบัติตามระบบบัญชีที่ใช้เกณฑ์คงค้างให้สำรวจสินทรัพย์และหนี้สินของปีก่อนแล้วบันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ถ้ามีผลต่างเกิดขึ้นให้ถือเป็นทุนประเดิม ดังนี้

2.1 สำรวจรายชื่อลูกหนี้ภาษีทุกราย ตามรายละเอียดการประเมินภาษีปีก่อน (ซึ่งจะย้อนหลังกี่ปีขึ้นอยู่กับนโยบายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจจะเป็น 5-10 ปี) แล้วบันทึกบัญชีโดย

|   |     |     |
|---|-----|-----|
| เดบิต บัญชีลูกหนี้ภาษีประเภทนั้นปีก่อน                      | xxx |     |
| เครดิต บัญชีทุนประเดิม (เงินสะสมเดิมที่ไม่สามารถนำมาใช้ได้) |     | xxx |

2.2 สำรวจรายได้ที่จะต้องได้รับตามสัญญาหรือข้อผูกพันที่มีอยู่ของปีก่อนเป็นจำนวนเท่าใดบันทึกบัญชี โดย

|                          |     |     |
|--------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีรายได้ค้างรับ | xxx |     |
| เครดิต บัญชีทุนประเดิม   |     | xxx |

2.3 สำรวจเงินอุดหนุนเฉพาะกิจที่ยังไม่ได้เบิกจ่ายในปีก่อนบันทึกบัญชี โดย

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินอุดหนุนเฉพาะกิจฝากจังหวัด | xxx |     |
| เครดิต บัญชีเงินอุดหนุนเฉพาะกิจค้างจ่าย  |     | xxx |

2.4 สำรวจค่าใช้จ่ายที่ยังไม่ได้จ่ายแต่ได้มีการผูกพันไว้แล้วตามสัญญาหรือข้อผูกพันที่มีอยู่ในปีก่อน บันทึกบัญชี โดย

|                             |     |     |
|-----------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีทุนประเดิม       | xxx |     |
| เครดิต บัญชีรายจ่ายค้างจ่าย |     | xxx |

2.5 สํารวจสินทรัพย์ตามจำนวนในทะเบียนพัสดุ กรณีวัสดุใช่วิธีการบันทึกแบบตรวจนับเมื่อสิ้นงวด(Periodic)และใช้ราคาที่ซื้อครั้งสุดท้าย กรณีครุภัณฑ์ ที่ดิน สิ่งก่อสร้างใช้ราคา ทุนหรือราคาที่ได้รับอนุมัติจากผลการประเมินราคา<sup>22</sup> 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 |

<sup>22</sup> ขั้นตอนการสำรวจและประเมินราคาสินทรัพย์ถาวร (กรณีดำเนินการเอง)

1. แต่งตั้งกรรมการสำรวจและประเมินราคาสินทรัพย์ถาวร
2. จัดทำรายการสินทรัพย์แยกเป็นประเภท หมวดหมู่ แต่ละหน่วยงาน ตามทะเบียนพัสดุในจำนวนและราคาสินทรัพย์ที่ได้มา
3. สํารวจและประเมินสภาพสินทรัพย์ในวันสํารวจและกำหนดอายุการใช้งานคงเหลือของสินทรัพย์
4. คำนวณหาราคาตามบัญชี ณ วันสํารวจ( ราคาทุนสินทรัพย์ – ค่าเสื่อมราคาสะสม) ในสินทรัพย์ทุกรายการ
5. สรุปราคาสินทรัพย์จากการเปรียบเทียบและวิเคราะห์ความเหมาะสม ระหว่าง ข้อ 2 และ ข้อ 3 กับราคายุติธรรม
6. นำผลสรุปเสนอสภาองค์กรเพื่ออนุมัติ

## ระหว่างงวดบัญชี

### 3. รับเงินอุดหนุนทั่วไปจากรัฐบาล

3.1 ได้รับเงินจากสำนักงานคลังจังหวัดหรือสำนักงานคลังจังหวัด ณ อำเภอ โดยการโอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในสมุดคู่มือคลังจังหวัด (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 บัญชีรายได้ค่าภาษีประเภทนั้น(ปีปัจจุบัน) |     | xxx |
| เครดิต บัญชีลูกหนี้ภาษีประเภทนั้น(ปีก่อน)       |     | xxx |

4.2 ได้รับชำระเงินค่าภาษีบำรุงท้องที่ตามใบประเมินภาษีที่มีส่วนลดค่าภาษีและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร(100%)                | xxx |     |
| เครดิต บัญชีรายได้ค่าภาษีบำรุงท้องที่(ปีปัจจุบัน95%) |     | xxx |
| บัญชีลูกหนี้ภาษีบำรุงท้องที่(ปีก่อน95%)              |     | xxx |
| บัญชีเงินรับฝาก(5%)                                  |     | xxx |

4.3 เมื่อได้รับอนุมัติให้ลูกหนี้ภาษีเป็นหนี้สูญ หลังจากได้ผ่านกระบวนการทางกฎหมายและคดีถึงที่สุดแล้ว บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| เดบิต บัญชีทุนประเดิม (ปีก่อนที่เริ่มต้นระบบ)  | xxx |     |
| บัญชีทุนสะสม (ตั้งแต่ปีที่เริ่มต้นระบบ)        |     | xxx |
| เครดิต บัญชีลูกหนี้ภาษีประเภทนั้นตามปีงบประมาณ |     | xxx |

1.4 เมื่อคาดว่าจะมีหนี้สูญเกิดขึ้นและอยู่ในระหว่างการดำเนินการตามกฎหมาย บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|  |            |
|--|------------|
| เดบิต บัญชีหนี้สงสัยจะสูญ(ปีปัจจุบัน)          | xxx        |
| <u>บัญชีทุนประเดิม (ปีก่อนที่เริ่มต้นระบบ)</u> | <u>xxx</u> |
| <u>บัญชีทุนสะสม(ตั้งแต่ปีที่เริ่มต้นระบบ)</u>  | xxx        |
| เครดิต บัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ              | 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 | xxx |

## 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 ที่จ่ายส่งสรรพากรตามกฎหมายภายใน 7 วัน ของเดือนถัดไป บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

|   |     |
|---|-----|
| เดบิต บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย | xxx |
| เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร                | xxx |



## 7. การรับบริจาค

7.1 กรณีรับบริจาคเป็นเงินสด บันทึกรับบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

|                                 |     |     |
|---------------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร | xxx |     |
| เครดิต บัญชีรายได้จากการบริจาค  |     | xxx |

7.2 กรณีรับบริจาคเป็นวัสดุ ครุภัณฑ์ สิ่งก่อสร้าง บันทึกรับบัญชี โดย

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| เดบิต บัญชีวัสดุ ครุภัณฑ์ สิ่งก่อสร้าง | xxx |     |
| เครดิต บัญชีส่วนเกินทุนจากการบริจาค    |     | xxx |

## 8. การนำเงินสดฝากธนาคาร

เมื่อนำเงินสดที่ได้รับในแต่ละวันนำฝากธนาคาร บันทึกรับบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

|                          |     |     |
|--------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร | xxx |     |
| เครดิต บัญชีเงินสด       |     | xxx |

ถ้าไม่สามารถนำเงินสดฝากธนาคารได้ทันในวันนั้นให้แสดงรายละเอียดเงินคงเหลือในรายงานเงินคงเหลือประจำวัน โดยผ่านกรรมการตรวจนับก่อนนำเก็บเข้าตู้เซฟ การจ่ายเงินให้จ่ายเป็นเช็คขีดคร่อมระบุชื่อผู้ถือ และให้ใช้ระบบเงินสดย่อยในการจ่ายเงินที่จำเป็นภายในวงเงินตามระเบียบที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกำหนด

## 9. รับเงินอุดหนุนเฉพาะกิจจากรัฐบาล

9.1 ได้รับเงินอุดหนุนเฉพาะกิจที่ได้มีการก่อหนี้ผูกพันตามโครงการในใบอนุญาตเงินประจำงวด บันทึกรับบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

9.1.1 กรณีไม่มีค่าปรับ

|   |     |     |
|---|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร (จำนวนที่รับจริง)        | xxx |     |
| บัญชีภาษีหน้าฎีกา (จำนวนภาษีที่จังหวัดหักไว้)     | xxx |     |
| เครดิตบัญชีรายได้เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ (ปีปัจจุบัน) |     | xxx |
| บัญชีรายได้เงินอุดหนุนเฉพาะกิจฝากจังหวัด(ปีก่อน)  |     | xxx |

9.1.2 กรณีมีค่าปรับ

|   |     |     |
|---|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร (จำนวนที่รับจริง)        | xxx |     |
| บัญชีภาษีหน้าฎีกา (จำนวนภาษีที่จังหวัดหักไว้)     | xxx |     |
| บัญชีฝากคลังจังหวัด (ค่าปรับที่จังหวัดหักไว้)     | xxx |     |
| เครดิตบัญชีรายได้เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ (ปีปัจจุบัน) |     | xxx |
| บัญชีรายได้เงินอุดหนุนเฉพาะกิจฝากจังหวัด(ปีก่อน)  |     | xxx |

9.1.3 เมื่อได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินตามข้อผูกพันแล้ว กรณีมีค่าปรับได้โอนเงินค่าปรับที่ฝากคลังจังหวัดเข้าบัญชีเงินฝากธนาคาร บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

|                                |     |     |
|--------------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินฝากธนาคาร       | xxx |     |
| เครดิต บัญชีเงินฝากคลังจังหวัด |     | xxx |

## 10. การจ่ายเงินอุดหนุนเฉพาะกิจจากรัฐบาล

10.1 เมื่อจ่ายเงินตามที่ได้ก่อหนี้ผูกพันไว้ในโครงการที่ได้รับเงินอุดหนุนเฉพาะกิจจากรัฐบาลครั้งเดียวบันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

10.1.1 กรณีไม่มีค่าปรับ จ่ายตามข้อ 9.1.1

|   |     |     |
|---|-----|-----|
| เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย (ปีปัจจุบัน) | xxx |     |
| บัญชีเงินอุดหนุนเฉพาะกิจค้างจ่าย (ปีก่อน)     |     | xxx |
| เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร                      |     | xxx |
| บัญชีภาษีหน้าฎีกา (ภาษีที่จังหวัดหักไว้)      | xxx |     |

10.1.2 กรณีมีค่าปรับ จ่ายตามข้อ 9.1.2

|   |     |     |
|---|-----|-----|
| เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย (ปีปัจจุบัน) | xxx |     |
| บัญชีเงินอุดหนุนเฉพาะกิจค้างจ่าย (ปีก่อน)     |     | xxx |
| เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร                      |     | xxx |
| บัญชีภาษีหน้าฎีกา                             |     | xxx |
| บัญชีค่าปรับผิดสัญญา                          | xxx |     |

10.2 เมื่อจ่ายเงินตามที่ได้ก่อหนี้ผูกพันไว้ในโครงการที่ได้รับเงินอุดหนุนเฉพาะกิจจากรัฐบาลเป็นงวด โดยกำหนดเงื่อนไข ดังนี้

10.2.1 เมื่อจ่ายเงินล่วงหน้าให้แก่ผู้ว่าจ้าง บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

|                            |     |     |
|----------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีรายจ่ายล่วงหน้า | xxx |     |
| เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร  |     | xxx |

10.2.2 เมื่อจ่ายเงินให้ผู้รับจ้างแต่ละงวดสัญญา โดยหักเงินประกันและหักเงินค่าจ้างเพื่อใช้คืนเงินจ่ายล่วงหน้า บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ (จำนวนเงินที่จ่ายแต่ละงวด) | xxx |     |
| เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร                          |     | xxx |
| บัญชีภาษีหน้าฎีกา (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 เมื่อจ่ายเงินประกันผลงานหลังจากพ้นกำหนดข้อผูกพันแล้ว บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเงินรับฝาก-เงินประกันผลงาน xxx

เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร xxx

## 11. การรับเงินโดยมีวัตถุประสงค์

11.1 เมื่อได้รับเงินโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้จ่ายในกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยเฉพาะหรือรับไว้เพื่อจ่ายตามเงื่อนไขหรือคืนให้กับผู้มีสิทธิบันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ 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. การจ่ายเงินกู้ยืม

เมื่อจ่ายเงินคืนให้แก่เจ้าหนี้เงินกู้ยืมพร้อมเงินต้นและดอกเบี้ย บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเจ้าหนี้เงินกู้ (เงินต้น) xxx

บัญชีดอกเบี้ยจ่าย xxx

#### 14. การจ่ายเงินสดย่อย

14.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินสดย่อยตามวงเงินที่กำหนด บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเงินสดย่อย

xxx

เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

ผู้รักษาเงินสดย่อยจ่ายเงินตามประเภทรายจ่าย และวงเงินตามระเบียบ บันทึกการจ่ายในทะเบียนคุมเงินสดย่อย ตามหมวดรายจ่ายโดยไม่ต้องบันทึกบัญชีและรวบรวมหลักฐานการจ่ายเงินจัดทำใบสำคัญ ใบเบิกเพื่อขอเบิกชดเชยอย่างน้อยเดือนละครั้งหรือเมื่อเห็นว่าเงินคงเหลือจะไม่พอจ่าย

14.2 เมื่อได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินตามใบสำคัญใบเบิกชดเชย บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย

xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

#### 15. การจ่ายรายจ่ายหมวดดำเนินการ(เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทน ค่าใช้สอย ค่าวัสดุ และค่าสาธารณูปโภค)

15.1 จ่ายเงินตามข้อตกลงหรือตามที่กำหนดให้ผูกพันไว้และมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เพื่อนำส่งสรรพากร โดยออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายตามหมวดดำเนินการ xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

xxx

15.2 จ่ายภาษีที่หักไว้ให้สรรพากรในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป บันทึกในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

xxx

เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร

xxx

#### 16.การจ่ายรายจ่ายหมวดลงทุน(ครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง)

16.1 จ่ายเงินตามข้อตกลงหรือตามที่กำหนดให้ผูกพันไว้และมีการหักภาษี 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 โดย

|                            |     |     |
|----------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีรายจ่ายล่วงหน้า | xxx |     |
| เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร  |     | xxx |

16.2.2 เมื่อจ่ายเงินให้ผู้รับจ้างแต่ละงวดตามสัญญา โดยหักเงินประกันและหักเงินค่าจ้างเพื่อใช้คืนเงินจ่ายล่วงหน้า บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

เดบิต บัญชีงานระหว่างทำ (จำนวนเงินที่จ่ายในแต่ละงวด) xxx

|                                   |     |     |
|-----------------------------------|-----|-----|
| เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร          | xxx |     |
| บัญชีเงินรับฝาก-เงินประกันผลงาน   |     | xxx |
| บัญชีเงินรับฝาก-ภาษีหัก ณ ที่จ่าย | xxx |     |
| บัญชีรายจ่ายล่วงหน้า              |     | 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 หลังจากตรวจรับงานงวดสุดท้ายแล้ว ให้บันทึกในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|   |     |     |
|---|-----|-----|
| เดบิต บัญชีครุภัณฑ์/ที่ดิน สิ่งก่อสร้าง | xxx |     |
| เครดิต บัญชีงานระหว่างทำ                |     | xxx |

### 17. การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ถาวร

17.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้จำหน่ายครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้างที่ซื้อหรือได้มาจากการจ่ายเงินตามระเบียบพัสดุแล้ว บันทึกบัญชีโดย

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินสด (ตามจำนวนเงินที่จำหน่ายได้)                  | xxx |     |
| บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้าง (ณ วันจำหน่าย) xxx |     |     |
| เครดิต บัญชีครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้าง ( <u>ราคาทุนที่ได้มา</u> )   |     | xxx |

บัญชีรายได้จากการจำหน่ายสินทรัพย์ (ผลต่างที่เกิดขึ้น) xxx

17.2 เมื่อได้รับอนุมัติให้จำหน่ายครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้างที่ได้รับจากการบริจาค ตามระเบียบ  
พัสดุแล้ว บันทึกบัญชี โดย

|   |     |
|---|-----|
| เดบิต บัญชีเงินสด (ตามจำนวนเงินที่จำหน่ายได้)       | xxx |
| บัญชีส่วนเกินทุนจากการบริจาค                        |     |
| (ค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณถึงวันจำหน่าย)            | xxx |
| เครดิต บัญชีครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้าง (ราคาทุนที่ได้มา) | xxx |
| บัญชีรายได้จากการจำหน่ายสินทรัพย์ (ผลต่าง)          | xxx |

## 18. การจ่ายเงินยืมทรงจ่าย

18.1 เมื่อได้รับอนุมัติจ่ายเงินยืมทรงจ่าย เพื่อไปดำเนินการตามที่ได้รับอนุมัติให้  
ก่อนนี้ผูกพันไว้แล้ว บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

|                                  |     |
|----------------------------------|-----|
| เดบิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมทรงจ่าย | xxx |
| เครดิตบัญชีเงินฝากธนาคาร         | xxx |

## 19. การรับคืนเงินยืมทรงจ่าย

19.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้ส่งใช้เงินยืมเป็นใบสำคัญภายในงวดบัญชี ซึ่งแบ่งเป็น 3 กรณี ดังนี้

19.1.1 กรณี ส่งใบสำคัญเท่าจำนวนเงินที่ยืม บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|                                       |     |
|---------------------------------------|-----|
| เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย      | xxx |
| เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมเงินทรงจ่าย | xxx |

19.1.2 กรณี ส่งใบสำคัญน้อยกว่าจำนวนเงินที่ยืม พร้อมรับคืนเงินส่วนที่เหลือ  
บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย  | xxx |
| เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมทรงจ่าย | xxx |

เมื่อรับเงินคืนจากลูกหนี้เงินยืมทรงจ่ายบันทึกบัญชีในสมุดเงินสดรับ โดย

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| เดบิต บัญชีเงินสด (เงินเหลือ)     | xxx |
| เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมทรงจ่าย | xxx |

19.1.3 กรณี ส่งใบสำคัญมากกว่าจำนวนเงินที่ยืมและจ่ายเงินให้ผู้ยืมในส่วนที่เกิน  
บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย  | xxx |
| เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมทรงจ่าย | xxx |

เมื่อจ่ายเงินให้ลูกหนี้เงินยืมทรงจ่ายในส่วนที่จ่ายเกิน บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

|                                  |     |     |
|----------------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย | xxx |     |
| เครดิต บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร |     | xxx |

19.2 เมื่อได้รับอนุมัติให้ส่งใช้เงินยืมเป็นใบสำคัญหลังปิดบัญชี แบ่งเป็น 3 กรณี

19.2.1 กรณีส่งใบสำคัญเท่าจำนวนเงินที่ยืม บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|                                   |     |     |
|-----------------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีทุนสะสม                | xxx |     |
| เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมทรงจ่าย |     | xxx |

19.2.2 กรณี ส่งใบสำคัญน้อยกว่าจำนวนเงินที่ยืมพร้อมรับคืนเงินส่วนที่เหลือ  
บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|                                   |     |     |
|-----------------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินสด (เงินเหลือ)     | xxx |     |
| บัญชีทุนสะสม                      |     | xxx |
| เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมทรงจ่าย |     | xxx |

19.2.3 กรณีส่งใบสำคัญมากกว่าจำนวนเงินที่ยืมและจ่ายเงินให้ผู้ยืมในส่วนที่เกิน  
บันทึกบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|                                   |     |     |
|-----------------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีทุนสะสม                | xxx |     |
| เครดิต บัญชีลูกหนี้เงินยืมทรงจ่าย |     | xxx |
| บัญชีเงินสด/เงินฝากธนาคาร         |     | xxx |

## 20. การจ่ายเงินอุดหนุนหน่วยงานย่อย

20.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินอุดหนุนให้กับหน่วยงานที่ดำเนินการเชิงธุรกิจ เช่น โรง  
พยาบาล โรงเรียน สถานชนานุบาล เป็นต้น บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

|                                  |     |     |
|----------------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีค่าใช้จ่ายเงินอุดหนุน | xxx |     |
| เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร        |     | xxx |

หน่วยงานย่อยต้องบันทึกรับเงินอุดหนุนเป็นรายได้เงินอุดหนุนและบันทึกบัญชีตาม  
ลักษณะประเภทธุรกิจที่ดำเนินการและรายงานงบการเงินในวันสิ้นงวดบัญชีเพื่อนำผลการดำเนิน  
งานมาจัดทำงบการเงินรวมขององค์กร

## 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. การจ่ายเงินเพื่อลงทุนหาผลประโยชน์

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. การจ่ายเงินสมทบทุน

23.1 เมื่อได้รับอนุมัติให้ส่งเงินสมทบทุนตามอัตราที่ระเบียบกำหนด ซึ่งคำนวณจากยอดรายรับจริงสูงกว่ารายจ่ายจริงของปีที่ผ่านมา บันทึกบัญชีในสมุดเงินสดจ่าย โดย

|                               |     |     |
|-------------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินฝากเงินสมทบทุน | xxx |     |
| เครดิต บัญชีเงินฝากธนาคาร     |     | xxx |



## สิ่งแวดล้อมบัญชี

### 24. จัดทำงบทดลอง

24.1 นำจำนวนเงินรวมจากบัญชีต่าง ๆ ในสมุดเงินสดรับ สมุดเงินสดจ่าย สมุดรายวันทั่วไปผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไปตามรหัสบัญชีที่กำหนด (ภาคผนวก)

24.2 นำจำนวนเงินคงเหลือในบัญชีแยกประเภททั่วไป แสดงในงบทดลองตามดุลบัญชี โดย

|                |                    |
|----------------|--------------------|
| หมวดสินทรัพย์  | ดุลบัญชีด้านเดบิต  |
| หมวดหนี้สิน    | ดุลบัญชีด้านเครดิต |
| หมวดส่วนทุน    | ดุลบัญชีด้านเครดิต |
| หมวดรายได้     | ดุลบัญชีด้านเครดิต |
| หมวดค่าใช้จ่าย | ดุลบัญชีด้านเดบิต  |

### 25. การปรับปรุงรายการ

บันทึกการปรับปรุงบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป

25.1 บันทึกบัญชีแก้ไขรายการข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง

25.2 สำนักรายชื่อผู้ที่ยังไม่ได้ชำระภาษีทุกราย ตามรายละเอียดการประเมินภาษีปีปัจจุบันบันทึกเป็นลูกหนี้ไว้เพื่อประโยชน์ในการติดตามและการบริหารการจัดเก็บ แล้วบันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีลูกหนี้ภาษีประเภทนั้นตามปีงบประมาณ(100%) xxx

บัญชีลูกหนี้ภาษีบำรุงท้องที่ตามปีงบประมาณ(95%) xxx

เครดิต บัญชีทุนสะสม(สำรองเพื่อการจัดเก็บภาษี) xxx

25.3 คำนวณค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรตามทะเบียนคุมสินทรัพย์ถาวรในอัตราที่กำหนดในหลักการและนโยบายบัญชีของกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 1 ตั้งแต่วันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ถาวรนั้น บันทึกบัญชี โดย

เดบิต บัญชีค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้าง xxx

บัญชีส่วนเกินทุนจากการบริจาคร (ได้มาจากการบริจาคร) xxx

เครดิต บัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมครุภัณฑ์/สิ่งก่อสร้าง xxx

25.4 ตรวจสอบวัสดุคงเหลือตามทะเบียนพัสดุ และใช้ราคาที่ใช้ครั้งสุดท้ายเป็นวัสดุทั่วไปบันทึกบัญชีโดย

เดบิต บัญชีวัสดุทั่วไป xxx

บัญชีส่วนเกินทุนจากการบริจาคร (ได้มาจากการบริจาคร) xxx

เครดิต บัญชีวัสดุ xxx

25.5 เมื่อทราบยอดรายได้ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีนั้น แต่รายได้ยังไม่ถึงกำหนดชำระเงิน บันทึบบัญชี โดย

|                                     |     |     |
|-------------------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีรายได้ค้างรับ            | xxx |     |
| เครดิตบัญชีรายได้ตามประเภทที่ได้รับ |     | xxx |

25.6 เมื่อทราบยอดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแล้ว แต่ยังไม่ถึงกำหนดชำระเงินหรือถึงกำหนดแล้ว แต่ยังไม่ได้จ่ายบันทึบบัญชี โดย

|                                  |     |     |
|----------------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย | xxx |     |
| เครดิตบัญชีรายจ่ายค้างจ่าย       |     | xxx |

25.7 กรณีได้ก่อนนี้ผูกพันเงินอุดหนุนเฉพาะกิจไว้แล้ว แต่เบิกจ่ายไม่ทันภายในปีงบประมาณและได้ดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องขอรับเงินตามระเบียบ บันทึบบัญชี โดย

**กรณีรายได้**

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| เดบิต บัญชีเงินอุดหนุนเฉพาะกิจฝากจังหวัด | xxx |     |
| เครดิตบัญชีรายได้เงินอุดหนุนเฉพาะกิจ     |     | xxx |

**กรณีค่าใช้จ่าย**

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| เดบิต บัญชีรายจ่ายตามหมวดรายจ่าย       | xxx |     |
| เครดิตบัญชีเงินอุดหนุนเฉพาะกิจค้างจ่าย |     | xxx |

## 26. จัดทำกระดาดำทำการงบทดลอง

ใช้กระดาดำทำการ 10 ช่อง ใช้บันทึกรายการเพื่อเตรียมทำงบการเงิน ประกอบด้วย ดังนี้

1. งบทดลองก่อนปรับปรุง
2. รายการปรับปรุง
3. งบทดลองหลังปรับปรุง
4. งบรายได้ – ค่าใช้จ่าย
5. งบดุล

## 27. บันทึกรายการปิดบัญชี

บันทึกรายการปิดบัญชีรายได้ ค่าใช้จ่าย เข้าบัญชีทุนสะสมในสมุดรายวันทั่วไป โดย

|                        |     |     |
|------------------------|-----|-----|
| เดบิต บัญชีรายได้      | xxx |     |
| เครดิต บัญชีค่าใช้จ่าย |     | xxx |
| บัญชีทุนสะสม           |     | xxx |

## รายงานการเงิน

จัดทำรายงานการเงิน ดังนี้

1. รายงานการเงินประจำวัน ประกอบด้วย

1. บัญชีเงินสด ใช้บันทึกรายการเคลื่อนไหวของเงินสดจากการรับเงินสด และ การนำเงินสดฝากธนาคาร ซึ่งถ้าฝากธนาคารไม่ทันในวันนั้นจะมียอดเงินสดคงเหลือ

2. รายงานเงินคงเหลือประจำวัน ใช้บันทึกประเภทของเงินสดคงเหลือ เช่น ธนบัตร เหรียญ ธนาณัติ เช็ค เป็นต้น ตามยอดเงินสดคงเหลือในบัญชีเงินสด

2. รายงานการเงินประจำเดือน /ปี ประกอบด้วย

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

ต้นทุนหน่วยผลงาน (Unit Cost)

ตามนโยบายการกระจายอำนาจทางการคลังสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ต้องจัดสรรเงินงบประมาณสนับสนุนในรูปแบบเงินอุดหนุนทั่วไป และเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ ซึ่งการที่จะได้รับเงินจัดสรรในรูปแบบดังกล่าว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องแสดงต้นทุนในหน่วยผลงานให้เห็นชัดเจน เพื่อประโยชน์ในการควบคุม กำกับ ประเมินผลงานถึงความคุ้มค่าของการลงทุน และประโยชน์ในการวิเคราะห์ต้นทุน และรายได้ที่จะให้การสนับสนุน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในรูปแบบต่าง ๆ อย่างเป็นธรรม ซึ่งการทำระบบบัญชีตามเกณฑ์ดังกล่าวจะเป็นฐานข้อมูลในการคำนวณหาต้นทุนได้หลายด้าน เช่น ต้นทุนแผนงาน ต้นทุนหน่วยงาน และต้นทุนกิจกรรม ตามหมวดรายจ่าย ที่กำหนดโดยงบประมาณ

การคำนวณต้นทุนหน่วยผลงาน มีขั้นตอนปฏิบัติ ดังนี้

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

ขั้นตอนที่ 2 คำนวณต้นทุนต่อหน่วยผลงานที่กำหนดตามขั้นตอนที่ 1 โดยใช้ข้อมูลจากรายงานการเงินในงบรายได้และค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าใช้จ่ายดำเนินการ ตามหมวดรายจ่าย คือ

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

- 6.ค่าสาธารณูปโภค
- 7.ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์
8. ค่าใช้จ่ายอื่น

ซึ่งมีวิธีการคำนวณแตกต่างกันในแต่ละผลงาน แต่จำนวนเงินรวมของต้นทุนต้องเท่ากับค่าใช้จ่ายรวมของงบรายได้และค่าใช้จ่ายในระยะเวลาเดียวกัน ดังนี้

1. ต้นทุนแผนงาน จำแนกตามแผนงาน ที่กำหนดโดยงบประมาณ เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์และวางแผนในปีต่อไป ซึ่งมีวิธีการคำนวณโดยรวมค่าใช้จ่ายทุกหมวดรายจ่ายในแต่ละแผนงาน ดังตัวอย่าง

| <u>แผนงาน</u>                         | <u>จำนวนเงิน</u> |
|---------------------------------------|------------------|
| 1. แผนบริการสาธารณสุขทั่วไป           | XXX              |
| 2. แผนการป้องกันสิ่งแวดล้อม           | XXX              |
| 3. แผนการสาธารณสุข                    | XXX              |
| 4. แผนการวัฒนธรรม ศาสนา และนันทนาการ  | XXX              |
| 5. แผนการศึกษา                        | XXX              |
| 6. แผนการเกษตร                        | XXX              |
| 7. แผนการคมนาคม การขนส่งและการสื่อสาร | XXX              |
| รวม                                   | XXX              |

2.ต้นทุนหน่วยงาน จำแนกตามโครงสร้างการจัดองค์กร เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์อัตราค่าจ้างคน เงิน และงานของแต่ละหน่วยงานภายในองค์กร ซึ่งมีวิธีการคำนวณโดยรวมค่าใช้จ่ายทุกหมวดรายจ่ายในแต่ละหน่วยงาน ดังตัวอย่าง

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

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

ปัจจัยที่ 1 วัสดุดิบ/วัสดุ (Materials/Supplies) เป็นวัสดุหลักที่เกิดขึ้นโดยตรงในกิจกรรมซึ่งได้ข้อมูลจากการเบิกที่หน่วยงานพัสดุ

ปัจจัยที่ 2 ค่าแรงงานทางตรง (Direct Labour) เป็นเงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นโดยตรงในกิจกรรมซึ่งได้ข้อมูลจากการปฏิบัติงานและภาระหน้าที่ที่หน่วยงานบุคคล

ปัจจัยที่ 3 ค่าใช้จ่าย (Overhead) เป็นค่าใช้จ่ายประกอบซึ่งอาจเกิดขึ้นโดยตรงในกิจกรรมนั้น 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 สามารถสะท้อนถึงประสิทธิภาพ<sup>1</sup>และความคุ้มค่าของการดำเนินกิจกรรมขององค์กรต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับองค์กร เพราะเป็นการสอบทาน การดำเนินการไม่ว่าจะเป็นกระบวนการทำงาน ผลการทำงาน การใช้จ่ายหลังการหารายได้ เพื่อให้แน่ใจว่ากระบวนการทำงานยังคงมีประสิทธิภาพสูงสุด การทำงานได้ผลสำเร็จตามเป้าหมายจริง การใช้จ่าย – การหารายได้ ถูกต้องครบถ้วน สอดคล้องกับนโยบาย กฎหมายและระเบียบต่าง ๆ การตรวจสอบนี้จำเป็นต้องมีทั้งการตรวจสอบภายใน สำหรับผู้บริหารเพื่อให้แน่ใจการดำเนินงาน และจำเป็นต้องมีการตรวจสอบภายนอกเพื่อให้คนทั่วไปได้ตรวจสอบผู้บริหารและการทำงานด้วย เพื่อจะได้แน่ใจในมาตรฐานการทำงานทั่วไป ความถูกต้องโปร่งใส ถูกกฎหมาย ดังนั้น การบริหารจัดการขององค์กรจึงมีความจำเป็นต้องอาศัยศักยภาพด้านการควบคุมภายใน<sup>2</sup>ที่รัดกุมในระดับที่ให้ความมั่นใจได้ตามสมควรว่า จะไม่มีความเสียหายร้ายแรงในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งที่จะเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงาน และการบริหารจัดการ โดยในขณะเดียวกันยังคงมีความคล่องตัวและรวดเร็วของการบริหารจัดการอยู่ เพราะการควบคุมภายในจะช่วยสกัดกั้นความสูญเสียที่จะเกิดขึ้นจากการใช้ทรัพยากรอย่างไม่คุ้มค่า ทำให้การใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และกรณีบุคคลภายนอกองค์กรเป็น

---

<sup>1</sup> ประสิทธิภาพ หมายถึง การใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด เพื่อให้ได้มาซึ่งสิ่งที่ต้องการบางประการขององค์กร ซึ่งรายละเอียดขึ้นอยู่กับว่าองค์กรใช้ทรัพยากรเพื่อสิ่งที่ต้องการอย่างไร เช่น การใช้บุคลากรเทียบกับปริมาณงานที่ได้รับการตรวจสอบและผลลัพธ์ที่ได้รับการประเมินแก้ไข (ขึ้นอยู่กับองค์กรที่ต้องกำหนดตัวชี้วัดเอง) เป็นต้น

<sup>2</sup> การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการ ซึ่งได้รับการออกแบบในลักษณะเป็นการบริหารภายในไว้โดยคณะกรรมการขององค์กร (ซึ่งน่าจะเทียบเท่ากับสภานิติบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น) และผู้บริหารขององค์กร โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในเรื่องการดำเนินงาน การรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย ขององค์กร (เป็นความหมายที่มาจากแนวคิดของคณะกรรมการร่วมของสถาบันวิชาชีพที่ให้ความสนับสนุนทางการเงินเพื่อศึกษาวิจัยและพัฒนาหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมเกี่ยวกับการควบคุมภายในหรือที่เรียกย่อ ๆ ว่า COSO : The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)

ผู้เสียภาษีให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จำเป็นอย่างยิ่งที่ประชาชนที่เสียภาษีจะต้องมีการตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นว่าได้ใช้จ่ายเงินภาษีอย่างคุ้มค่าได้ผลตามที่ตนต้องการหรือไม่

ถ้าไม่มีการตรวจสอบ จะทำให้ผู้บริหาร ประชาชนในพื้นที่อาจมีความไม่แน่ใจในประสิทธิภาพ มาตรฐาน และความถูกต้องในการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ และทำให้ขาดการประเมินผลเพื่อพัฒนาให้ดียิ่งขึ้น และขาดการดึงภาคประชาชนให้เข้ามามีส่วนร่วมตามระบอบประชาธิปไตย

จากการศึกษาวิจัยพบว่า การตรวจสอบการใช้จ่ายแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ ได้แก่ การตรวจสอบภายใน (Internal Audit) และการตรวจสอบภายนอก (External Audit)

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

การตรวจสอบภายใน<sup>3</sup> มีจุดประสงค์เพื่อสอบทานประสิทธิผลของมาตรการและวิธีการควบคุมภายในที่หน่วยงานได้จัดให้มีขึ้นภายในองค์กร การตรวจสอบภายในเป็นกลไกหนึ่ง ที่สำคัญที่ควรมีความอิสระในการติดตามและประเมินผลการดำเนินงานของระบบการควบคุม ภายใน โดยทั่วไปในด้านการเงิน การคลัง การบัญชีและการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรรวมทั้งสอบทานระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานว่ามีความเหมาะสมกับกาลเวลาหรือไม่ และเป็นเครื่องมือของผู้บริหารเพื่อตรวจสอบให้มั่นใจได้ว่าสภาพแวดล้อมของระบบการควบคุมภายในมีคุณภาพดี เหมาะสมกับสภาพปัจจุบันและมีความทันสมัย เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานและผู้บริหารระดับต่าง ๆ ได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามงานและมาตรการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ การตรวจสอบภายในที่จะช่วยให้สิ่งแวดล้อมของการควบคุมภายในมีคุณภาพที่ดีได้ ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระเพียงพอที่จะรายงานผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นอย่างตรงไปตรงมาตามหลักการแห่งวิชาชีพ ไม่ตกอยู่ภายใต้ความคิดเห็นส่วนตัวหรืออิทธิพลใด ๆ แม้ว่าการตรวจสอบภายในจะตรวจระบบงานต่าง ๆ ขององค์กร แต่ก็ยังมีความเสี่ยง<sup>4</sup>เกิดขึ้นได้อีกลักษณะหนึ่ง ซึ่งเป็นความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากธรรมชาติของงาน

<sup>3</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย “แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน” 2540

<sup>4</sup> ความเสี่ยง คือ โอกาสซึ่งเหตุการณ์หรือการกระทำใด ๆ ที่อาจส่งผลกระทบในทางลบต่อองค์กรเป็นผลให้การดำเนินงานอาจไม่ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

ตรวจสอบภายใน คือ “ความเสี่ยงที่อาจตรวจไม่พบข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญ” ซึ่งมีชื่อเรียกว่า “Detection risk” ทั้งนี้เพราะการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน จำเป็นต้องใช้ระบบการตรวจโดยการสุ่มตัวอย่าง ไม่สามารถตรวจสอบทุกสิ่งได้ทั้งหมด เนื่องจากไม่คุ้มค่าเพราะต้นทุนการตรวจสอบสูงกว่าผลประโยชน์จากการลดของมูลค่าอันเกิดจากความเสี่ยงที่เกิดการรั่วไหลหรือที่เป็นข้อผิดพลาดที่อาจได้รับ นอกจากนี้ การตรวจสอบภายในเองยังมีข้อจำกัดสำคัญอย่างหนึ่งคือถ้าการจัดโครงสร้างองค์กรไม่ดี เช่น กำหนดลักษณะงานและขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบที่ไม่ชัดเจน ไม่มีการกำหนดแนวทางความก้าวหน้าในอาชีพให้กับบุคลากรในหน่วยตรวจสอบภายใน เพื่อให้เกิดแรงจูงใจในการทำงาน เป็นต้น) และผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความเป็นอิสระอย่างแท้จริง ผู้ตรวจสอบภายในจะไม่อยู่ในวิสัยที่จะตรวจสอบการปฏิบัติหรือการบริหารของผู้บริหารระดับสูงของหน่วยงานนั้นได้ การสอบทานการตรวจสอบการควบคุมภายในก็จะไม่เกิดขึ้นอย่างแท้จริง หรือแม้เกิดการตรวจสอบภายในขึ้นและพบข้อผิดพลาดก็จะไม่ได้รับการแก้ไขข้อบกพร่อง

การจัดองค์กรให้มีการตรวจสอบภายในที่ดี ย่อมลดโอกาสของการเกิดความ ผิดพลาดที่มีสาระสำคัญลงได้มาก แม้ว่าจะมีความเสี่ยงที่อาจตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detection risk) ซึ่งรวมถึงความเสียหายและความสูญเสียของการใช้ทรัพยากรในองค์กร และการไม่ปฏิบัติตามระบบงานอยู่บ้าง แต่ก็จะน้อยลงเมื่อเทียบกับความเสี่ยงของการไม่มีระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในขององค์กรเลย การตรวจสอบภายในเป็นการตรวจสอบหลังการใช้จ่าย (Post Audit)

บุคคลที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบภายในขององค์กร ได้แก่

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

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

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



## 2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการปรับปรุงระบบการประเมินความมีประสิทธิภาพของการใช้จ่ายและความเหมาะสมของการขออนุมัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี รวมทั้งประสิทธิผลหรือผลสำเร็จ ผลลัพธ์ของงานที่เกิดจากการใช้จ่ายนั้น ๆ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจะทำให้ประชาชนในท้องถิ่นนั้น ๆ ได้รับประโยชน์และตอบสนองความต้องการของประชาชนได้อย่างแท้จริง
2. เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการสอบทานความโปร่งใสของการปฏิบัติงาน การควบคุม และการตรวจสอบเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจะเป็นการแสดงความโปร่งใสถูกต้องของการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต่อสาธารณะและนำไปสู่ความเต็มใจในการที่ประชาชนจะให้ความร่วมมือด้านต่าง ๆ เช่น การเสียภาษี การร่วมกันดำเนินการ เป็นต้น แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

## 3. การตรวจสอบการใช้จ่ายในทางทฤษฎี

จากการศึกษาวิจัยพบว่าหลักการตรวจสอบการใช้จ่ายที่เป็นมาตรฐานสากล ซึ่งปัจจุบัน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย<sup>5</sup> นำมาใช้แบ่งการตรวจสอบออกเป็น 4 ระดับ ได้แก่

1. การตรวจสอบภายใน
2. การตรวจสอบภายในโดยคณะกรรมการตรวจสอบ
3. การสอบบัญชีหรือการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
4. การตรวจสอบโดยประชาชน

### 3.1 การตรวจสอบภายใน<sup>6</sup> (Internal Auditing)

งานตรวจสอบภายในมีจุดมุ่งหมายขั้นพื้นฐานอยู่ที่การแก้ไขและป้องกัน (Corretive Prevention) ส่วนจุดมุ่งหมายรอง คือ การติดตามและค้นหา (Detection) ความสูญเสีย ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีอิสระอย่างเพียงพอในการดำเนินการตรวจสอบและการประเมินผลการตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการกำหนดแผนการตรวจสอบ การเลือกพื้นที่หรือหน่วยงาน/งานที่จะตรวจสอบ การบริหารงานตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ เป็นต้น

จากเหตุผลนี้ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่จะตรวจสอบพอสมควร เพื่อที่จะสามารถประเมินผลและเสนอแนะการแก้ไข ป้องกัน ให้ฝ่ายบริหารขององค์กรได้

---

<sup>5</sup> การอ้างอิงจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยปัจจุบันเป็นการตรวจสอบที่มีมาตรฐานสูงที่สุดสำหรับภาคธุรกิจ และเป็นไปตามมาตรฐานสากล ประเทศพัฒนาแล้วใช้กัน

<sup>6</sup> ขจรศักดิ์ ยุทธาสิน “โครงสร้างงานตรวจสอบภายใน” ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 2543

### 3.1.1 ขอบเขตความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน

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

### 3.1.2 ประเภทของงานตรวจสอบภายใน

ประเภทของการตรวจสอบภายใน บางแห่งอาจใช้ชื่ออื่น ๆ แตกต่างกันไป แต่โดยหลักการใหญ่แล้ว สามารถสรุปลักษณะงานของการตรวจสอบภายในเป็น 4 ประเภท ซึ่งมีลักษณะดังนี้

#### 1) การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing)

เป็นการตรวจสอบความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สินและประเมินความเสี่ยงพอของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่าง ๆ ว่า มีเพียงพอที่จะมั่นใจได้ว่าข้อมูลที่เป็นที่กึ่งในบัญชี รายงาน ทะเบียน และเอกสารต่าง ๆ ถูกต้อง และสามารถสอบทานได้ หรือเพียงพอที่จะป้องกันการรั่วไหลสูญหายของทรัพย์สินต่าง ๆ ได้

## 2) การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Auditing)

เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงาน ระบบงาน ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานของแต่ละกิจกรรม ตามที่ฝ่ายบริหารกำหนดได้

## 3) การตรวจสอบการบริหารจัดการ (Management Auditing)

เป็นการตรวจสอบการบริหารงานขององค์กรว่า องค์กรบริหารกิจกรรมด้านต่าง ๆ เป็นไปตามหลักการบริหารหรือไม่ นอกจากนี้ ยังพิจารณาถึงประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความประหยัดของการดำเนินงาน

## 4) การตรวจสอบการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์

(Electronic Data Processing Auditing : EDP Auditing)

เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่เกิดขึ้นและที่ได้บันทึกไว้ในลักษณะเป็นข้อมูลตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ในสภาวะที่โครงสร้างของระบบงานถูกกระทบจากการเปลี่ยนระบบจากการใช้คนในการทำงาน (Manual) มาใช้ระบบคอมพิวเตอร์ ทำให้การตรวจสอบในลักษณะดั้งเดิมจะต้องเปลี่ยนแปลงไปให้เหมาะสม

### 3.1.3 การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing)

การตรวจสอบทางการเงินเป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินผลการดำเนินงานขององค์กรในอดีตจากทางบัญชี และเพื่อสอบถามให้มั่นใจว่าการบันทึกบัญชี ระบบบัญชี และสรรพเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีรวมทั้งข้อมูลต่าง ๆ ทางการเงินนั้นมีความถูกต้องน่าเชื่อถือ และได้มาตรฐานตามที่รัฐกำหนด การตรวจสอบประเภทนี้จะครอบคลุมถึงการบริหารดูแลทรัพย์สินและประเมินผลระบบการควบคุมภายในว่า ได้จัดไว้อย่างรัดกุมเพียงพอหรือไม่ประการใดด้วย

การตรวจสอบลักษณะนี้ ส่วนมากจะเป็นรูปแบบการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบภายนอก (External Auditor) ใช้กันเพื่อประโยชน์ในการรับรองงบแสดงฐานะการเงินขององค์กร และผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรขนาดเล็กซึ่งกลไกการบริหารงานไม่ค่อยสลับซับซ้อนนักมักนิยมใช้กัน

ในเวลาปฏิบัติภารกิจจริงของผู้ตรวจสอบภายใน การตรวจสอบประเภทนี้ในบางครั้งพบว่ามีความไม่ถูกต้องทางการเงิน ในแง่ส่อลักษณะว่าอาจจะมีกระทำการทุจริตหรืออาจเป็น

เหตุก่อให้เกิดความเสียหายขึ้น และจะทำการตรวจสอบต่อเนื่องในรูปแบบของการตรวจสอบสืบสวน (Investigative Audit) ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะค้นหาปัญหาและดำเนินการแก้ไขจำนวนได้ตรงจุด

Investigative Auditing เป็นอีกชื่อหนึ่งของประเภทการตรวจสอบที่อาจสามารถจำแนกออกต่างหากเป็นเอกเทศได้ หรืออาจรวมไว้ในประเภท Financial Auditing ก็ได้ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของการประกอบกิจการขององค์กร ถ้าองค์กรประกอบธุรกิจที่เปิดตัวต่อการถูกกระทำการทุจริต (อาทิเช่น ธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินต่าง ๆ ) มากหรือไม่ ถ้าวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบภายในมีเพื่อการตรวจสอบการทุจริต หรือการกระทำที่ก่อความเสียหายประการต่างๆ ให้แก่องค์กร องค์กรอาจจัดแยกการตรวจสอบภายในประเภท Investigative Auditing เป็นการตรวจสอบเอกเทศอีกประเภทหนึ่ง

### 3.1.4 การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Auditing)

การตรวจสอบการปฏิบัติงานเป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานที่มุ่งต่อผลในอนาคตมากกว่าผลในอดีต (เช่น มุ่งสร้างสรรค์ พัฒนาระบบงานที่ดีมากกว่าการจับผิดข้อผิดพลาดของผู้ปฏิบัติงาน) เป็นการตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบภายในที่กระทำขึ้นอย่างเป็นระบบและมีอิสระที่จะตรวจสอบว่าหน่วยงานใดหรือหน้าที่การงานใด หรือการปฏิบัติงานระบบใดระบบหนึ่ง หรือทั้งระบบ ได้มีการปฏิบัติงานเข้าใกล้จุดหมายที่กำหนดไว้เพียงใด และถ้าไม่ถึงที่กำหนดไว้มี เพราะข้อติดขัดหรือปัญหาอุปสรรคอย่างไร ทั้งนี้ รวมถึงการให้บริการแก่ฝ่ายบริหารในการเสนอแนะการปรับปรุงและแก้ไขระบบงานหรือปัญหาต่าง ๆ ที่ประสบด้วย

การตรวจสอบแบบ Operational Audit ควรตรวจสอบ 4 ด้าน สามารถสรุปได้ดังนี้

#### (1) Organization Audit

เป็นการตรวจสอบโครงสร้างของหน่วยงานใดหน่วยหนึ่ง รวมตลอดถึงการจัดองค์กรและการบริหารงานภายในหน่วยงานนั้น ๆ ว่าได้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้งานปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

#### (2) System Audit

เป็นการตรวจสอบความเหมาะสมของกระบวนการวิธีปฏิบัติ (Procedure) ระบบงานที่กำหนดขึ้นเพื่อใช้ปฏิบัติงานในหน่วยงานต่าง ๆ ว่ามีความเหมาะสม

สมกับนโยบายและสภาพปัจจุบันหรือไม่ สามารถส่งมอบงานที่มอบหมาย  
อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

(3) Function Audit

เป็นการตรวจสอบว่า หน่วยงานต่าง ๆ หรือเจ้าหน้าที่ภายในหน่วยงานนั้น ๆ  
ได้มีการปฏิบัติงานเป็นไปตามหน้าที่ (Function) ที่กำหนดไว้หรือไม่อย่างไร  
หน้าที่ที่กำหนดเหมาะสมหรือไม่

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

เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานตามโปรแกรมใดโปรแกรมหนึ่งโดยเฉพาะ  
หรือเป็นการตรวจสอบตามโปรแกรมพิเศษที่ฝ่ายบริหารต้องการ

**3.1.5 การตรวจสอบการบริหารจัดการ (Management Auditing)**

การตรวจสอบการบริหารจัดการเป็นการประเมินผลการปฏิบัติงานในหน้าที่ที่  
เกี่ยวกับการบริหารงานทุกระดับชั้น การประเมินผลเป็นการประเมินฝ่ายบริหารเพื่อผู้บริหารจะได้  
ทราบผลการบริหารจัดการของตนจะได้ปรับปรุงพัฒนาการบริหารงานคุณภาพต่อไป นอกจากนี้  
ผู้ตรวจสอบภายในจะทำการประเมินระบบการควบคุมการบริหารขององค์กรในปัจจุบัน เพื่อ  
พัฒนาระบบการควบคุมการบริหารที่ใช้อยู่ในขณะนั้นให้เป็นระบบที่มีประสิทธิภาพเพียงพอ และ  
ให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงแก้ไขที่เห็นควรเสนอต่อผู้บริหาร เนื่องจากผู้บริหารเป็นผู้วางระบบการ  
ควบคุมการบริหาร

**3.1.6 การตรวจสอบการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ (Electronic Data  
Processing Auditing : EDP Auditing)**

เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่เกิดขึ้นและที่ได้บันทึกไว้ในลักษณะ  
เป็นข้อมูลตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ในสถานะที่โครงสร้างของระบบงานถูกกระทบจากการเปลี่ยน  
ระบบจากการใช้คนในการทำงาน (Manual) มาใช้ระบบคอมพิวเตอร์ ทำให้การตรวจสอบใน  
ลักษณะดั้งเดิมจะต้องเปลี่ยนแปลงไปให้เหมาะสม

การตรวจสอบในแบบ EDP นั้นสามารถทำได้ 2 ทางคือ

1. Audit Around Computer เป็นการตรวจสอบโดยการวางโปรแกรมการตรวจจากเอกสารการปฏิบัติงาน รายงานต่าง ทะเบียน ฯลฯ การตรวจสอบลักษณะนี้เป็นการตรวจเอกสารข้อมูลในส่วนที่จัดทำก่อนมีระบบคอมพิวเตอร์ (ส่วนที่สัมพันธ์กับ input) เอกสารข้อมูลและส่วนที่ถูกบันทึกในระบบคอมพิวเตอร์แล้ว (ส่วนที่สัมพันธ์กับ output)
2. Audit through Computer เป็นระบบการตรวจสอบที่ทำโดยสร้างระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ขึ้นมาเพื่อใช้ในการช่วยตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่วางไว้

การตรวจสอบทั้ง 4 ประเภทที่กล่าวข้างต้นเป็นเพียงการตรวจสอบที่ใช้กันทางปฏิบัติประเภทต่าง ๆ อย่างไรก็ตามเวลาปฏิบัติจริง เราไม่อาจกล่าวอย่างหนักแน่นได้ว่าการตรวจสอบที่ใช้เป็นการตรวจสอบประเภทใด การตรวจสอบบางกรณีอาจเริ่มต้นด้วยกระบวนการตรวจสอบที่คล้าย ๆ กันแต่เป้าหมายสุดท้ายอาจแตกต่างกัน เช่น การตรวจสอบและวิเคราะห์เกี่ยวกับรายการเงินสดในมือ ถ้าเป้าหมายของการตรวจสอบมีเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกบัญชีเงินสดและเพื่อให้เป็นที่แน่ใจว่าตัวเงินสดมีอยู่จริงตามที่ปรากฏในงบแสดงฐานะการเงินก็จำแนกเป็นประเภท Financial Auditing แต่ถ้าเป้าหมายของการตรวจสอบมีเพื่อหาช่องทางทำประโยชน์สูงสุดจากการใช้เงินขององค์กร ก็จำแนกเป็นประเภท Operational Audit หรือถ้าเป้าหมายการตรวจสอบมีเพื่อประเมินประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่บริหารของฝ่ายการเงิน ก็จำแนกเป็นประเภท Management Audit ดังนั้น ในทางปฏิบัติผู้ตรวจสอบภายในอาจใช้การตรวจสอบหลายรูปแบบผสมผสานกันหรือทำไปพร้อม ๆ กันก็ได้

### 3.1.7 เงื่อนไขการทำให้การตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ<sup>7</sup>

การที่หน่วยตรวจสอบภายในจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่ และประสบความสำเร็จหรือไม่เพียงใดขึ้นกับเงื่อนไขพื้นฐาน 3 ประการ ได้แก่

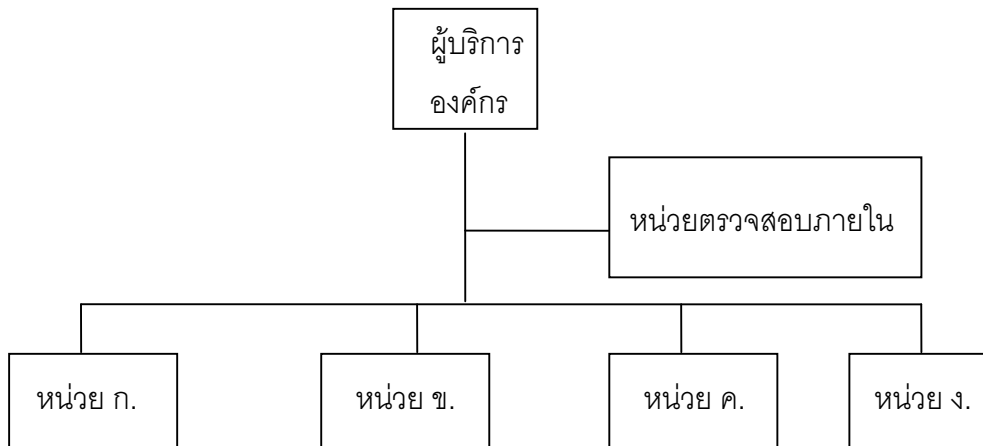
1. สิทธิในการเข้าถึง (The Right to Access) หมายถึงว่า หน่วยตรวจสอบภายในควรได้รับสิทธิ หรือได้รับมอบอำนาจ (Authority) ที่จะเข้าดำเนินการตรวจสอบตามกระบวนการพิจารณาการตรวจสอบทั้งหมดได้อย่างพอเพียง

<sup>7</sup> อ้างหลักในเชิงอรรถที่ 6

2. เสรีภาพในการสอบทาน (Freedom to Review) หมายถึงว่า หน่วยตรวจสอบภายในต้องมีเสรีภาพอย่างเพียงพอ ในการดำเนินการตรวจสอบโดยปราศจากอุปสรรคหรือถูกกีดกันขัดขวาง หรือปราศจากการแทรกแซงจากบุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
3. จำกัดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ (Limitation of Responsibility and Authority) หน่วยตรวจสอบภายในจะต้องไม่มีอำนาจสั่งการหน่วยงานผู้ที่ถูกตรวจสอบ เพราะหากผู้ตรวจสอบภายในมีอำนาจสั่งการ หรือรับผิดชอบโดยตรงต่อการบริหารงานแล้ว ทำให้มีผลกระทบกระเทือนต่อการออกความคิดเห็นอย่างอิสระของผู้ตรวจสอบภายในได้ เพราะผู้ตรวจสอบภายในจะมีส่วนผูกพันต่อส่วนได้ส่วนเสียในลักษณะที่เป็นผู้ปฏิบัติเอง และเป็นผู้ตรวจสอบเองเบ็ดเสร็จในตัว ดังนั้น ในกรณีหากตรวจสอบพบว่ามีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานอาจมีอคติและอาจเพิกเฉยหรือปกปิดข้อผิดพลาดเหล่านั้นได้

เงื่อนไขพื้นฐาน 3 ประการเหล่านี้ จะมีผลกระทบต่อการจัดโครงสร้างหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรด้วย กล่าวคือ ถ้าการจัดโครงสร้างขององค์กรให้หน่วยตรวจสอบภายในอยู่ในโครงสร้างองค์กรที่มีระดับต่ำเกินไปหน่วยงานที่ถูกตรวจสอบส่วนใหญ่ถูกจัดอยู่ในโครงสร้างองค์กรระดับสูงกว่าจะทำให้หน่วยตรวจสอบภายในตกอยู่ภายใต้อิทธิพลบีบบังคับมากขึ้น ไม่กล้าแสดงความคิดเห็นอย่างอิสระ ไม่กล้าประเมินผลหน่วยงานหรือผู้บริหารที่มีระดับสูงกว่าตน โดยทั่วไปการจัดโครงสร้างขององค์กรจึงมักกำหนดหน่วยให้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับสูงของโครงสร้างองค์กร ขึ้นตรงกับผู้บริหารสูงสุดขององค์กรสูงกว่าผู้จัดการฝ่ายหรือผู้อำนวยการฝ่าย เพราะจะช่วยให้หน่วยตรวจสอบภายใน มีความอิสระพอที่จะสามารถปฏิบัติงานได้โดยปลอดจากการแทรกแซง หรือกีดกันขัดขวางจากพนักงานหรือผู้บริหารระดับสูงอื่น ๆ ตัวอย่างโครงสร้างหน่วยตรวจสอบภายในในองค์กร ดังแผนภูมิต่อไปนี้

### แผนภาพที่ 18: โครงสร้างหน่วยตรวจสอบภายใน



การกำหนดความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในควรกำหนดให้ทำหน้าที่ในลักษณะประเมินผลปรับปรุงพัฒนาระบบงาน หรือเป็นพี่เลี้ยงให้คำแนะนำวิธีการปฏิบัติงานที่ถูกต้องเหมาะสมแก่หน่วยงานอื่นที่รับการประเมิน ไม่ใช่เป็นการจับผิด กล่าวคือจะต้องกำหนดให้หน่วยตรวจสอบภายในทำหน้าที่เป็นหน่วยสนับสนุน (Supportive Unit) มิใช่ให้ทำหน้าที่ปฏิบัติงาน (Operation Unit)

### 3.2 คณะกรรมการตรวจสอบ (The Audit Committee)<sup>8</sup>

คณะกรรมการตรวจสอบจะไม่มีหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงต่อองค์กร แต่เป็นตัวแทนของคณะกรรมการบริหารขององค์กร (Executive Board) ผู้ซึ่งมีความรับผิดชอบมีอำนาจและควบคุมทรัพยากร และเป็นผู้รับผิดชอบต่อเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นขององค์กร พบในองค์กรเอกชนขนาดใหญ่ที่มีการบริหารแบบผู้จัดการและกรรมการผู้บริหาร โดยจัดให้คณะกรรมการตรวจสอบขึ้นกับกรรมการบริหารและให้หน่วยตรวจสอบภายในรายงานต่อผู้จัดการและคณะกรรมการตรวจสอบ

การตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นภายในองค์กรเป็นวิธีหนึ่งที่ผู้บริหารแสดงถึง

<sup>8</sup> พะยอม สิงห์แสน “การสอบบัญชี” มิถุนายน 2543



การสนับสนุนต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ต้องมีความเป็นอิสระ โดยการจัดโครงสร้างองค์กร ให้นำหน่วยงานตรวจสอบภายในรายงานตรงต่อผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการตรวจสอบ การที่ให้หน่วยงานตรวจสอบภายในรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบด้วย เพื่อให้หน่วยงานตรวจสอบภายในมีอิสระและไม่มีความติดต่อกับหน่วยงานหรือผู้ถูกตรวจสอบ โดยเฉพาะกรณีการตรวจผู้บริหารระดับสูงและพบว่าผู้บริหารระดับสูงกระทำความผิดหรือกระทำการทุจริต อีกทั้งปัจจุบันวิวัฒนาการความเป็นเจ้าขององค์กรไม่ได้อยู่ที่ฝ่ายบริหาร ไม่ได้อยู่ที่ครอบครัวแต่อยู่ที่คนภายนอกหรือผู้ถือหุ้นขององค์กร บุคคลเหล่านั้นจึงมีความต้องการข้อมูล ต้องการความโปร่งใสขององค์กร และต้องการมีตัวแทนในคณะกรรมการบริหาร ปัจจุบันบริษัทในตลาดหลักทรัพย์กำหนดให้ต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบบัญชีภายในที่เรียกว่า Internal Audit Committee (อานันท์ ปันยารชุน : ธรรมาภิบาลในภาคธุรกิจ 22 ธ.ค. 41) หรือที่ทั่วไปเรียกกันว่า Audit Committee

การตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ขึ้นในองค์กร ให้เป็นหน่วยงานขึ้นตรงต่อคณะกรรมการบริหารของบริษัทมีหน้าที่ควบคุมดูแลและสอบทานเกี่ยวกับทรัพย์สิน การเงิน และการบัญชีขององค์กรมีจุดประสงค์ เพื่อให้สร้างความมั่นใจเพิ่มขึ้นแก่คณะกรรมการบริหารขององค์กร ผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอกอื่น ๆ เกี่ยวกับความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินและงบการเงินขององค์กรที่จัดทำขึ้น หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบจะเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

1. ดูแลในเรื่องการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชี ซึ่งเป็นหน้าที่โดยตรงของคณะกรรมการตรวจสอบ พิจารณาว่าได้มีการดูแลทรัพย์สินโดยถูกต้อง รายการได้รับอนุมัติและบันทึกบัญชีไว้ถูกต้องรวมทั้งแบ่งเบาภาระหน้าที่การดูแลรักษาทรัพย์สินของคณะกรรมการบริหารขององค์กร ในด้านการควบคุมทางการเงินและบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบจะปรึกษาร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีภายนอกเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและการปรับปรุงแก้ไขระบบให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องที่ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีภายนอกเสนอไว้ในรายงานต่อผู้บริหาร (Management Letter)
2. สอบทานงานของหน่วยตรวจสอบภายใน โดยเน้นถึงขอบเขตและประสิทธิผลของงานตรวจสอบภายใน การสอบทานงานจะรวมถึงการวางแผนการตรวจสอบ ตรวจสอบงานที่ดำเนินการเสร็จและงานที่อยู่ระหว่างดำเนินการและการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหารตามคำแนะนำของผู้ตรวจสอบภายใน

3. การจัดหาผู้สอบบัญชีภายนอก คณะกรรมการตรวจสอบมักจะเป็นผู้คัดเลือกผู้สอบบัญชีภายนอกให้กับคณะกรรมการบริหารขององค์กรเพื่อนำเสนอข้ออนุมัติต่อที่ประชุม
4. สอบทานแนวการสอบบัญชีกับผู้สอบบัญชีภายนอก เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการตรวจสอบบัญชีจะตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์กร แม้ว่าการตรวจสอบจะขึ้นอยู่กับความวิจฉัยของผู้สอบบัญชีภายนอกก็ตาม คณะกรรมการตรวจสอบควรต้องทราบหลักเกณฑ์ของการตัดสินใจและปริมาณงานตรวจสอบที่คาดว่าผู้สอบบัญชีภายนอกจะปฏิบัติ
5. สอบทานรายงานประจำปี ผลของการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีภายนอก และงบการเงินระหว่างกาล สอบทานรายงานการประชุมมีการประชุมร่วมระหว่างผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีภายนอก และคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อพิจารณารายงานประจำปี และผลของการตรวจสอบ
6. หน้าที่อื่น ๆ เช่น
  - ทำการตรวจสอบ<sup>9</sup> หรือควบคุมการสอบสวนเป็นกรณีพิเศษ (Special Investigations)
  - สอบทาน<sup>10</sup>ค่าใช้จ่ายของผู้บริหาร
  - สอบทานนโยบายการจ่ายเงินในบางกรณี
  - สอบทานการปฏิบัติตามข้อบังคับของกฎหมาย
  - สอบทานนโยบายเพื่อหลีกเลี่ยงการขัดแย้งในผลประโยชน์ และเพื่อสอบทานรายงานระหว่างการดำเนินงานขององค์กรกับผู้บริหารที่เกิดขึ้นแล้วกับที่กำลังดำเนินอยู่
  - ประเมินผลงานของฝ่ายบริหารทางการเงิน

หน้าที่ดังกล่าวคณะกรรมการบริหารขององค์กรจะเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะกำหนดให้เป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบเพียงใด เพราะถ้าให้มีหน้าที่ต้องทำและรับผิดชอบมากเกินไปประสิทธิผลของงานก็อาจจะลดลง หรือถ้าเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงาน ก็อาจจะเป็นอิสระน้อยและได้รับความเชื่อถือน้อยลง และประสิทธิผลของงานก็จะลดลงด้วย

---

<sup>9</sup> ตรวจสอบ เป็นลักษณะการตรวจอย่างละเอียด

<sup>10</sup> สอบทาน เป็นลักษณะการตรวจอย่างคร่าว ๆ

### 3.3 การสอบบัญชีหรือการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

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

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

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

3.3.1 การสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีโดยเฉพาะและเป็นอิสระจากผู้บริหาร จะทำการตรวจสอบงบการเงินเพื่อแสดงความเห็นว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปหรือไม่ การตรวจสอบนี้เรียกว่าการตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) ความเป็นอิสระจากผู้บริหารจะทำให้ผลงานของผู้สอบบัญชีภายนอก เป็นที่ยอมรับแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น คณะกรรมการขององค์กร ประชาชน เป็นต้น กำหนดโดยกฎหมายให้มีการตรวจสอบบัญชีเพื่อรับรองงบการเงินและรายงานทางการเงินของนิติบุคคล

ในขณะที่การตรวจสอบภายใน (Internal Auditing) เป็นหน่วยงานที่ฝ่ายบริหาร แต่งตั้งขึ้นเพื่อช่วยควบคุมและตรวจสอบระบบงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบายและ ระเบียบที่ทางองค์กรได้กำหนดไว้ รวมทั้งการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชี ตลอดจนการ ควบคุมดูแลทรัพย์สิน และรายงานผลการตรวจสอบให้ผู้บริหารได้ทราบอย่างสม่ำเสมอ โดยสรุป แล้วงานของผู้ตรวจสอบภายในจะประกอบด้วย การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Auditing) การตรวจสอบการบริหารงาน (Management Auditing) การตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Auditing)

3.3.2 การตรวจสอบภายในมีขอบเขตของงานกว้างขวางกว่าการสอบบัญชีโดย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะการตรวจสอบรวมถึงงานด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติงาน และ การบริหารงาน ซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคลทั้งภายในกิจการและบุคคลภายนอก และเน้นหนักไปทาง ด้านการประเมินประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานและประสิทธิผลของผู้บริหาร มากกว่าการตรวจสอบ ความถูกต้องของหลักฐานการเงิน

3.3.3 ความรับผิดชอบในเรื่องรายงาน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะรายงานต่อ คณะกรรมการบริหารขององค์กรและสาธารณชน แต่ผู้ตรวจสอบภายในเป็นเจ้าหน้าที่ขององค์กรที่ ตรวจสอบและมีความเป็นอิสระในขอบเขตที่จำกัดกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต งานของผู้ตรวจสอบ ภายในจะเป็นที่เชื่อถือได้มากขึ้นหากรายงานต่อบุคคลหรือหน่วยงานที่มีระดับสูงกว่าหน่วยงานที่ ถูกตรวจสอบ เช่น กำหนดให้รายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งขึ้นตรงต่อคณะกรรมการของ องค์กร เป็นต้น

#### **4. การตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน : ปัญหาและ อุปสรรค**

การตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่กระทรวงมหาดไทย กำหนดเป็นระเบียบให้ถือปฏิบัติตามหมวด 8 การตรวจเงิน ข้อ 89 “ให้หัวหน้าหน่วยงานคลังจัดทำ บ่งแสดงฐานะการเงินและงบอื่น ๆ ตามแบบที่กรมการปกครองกำหนดเพื่อส่งให้สำนักงานตรวจ เงินแผ่นดินภูมิภาคตรวจสอบภายในแล้วสิบวัน นับแต่วันสิ้นปีและส่งสำเนาให้ผู้ว่าราชการจังหวัด สำหรับองค์การบริหารส่วนตำบลให้ส่งนายอำเภอหรือปลัดอำเภอผู้เป็นหัวหน้าประจำกิ่งอำเภอ ด้วย” และข้อ 93 “ผู้บริหารท้องถิ่น ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือปลัดกระทรวงมหาดไทย อาจให้ ผู้เชี่ยวชาญบัญชีทำการตรวจสอบบัญชีการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นการภายในได้ สำหรับองค์การบริหารส่วนตำบลให้นายอำเภอหรือปลัดอำเภอผู้เป็นหัวหน้าประจำกิ่งอำเภอดำเนินการ ดังกล่าวได้เช่นเดียวกัน”

จากระเบียบข้างต้น จะเห็นได้ว่าระบบการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน มีลักษณะพึ่งพาการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) และข้าราชการประจำของการบริหารราชการส่วนภูมิภาคเป็นหลัก ซึ่งเป็นการตรวจสอบจากภายนอก ไม่ได้มีระบบการตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเอง รวมทั้งระเบียบดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องปฏิบัติตามการตรวจสอบภายในหรือไม่ จากการศึกษาพบว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ส่วนใหญ่ไม่ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบภายใน (มีเพียง กทม. ที่จัดตั้งหน่วยตรวจสอบภายในขึ้น) เพราะถือว่า สตง. ทำหน้าที่นี้อยู่แล้ว จากการสอบถามองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งที่มีความพร้อมจะจัดให้มีเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในของตนเอง แต่ผู้บริหารยังคงให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานของหน่วยตรวจสอบภายในน้อย ทำให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่จึงไม่เป็นไปตามหลักวิชาชีพ และไม่มีอิสระเพียงพอที่จะทำการตรวจสอบภายในเกิดผลสัมฤทธิ์ บางองค์กรมีการตรวจสอบภายในโดยผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้ง มีหน้าที่ควบคุมดูแลการปฏิบัติงานแต่ไม่มีการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบอย่างแท้จริง ในขณะที่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น บางแห่งเองมีความต้องการมีหน่วยตรวจสอบภายในสำหรับองค์กร แต่ไม่สามารถมีได้เนื่องจากความไม่พร้อมทางด้านต่าง ๆ เช่น บุคลากรงบประมาณ เป็นต้น

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

---

\* ที่มา : รายงานผลการปฏิบัติราชการประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2543, สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน.

\*\* ที่มา: รายงานผลการปฏิบัติงานประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2543

\*\*\* หน่วยงานหลัก หมายถึง หน่วยงานที่เบิกเงินงบประมาณกับกรมบัญชีกลาง สำนักงานคลังจังหวัด และสำนักงานคลังจังหวัด ณ อำเภอ

หน่วยงานรองลำดับที่หนึ่ง หมายถึง หน่วยงานที่เบิกเงินงบประมาณจากหน่วยงานหลัก

หน่วยงานรองลำดับที่สอง หมายถึง หน่วยงานที่เบิกเงินงบประมาณจากหน่วยงานรองลำดับที่หนึ่ง

หน่วยงานรองลำดับที่สาม หมายถึง หน่วยงานที่เบิกเงินงบประมาณจากหน่วยงานรองลำดับที่สอง

สามจำนวนจำนวน 44 แห่ง นอกจากนี้ยังมีรัฐวิสาหกิจ สถาบันการเงินที่ต้องตรวจสอบเงินทุนหมุนเวียน และหน่วยงานอื่น งานวิจัยนี้ประมาณว่าหาก สตง. ทำการตรวจสอบหน่วยงานต่าง ๆ ในอัตราการตรวจสอบในปัจจุบัน (สตง. ตรวจสอบหน่วยงานประมาณ 2,200 หน่วยต่อปี) จะสามารถตรวจสอบงานของทุกหน่วยงานรับตรวจทั้งของรัฐบาลและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งได้ครบ สตง. จะต้องใช้เวลามากกว่า 30 ปี

ในทางปฏิบัติ สตง. ดำเนินการตรวจสอบหน่วยงานต่าง ๆ ด้วยการสุ่มตรวจ สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว สตง. ตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยเฉลี่ยประมาณ 2 - 3 ปี ต่อครั้ง/ต่อแห่ง และการตรวจสอบส่วนใหญ่จะเน้นที่กฎระเบียบมากกว่าผลสัมฤทธิ์ของงาน นอกจากนี้กรมการปกครองยังได้กำหนดให้เสมียนตราจังหวัด และผู้ว่าราชการจังหวัดทำหน้าที่ตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย อย่างไรก็ตามพบว่า การตรวจสอบโดยเสมียนตราจังหวัดและผู้ว่าราชการจังหวัดมิได้เกิดขึ้นอย่างครบถ้วนทั่วถึงทุกองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกแห่งและมีได้ดำเนินการอย่างต่อเนื่องจะเห็นได้ว่า รัฐบาลได้กำหนดให้ทั้ง สตง. และกรมการปกครองตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นการตรวจสอบภายนอก ไม่ใช่การตรวจสอบภายใน ควรยกเลิกอันใดอันหนึ่งเสียเพื่อไม่ให้ทำงานซ้ำซ้อนกัน หรือควรแบ่งงานการตรวจสอบให้ชัดเจน

สำหรับการตรวจสอบโดยคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่าปัจจุบันองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังไม่เคยมีการตรวจสอบประเภทนี้ สำหรับประเทศไทยการตรวจสอบโดยคณะกรรมการตรวจสอบยังเป็นสิ่งค่อนข้างใหม่สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

สำหรับการตรวจสอบโดยประชาชน ชุมชนหรือองค์กรชุมชน ในปัจจุบันส่วนใหญ่เป็นไปในลักษณะของการร้องเรียนมากกว่าการเข้ามามีส่วนร่วม รับรู้ และร่วมดำเนินการ ตั้งแต่ต้นจนจบกระบวนการ ซึ่งเป็นการตรวจสอบที่ปลายเหตุของงานที่ได้ปฏิบัติไปแล้ว มากกว่าการตรวจสอบเพื่อป้องกันที่ต้นเหตุหรือช่วยแก้ไข ปรับปรุง ระหว่างการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ เช่น กรณีการสร้างถนนในท้องถิ่นชาวบ้านจะร้องเรียนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือสจ.เมื่อส่งผลกระทบต่อเขาโดยตรงเท่านั้น แต่ถ้าไม่ส่งผลกระทบโดยตรงต่อตัวชาวบ้านนั้นชาวบ้านจะไม่ใส่ใจเพราะไม่มีความรู้สึกเป็นเจ้าของและมองว่าเป็นความยุ่งยากที่จะต่อกรกับหน่วยงานของรัฐ การเข้าถึงข้อมูลเอกสารการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นค่อนข้างยาก ส่วนหนึ่งเป็นเพราะการเดินทางลำบาก แต่อีกส่วนหนึ่งเป็นเพราะการบริหารการเผยแพร่ข้อมูลเอกสารภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีไม่แพร่หลายนัก อีกทั้งข้อมูลรายงานทางการเงิน การปฏิบัติงานของหน่วยงานที่เปิดเผยมักจะเป็นไปในลักษณะที่ชาวบ้านอ่านไม่เข้าใจ ไม่รู้เรื่อง จะอ่านเข้าใจได้เฉพาะบุคคลที่มีความรู้ในเรื่องนั้น ๆ เป็นอย่างดี เท่านั้น ทำให้ความสนใจและความใส่ใจของประชาชนต่อข้อมูลเหล่านี้เกิดขึ้นน้อยมาก

## **5. ปัญหาและอุปสรรคของการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในปัจจุบัน จึงพอสรุปได้ดังนี้**

1. การตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นปัจจุบันผู้บริหารยังขาดความเข้าใจและให้ความสำคัญกับการตรวจสอบภายในน้อย ดังนั้น เมื่อการปฏิบัติงานบางอย่างขององค์กรมีความสูญเสียเปล่าของทรัพยากรเกิดขึ้น ผู้บริหารจะไม่ทราบและไม่สามารถแก้ไข ปัญหาที่เกิดขึ้นได้ทันต่อเหตุการณ์ ทำให้ปัญหาหรือความสูญเปล่านั้นมีมากขึ้น จนบางกรณีอาจทำให้การปฏิบัติงานนั้น ๆ ล้มเหลวไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้

2. การตรวจสอบการใช้จ่ายปัจจุบันเป็นการตรวจสอบตามระเบียบกฎเกณฑ์ที่วางไว้มากกว่าการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์ของงาน ดังนั้น ผู้ที่ทำถูกระเบียบได้รับความคุ้มครองโดยไม่ได้คำนึงถึงผลงานที่องค์กรได้รับ ในขณะที่ผู้ที่ไม่ตรงตามระเบียบแต่มีผลงานที่ดีและเป็นประโยชน์รวมทั้งช่วยประหยัดเงินให้กับองค์กรได้กลับถูกลงโทษเพราะไม่ทำตามระเบียบ

3. การปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบจะเป็นไปในลักษณะเดียวกันทั่วประเทศทั้งที่องค์กรมีขนาดการพัฒนา บุคลากร และงบประมาณที่แตกต่างกัน ทำให้การตรวจสอบจึงเป็นไปในลักษณะของการยึดถือพิธีการมากกว่าผลงานที่สัมฤทธิ์ผลของแต่ละท้องถิ่น กล่าวคือ ระบบการตรวจสอบการใช้จ่ายควรเป็นการตรวจสอบว่าได้มีการใช้จ่ายเงินไปจริงตามจำนวนที่ขอเบิกและเป็นไปตามระเบียบที่กำหนดโดยก่อให้เกิดผลงานที่มีคุณภาพและมีประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ของการทำกิจกรรมหรือไม่ ไม่ใช่เพียงมีการตรวจสอบว่าได้มีการใช้จ่ายเงินไปจริงตามที่เบิกหรือไม่ ได้มีการดำเนินการถูกต้องตามระเบียบการเงินที่กำหนดไว้หรือไม่เท่านั้น

4. ความถี่ของการตรวจสอบมีน้อยค่อนข้างต่ำมาก ทำให้เป็นการตรวจสอบหลังจากเกิดเหตุการณ์ผ่านไปเป็นเวลานานหลายปี จึงยากที่จะตรวจสอบพบปัญหา และไม่สามารถแก้ไขปัญหได้ทันทั่วทั้งที่ สาเหตุเพราะบุคลากรในการตรวจสอบมีน้อยไม่เพียงพอกับองค์กรซึ่งต้องได้รับการตรวจ

5. ระเบียบเปิดช่องให้อยู่ในดุลยพินิจของผู้มีอำนาจที่เป็นราชการส่วนกลาง หรือ ส่วนภูมิภาคที่ไม่ได้มีความรับผิดชอบโดยตรงต่อประชาชนในท้องถิ่นนั้น ๆ ในเรื่องว่าควรมีผู้เชี่ยวชาญทางบัญชีทำการตรวจสอบ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือไม่ทั้ง ๆ ที่เรื่องนี้เป็นเรื่องที่จำเป็นต่อการบริหารงาน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทำให้งานองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความเสี่ยงเกิดขึ้นจากการไม่ถูกตรวจพบข้อบกพร่องของปัญหา และจะได้แก้ไขได้ทันทั่วทั้งที่

6. การตรวจสอบโดยประชาชน ชุมชนหรือ องค์กรชุมชนยังเป็นไปได้ค่อนข้างยาก และมีน้อยมาก เนื่องจากความเชื่อถือแบบสมัยก่อนที่จะมองว่าข้าราชการเป็นขุนนาง เจ้าคนนายคน ชาวบ้านจึงไม่กล้าซักถามขอข้อมูลและถึงแม้ชาวบ้านอยากเข้ามาตรวจสอบองค์กรปกครอง

ส่วนท้องถิ่นแต่ก็มีข้อจำกัดทางข้อมูลการปฏิบัติงาน รายงานทางการเงินยังไม่ค่อยเปิดเผยหรือเข้าถึงได้ไม่ง่าย ถ้าสามารถเข้าถึงข้อมูลได้แต่การจัดทำข้อมูลยังเป็นรูปแบบและใช้ภาษาที่ยากต่อการเข้าใจ และสุดท้ายแม้ว่าจะมีการตรวจสอบหรือการมีส่วนร่วมของประชาชนกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้วยังไม่มียะไรประกันหรือรับรองว่าประชาชนจะได้รับผลลัพธ์อย่างไร เช่น ได้รับการตอบสนองความต้องการได้อย่างแท้จริง เป็นต้น ทำให้ประชาชนขาดความสนใจที่จะเข้าไปมีส่วนร่วม

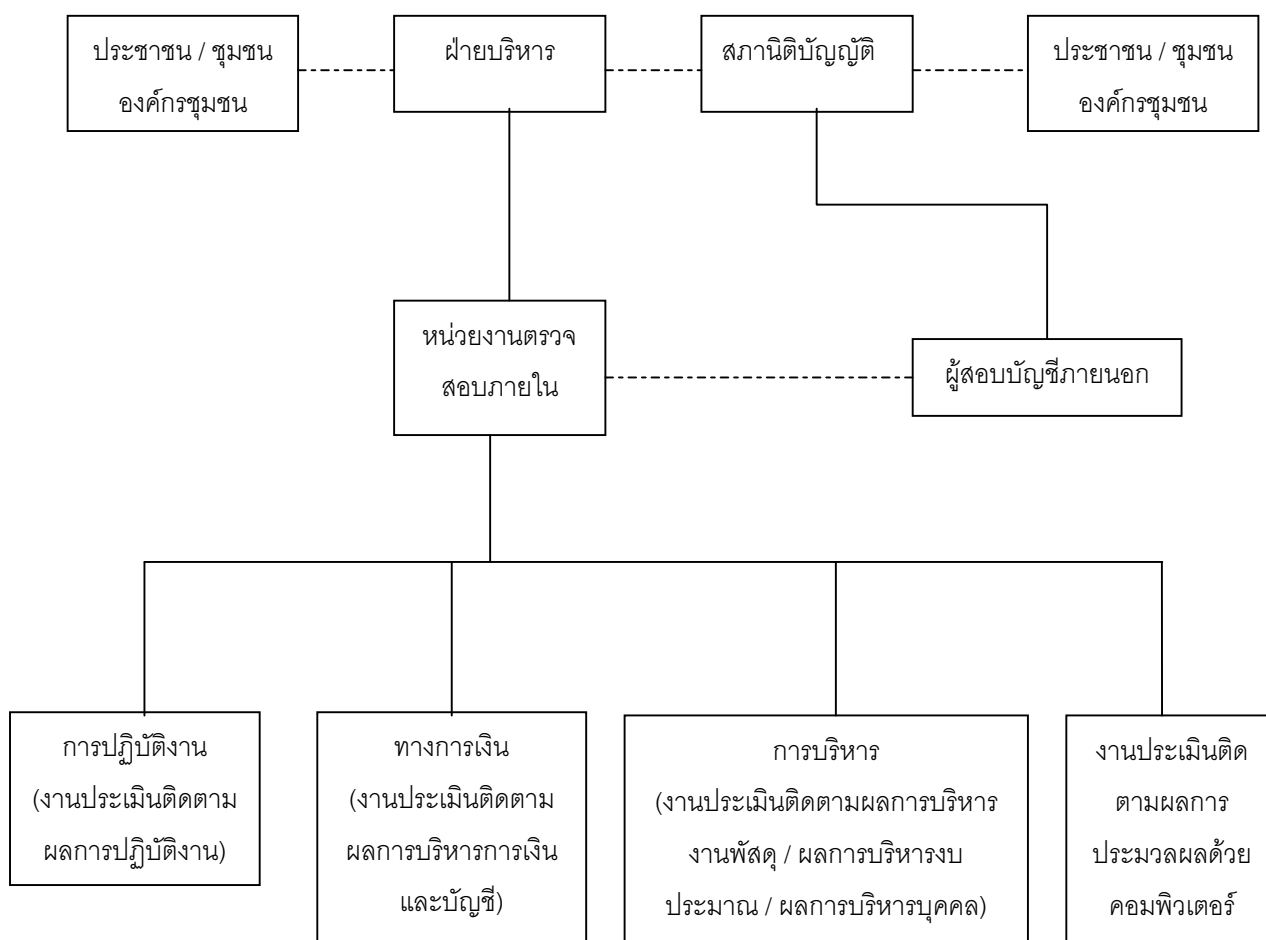
## 6. แนวคิดของการศึกษาตรวจสอบ การใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

การตรวจสอบการใช้จ่ายเป็นสิ่งจำเป็นและมีความสำคัญต่อการบริหารจัดการขององค์กร เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องกับองค์กรสามารถมั่นใจในระดับพอสมควรว่า องค์กรมีการใช้จ่ายที่คุ้มค่าและมีประสิทธิภาพไม่มีความสูญเปล่าจากการใช้ทรัพยากรขององค์กรในทุกขั้นตอนของการดำเนินการเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด ผู้บริหารเองสามารถใช้การตรวจสอบเป็นเครื่องมือในการบริหารเพื่อให้มั่นใจว่าองค์กรมีระบบการควบคุมการใช้จ่ายที่สามารถป้องกันการรั่วไหลจากการใช้จ่ายขององค์กรเหมาะสมดีแล้ว ดังที่ทราบกันดีว่าการตรวจสอบสามารถจัดให้เกิดก่อนการใช้จ่ายหรือหลังการใช้จ่ายก็ได้ สำหรับแนวคิดที่ผู้วิจัยเสนอ คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรเน้นการตรวจสอบภายหลังการใช้จ่าย (Post Audit) มากกว่าการตรวจสอบก่อนการใช้จ่าย (Pre-Audit) เพื่อลดขั้นตอนและพิธีการก่อนการใช้จ่ายลง ทำให้องค์กรสามารถบริหารจัดการได้อย่างคล่องตัวและรวดเร็วยิ่งขึ้น แต่การตรวจสอบหลังการใช้จ่ายจะมีความสำคัญมากขึ้น โดยควรเกิดขึ้นเป็นประจำทุกปีและมีความต่อเนื่องสม่ำเสมอในลักษณะเดียวกับธุรกิจเอกชน ที่ถูกกำกับและดูแลโดยหน่วยงานรัฐให้มีความโปร่งใสมีมาตรฐาน อยู่ภายใต้กฎหมายให้ต้องถูกตรวจสอบบัญชีและงบการเงินให้สาธารณชนได้รับทราบเป็นการรักษาประโยชน์ของประชาชน สร้างความสงบเรียบร้อยและให้ธุรกิจเอกชนรับผิดชอบต่อสังคมในระดับหนึ่ง ๆ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นหน่วยงานที่ให้บริการต่อประชาชนรับผิดชอบประชาชนในพื้นที่ เลือกผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมา ประชาชนผู้ซึ่งเสียภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อจะแลกมาซึ่งการให้บริการสาธารณะต่าง ๆ กลับคืน การดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็เช่นเดียวกับธุรกิจเอกชน ควรอยู่ภายใต้กฎหมาย มีการถูกกำกับและดูแลให้มีความโปร่งใสมีมาตรฐานทางการเงินการบัญชี และต้องถูกการตรวจสอบอย่างมีมาตรฐานและต้องรายงานผลงาน เอกสารบัญชีและการเงินให้สาธารณชนได้รับทราบ จึงจะเป็นที่ยอมรับได้และเป็นการแสดงความมีมาตรฐานสากล



จากการศึกษาวิจัยพบว่าการตรวจสอบการใช้จ่ายของหน่วยงานรัฐและธุรกิจขององค์กรเอกชนนั้น มีลักษณะที่คล้ายคลึงกันหลายประการแต่เน้นที่จุดแตกต่างกัน กล่าวคือ หน่วยงานรัฐเน้นการตรวจสอบการใช้จ่ายในลักษณะของการตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-Audit) โดยตรวจการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามขั้นตอน พิธีการ ระเบียบกฎเกณฑ์ที่กระทรวงมหาดไทย กรมการปกครองกำหนด (ยกเว้นกทม.) เพื่อป้องกันการรั่วไหลอย่างละเอียดทุกขั้นตอนของการ บริหาร องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถออกระเบียบเป็นขั้นตอนและปรับปรุงให้ทันต่อเหตุการณ์ หรือทันต่อสภาวะปัจจุบัน ทำให้ขาดความคล่องตัวในการบริหารจัดการ ในขณะที่เดียวกันการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์ของการใช้จ่ายของภาครัฐ ยังไม่ได้รับความสนใจมากนัก ส่วนการตรวจสอบของภาคธุรกิจเอกชนจุดเน้นของการตรวจสอบเพื่อที่ต้องการให้สามารถบริหารจัดการได้อย่างรวดเร็ว คล่องตัว สามารถแข่งขันในตลาดได้ จุดเน้นของการตรวจสอบการใช้จ่ายจึงเป็นลักษณะของการ ตรวจสอบภายหลังการใช้จ่าย (Post Audit)

### แผนภาพ 19: แผนภูมิการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น



## 7. ระบบการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่น่าเสนอ (แผนภาพที่ 19)

จากการศึกษาวิจัยเห็นว่าการตรวจสอบแบบ Post Audit น่าจะมีความเหมาะสมกับการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นส่วนใหญ่มีขนาดไม่ใหญ่มากและมีมาตรฐานการบริหารและดำเนินการแตกต่างกัน ดังนั้น การตรวจสอบก่อนการใช้จ่าย (Pre-Audit) ที่มีมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ จึงไม่เหมาะสมกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีลักษณะการบริหารงานที่ไม่ซับซ้อน เมื่อเทียบกับรัฐบาลซึ่งมีขนาดใหญ่มีหน่วยงานที่ต้องควบคุมดูแลเป็นจำนวนมาก และการบริหารงานมีความซับซ้อนมากกว่า จึงอาจจำเป็นต้องมีมาตรฐานเดียวในการควบคุมตรวจสอบอย่างเข้มงวดก่อนการใช้จ่าย (Pre-Audit) เพราะถ้าใช้วิธีการตรวจสอบหลังการใช้จ่าย (Post-Audit) ก็จะเป็นไปได้ยากทั้งทางด้านต้นทุนและบุคลากรซึ่งต้องใช้เป็นจำนวนมาก ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนวทางในการจัดวางระบบการตรวจสอบการใช้จ่ายขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งมีลักษณะไม่เหมือนกับของรัฐบาล แต่เห็นควรมีลักษณะเหมือนกับของธุรกิจเอกชนมากกว่า 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 หากองค์กรใดมีความพร้อมด้านบุคลากรและด้านการเงิน สามารถจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นในองค์กรได้ก็ให้ดำเนินการทันที ขณะที่บางองค์กรที่ยังไม่มีความพร้อมหรือยังไม่อยากให้เกิดภาระการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายใน ก็อาจทำได้โดยการจ้างหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กรอื่นที่น่าเชื่อถือ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หลาย ๆ องค์กร ร่วมมือกันจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในกลางเพื่อปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้กับองค์กรสมาชิกก็ได้

1.3 หน่วยงานตรวจสอบภายในที่จัดตั้ง ต้องดำรงความเป็นอิสระ โดยรายงานผลการตรวจสอบตรงต่อผู้บริหารสูงสุดขององค์กรนั้นเท่านั้น การรายงานให้ทำเมื่อผลการตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้วภายในระยะเวลา 30 วัน

## 2. การตรวจสอบจากภายนอกองค์กร

2.1 เมื่อสิ้นรอบปีบัญชีหนึ่ง ๆ ตามปีงบประมาณประจำปี (ณ วันที่ 30 กันยายนของทุกปี) ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดให้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต<sup>11</sup> เข้าตรวจสอบและรับรองรายงานการเงินและงบการเงินขององค์กร ภายใน 90 วัน นับแต่วันสิ้นรอบปีบัญชี ทั้งนี้ รายงานการเงินและงบการเงินดังกล่าวให้ติดไว้ที่เปิดเผยขององค์กร อย่างน้อย 10 วัน พร้อมทั้งเปิดเผยในรายงานประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

2.2 สำหรับการตรวจสอบโดยคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) จากการระดมความคิดกับบุคลากรของหน่วยงานต่าง ๆ ทั้งภาครัฐ ภาคเอกชนและผู้ปฏิบัติงานในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่ง มีความเห็นว่า ในสภาพปัจจุบันถ้าการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความเป็นอิสระและสามารถปฏิบัติงานได้อย่างรัดกุมเพียงพอการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นเพื่อเป็นหลักประกันความอิสระของผู้ตรวจสอบภายในยังคงไม่จำเป็น และเมื่อเทียบกับขนาดและโครงสร้างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีสภาพทำหน้าที่ตรวจสอบฝ่ายบริหารและคานอำนาจฝ่ายบริหารไว้ส่วนหนึ่งแล้ว แต่อย่างไรก็ตามถ้าในอนาคต องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีโครงสร้างและขนาดขององค์กรเปลี่ยนแปลงไป โดยเฉพาะกรุงเทพมหานคร ซึ่งมีขนาดใหญ่กับโครงสร้างการตรวจสอบโดยคณะกรรมการตรวจสอบอาจจำเป็นต้องมีการจัดตั้งขึ้น<sup>12</sup> เพื่อประกันความเป็นอิสระให้กับหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรนั้น ๆ โดยทางปฏิบัติหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรควร

<sup>11</sup> ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติผู้ตรวจสอบบัญชี พ.ศ. 2505 เจ้าหน้าที่ของ สตง. หรือผู้สอบบัญชีอื่นที่ได้รับการรับรองจาก สตง.

<sup>12</sup> เนื่องจากองค์กรขนาดใหญ่มีความซับซ้อนและเพื่อเป็นหลักประกันความอิสระให้กับหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กร ดังนั้น ประชาชนซึ่งมีฐานะเปรียบเสมือนผู้ถือหุ้นในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของท้องถิ่นที่ตนมีความต้องการข้อมูล ความโปร่งใส ในการควบคุมดูแลและสอบถามเกี่ยวกับทรัพย์สิน การเงิน และการบัญชีขององค์กร ผ่านทางผู้ทรงคุณวุฒิที่ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียกับการบริหารจัดการขององค์กร

เป็นเลขานุการของคณะกรรมการตรวจสอบ แต่อย่างไรก็ตามจากการศึกษาวิจัยผู้วิจัยเห็นว่าการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจจัดตั้งขึ้นในลักษณะของการร่วมมือกันขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหลายแห่งภายในจังหวัดและจัดตั้งขึ้นเพียงคณะเดียวเป็นคณะกรรมการตรวจสอบกลางและให้บริการกับองค์กรสมาชิก

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

## 8. แนวทางการจัดตั้งหน่วยตรวจสอบภายใน<sup>13</sup>

การจัดตั้งหน่วยตรวจสอบภายในที่ทำงานมีประสิทธิภาพ สิ่งที่องค์กรควรหวังผลจากการมีหน่วยตรวจสอบภายใน คือ หวังผลในด้านการวัดประสิทธิภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในควบคู่ไปกับรายการที่ควรปฏิบัติในเรื่องของการตรวจสอบภายในที่ดี คณะผู้วิจัยเห็นว่าควรประกอบด้วยแนวทางดังต่อไปนี้

### 8.1 องค์กรสามารถให้ความมั่นใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ

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

---

<sup>13</sup> อ้างแล้วในเชิงอรรถที่ 4

- (4) หน่วยงานตรวจสอบควรจะมีทรัพยากรที่จำเป็นในการบรรลุวัตถุประสงค์ในการให้ความมั่นใจในการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ อย่างเพียงพอ
- (5) โครงสร้างของหน่วยงานตรวจสอบจะต้องเอื้ออำนวยต่อการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการกำหนดบทบาทและความรับผิดชอบของหน่วยงานอย่างชัดเจนและมีการผสมผสานของประสบการณ์ ทักษะ และความอาวุโสที่เหมาะสม
- (6) งานตรวจสอบควรจะได้รับ การสอบทานจากผู้บริหารงานตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจได้ว่างานตรวจสอบดำเนินการไปตามแผนและถูกต้องตามมาตรฐานวิชาชีพ

## 8.2 เพิ่มมูลค่า<sup>14</sup>ให้กับองค์กร

- (1) แผนงานตรวจสอบควรจะเป็นลักษณะการวางแผนจากระดับบนสู่ระดับล่าง เพื่อให้ทำงานตรวจสอบสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กรมากที่สุดและส่วนที่แผนงานตรวจสอบให้ความสำคัญเป็นพิเศษจะต้องมีความสัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ขององค์กร
- (2) หน่วยงานตรวจสอบภายในควรมีแรงจูงใจในการเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กร ถ้าเป็นไปได้ รายงานการตรวจสอบจะต้องมีการชี้แจงน้ำหนักระหว่างผลของข้อเสนอแนะกับผลที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยง และผู้ตรวจสอบภายในควรมีวิธีที่จะปรับปรุงประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและการประหยัดของการดำเนินงานขององค์กร
- (3) สนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบมีความเข้าใจในองค์กร จัดการฝึกอบรมความรู้ เกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กร และสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบสามารถรับรู้เรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับองค์กร
- (4) ผู้รับการตรวจสอบควรจะได้รับแจ้งล่วงหน้าเกี่ยวกับแผนงานตรวจสอบ เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้รับการตรวจสอบแสดงความคิดเห็นต่อแผนการตรวจสอบ และผู้รับการตรวจสอบควรมีส่วนร่วมในการระบุความเสี่ยงต่าง ๆ ในระหว่างการวางแผนงานตรวจสอบ
- (5) ผู้ตรวจสอบควรมีคู่มือการตรวจสอบเพื่อเป็นแนวทางในการตรวจสอบ ซึ่งอย่างน้อยควรมีประกอบด้วยวิธีการตรวจสอบ การวิเคราะห์ความเสี่ยง การ

<sup>14</sup> มูลค่า : ความน่าเชื่อถือขององค์กรในแง่การบริหารงานด้วยความโปร่งใส

ประเมินการควบคุมภายใน                      มาตรฐานการบันทึกและการจัดเก็บเอกสาร  
โปรแกรมการตรวจสอบของระบบงานที่สำคัญ การรายงานผลการตรวจสอบ

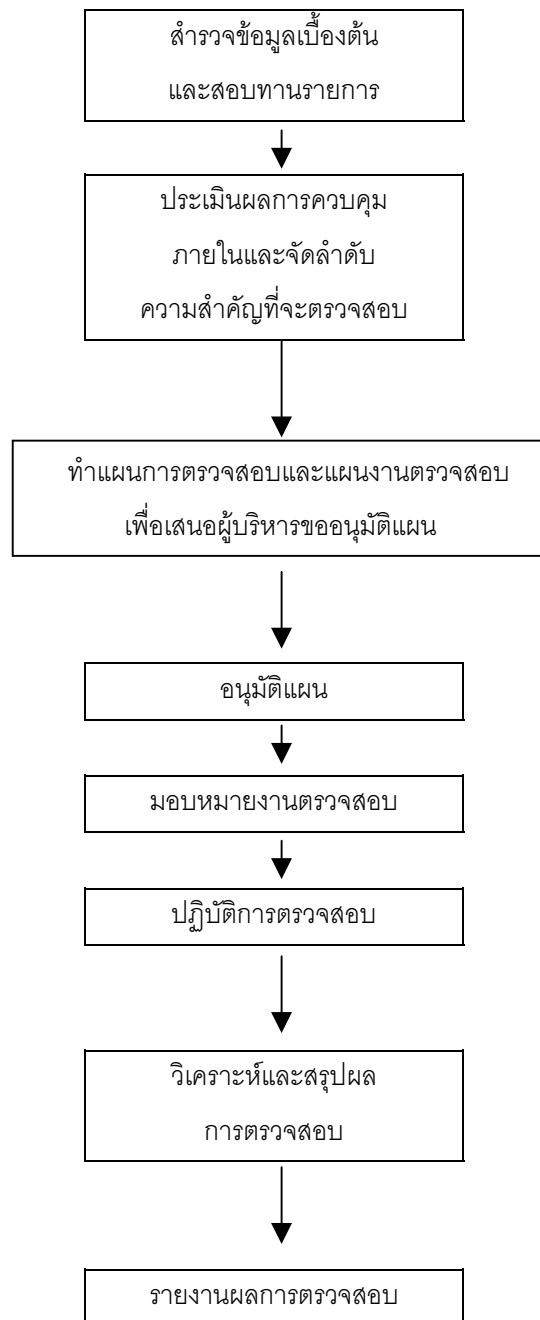
- (6) ควรมีการประสานงานกันระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก  
เพื่อการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าและเหมาะสม เช่น มีการปรึกษากันระหว่างผู้  
ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอกเพื่อให้ความมั่นใจว่างานตรวจสอบ  
จะไม่ซ้ำซ้อนกัน มีการวางแผนร่วมกันเกี่ยวกับงานตรวจสอบ และผู้ตรวจสอบ  
ภายในจะต้องทำให้มั่นใจว่างานตรวจสอบมีคุณภาพเพียงพอที่ผู้ตรวจสอบภาย  
นอกสามารถเชื่อมั่นในงานตรวจสอบดังกล่าวได้

### 8.3 การตรวจสอบภายในที่กระทบต่อการปฏิบัติงานน้อยที่สุดไม่เสียงานอื่น

- (1) ควรมีการสำรวจความพอใจของผู้รับการตรวจสอบ
- (1.1) ควรส่งแบบสอบถามเกี่ยวกับงานตรวจสอบให้ผู้รับการตรวจสอบบันทึก  
การประเมินความพอใจในงานตรวจสอบ
- (1.2) แบบสอบถามอย่างน้อยควรจะประกอบด้วยเรื่องต่อไปนี้
- การปฏิบัติในระหว่างการตรวจสอบ
  - ความถูกต้องของรายงานการตรวจสอบ
  - ความรวดเร็วในการส่งรายงานการตรวจสอบ
  - ความชัดเจนของรายงานการตรวจสอบ
  - คุณค่าของข้อเสนอแนะ
  - ข้อเสนอแนะของผู้รับการตรวจสอบในการปรับปรุงงานตรวจสอบ
- (1.3) ผลของการสำรวจควรเผยแพร่ให้ผู้ตรวจสอบได้รับทราบ
- (1.4) ควรมีแผนการดำเนินงานซึ่งตอบรับกับผลจากการสำรวจ
- (1.5) ควรมีการสรุปผลการสำรวจและเสนอต่อคณะกรรมการตรวจสอบ
- (2) รายงานการตรวจสอบควรเน้นความมีนัยสำคัญ โดยมีการลำดับความสำคัญของ  
ประเด็นที่ตรวจพบและข้อเสนอแนะ ข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนควรจะนำมาสัมพันธ์  
กับประเด็นที่ตรวจพบขององค์กร
- (3) ควรจะมีการปรึกษากันระหว่างผู้ตรวจสอบและผู้รับการตรวจสอบเกี่ยวกับราย  
งานการตรวจสอบก่อนการจัดทำรายงานการตรวจสอบฉบับสมบูรณ์
- (3.1) รายงานการตรวจสอบควรจะรวมความคิดเห็นของผู้รับการตรวจสอบ

- (3.2) ความคิดเห็นของผู้รับการตรวจสอบควรจะแสดงอย่างชัดเจนว่าเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยก็ควรแสดงเหตุผลสนับสนุน
- (4) รายงานการตรวจสอบควรจะต้องให้ผู้อ่านเห็นอย่างชัดเจนว่าจากการตรวจสอบผู้ตรวจสอบตรวจพบประเด็นอะไรบ้าง และแต่ละประเด็นมีผลกระทบขององค์กรอย่างไร
  - (4.1) ประเด็นที่ตรวจพบควรจะต้องแสดงอย่างชัดเจน
  - (4.2) ควรมีการระบุความเสี่ยงและผลกระทบต่อการดำเนินงานในแต่ละประเด็นที่ตรวจพบ
  - (4.3) ถ้าเป็นไปได้ รายงานการตรวจสอบควรจะต้องแสดงตัวเลขที่มีผลมาจากประเด็นที่ตรวจพบเพื่อเน้นความมีนัยสำคัญทางธุรกิจ
- (5) ควรมีการสรุปประเด็นที่ตรวจพบที่สำคัญในรายงานการตรวจสอบสำหรับผู้บริหารและผู้บริหารระดับสูง
  - (5.1) รายงานการตรวจสอบควรมีบทสรุปสำหรับผู้บริหาร
  - (5.2) ควรมีการระบุวัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ
  - (5.3) ควรมีความเห็นโดยรวมซึ่งเป็นการสรุปผลการตรวจสอบ
  - (5.4) ควรระบุความเสี่ยงหลักทางธุรกิจของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ
  - (5.5) ควรมีการสรุปประเด็นต่าง ๆ ที่ตรวจพบ
- (6) ควรมีการระบุแผนการปฏิบัติงานของผู้บริหารในแต่ละข้อเสนอนี้ ไว้ในรายงานการตรวจสอบ
  - (6.1) ระบุความรับผิดชอบในส่วนที่จะทำตามข้อเสนอนี้
  - (6.2) กำหนดเวลาสำหรับสิ่งที่จะดำเนินการ
  - (6.3) หน่วยงานตรวจสอบภายในควรจะติดตามผลเพื่อให้มั่นใจว่ามีการดำเนินงาน เช่น กำหนดเวลาแก้ไขปัญหา ภายใน 15 วัน และมีการตรวจติดตามผลอีกครั้งหนึ่ง ถ้ายังไม่ได้รับการแก้ไขจากผู้รับตรวจสอบเสนอผู้บริหารต่อไป เป็นต้น

## แผนภาพที่ 20: แผนภูมิรวมแนวทางการตรวจสอบภายใน





## 9. วิธีการตรวจสอบของหน่วยตรวจสอบภายใน (Auditing process) (แผนภาพที่ 20)

วิธีการตรวจสอบของหน่วยตรวจสอบภายในเป็นกลไกที่สำคัญและจำเป็นที่จะให้องค์กรมีการควบคุมที่มีประสิทธิผลอย่างแท้จริง ดังนั้น เพื่อให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพ 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)

ผู้ตรวจสอบต้องวางแผนงานตรวจสอบล่วงหน้าว่าจะตรวจสอบเรื่องใด ด้วยวัตถุประสงค์อะไร ที่หน่วยรับตรวจใด และ ณ เวลาไหน รวมทั้งการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ และการกำหนดงบประมาณที่จะใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยมีวิธีการและขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ ดังนี้

- (1.1) การสำรวจข้อมูลขั้นต้น (Preliminary survey) โดยการส่งแบบสอบถามกับหน่วยรับตรวจเพื่อให้ได้ข้อมูลที่สำคัญ รวมทั้งทำความคุ้นเคยกับหน่วยรับตรวจ ผลจากการสำรวจขั้นต้นจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบทราบถึงขอบเขตของงานข้อเท็จจริงของหน่วยรับตรวจ จุดอ่อนหรือจุดอันตรายที่ควรพิจารณาปรับปรุงแก้ไขก่อนที่จะไปตรวจสอบเอกสารหรือข้อมูลที่ต้องรวบรวมและสอบทานรายการ (Functional Test or Compliance Test) เพื่อเป็นการสอบยืนยันความถูกต้องของข้อมูลที่ได้จากการสำรวจขั้นต้น
- (1.2) การประเมินผลการควบคุมภายใน (Evaluating internal control) คือ การจัดทำสรุปข้อมูลจากแบบสอบถาม และจัดทำแผนผังทางเดินของงานและเอกสาร หากไม่มีการกำหนดจุดควบคุมต่างๆ ของแผนผังทางเดินของงานและเอกสารไว้ด้วย ข้อมูลหรือสิ่งที่พบจากการประเมินผลการควบคุมภายในนำมาใช้เป็นรายงานการตรวจสอบไม่ได้ จนกว่าจะได้ตรวจสอบข้อมูลเพิ่มเติม

เต็มและได้ หลักฐานอย่างเพียงพอแล้วเท่านั้น แต่นำมากำหนดแผนงานตรวจสอบได้ ซึ่งจะช่วยประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายได้อีกด้วยและนำมาจัดลำดับของหน่วย-รับตรวจและความสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบต่อไป

(2) การทำแผนงานตรวจสอบ เป็นโครงร่างงานทั้งหมดที่ผู้ตรวจสอบจะต้องทำในโครงการหนึ่งๆ ซึ่งทำขึ้นภายหลังการสำรวจขั้นต้น และประเมินผลการควบคุมภายในแล้ว โดยมีการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบและจำนวนข้อมูลที่ต้องทำการทดสอบ และมอบให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบต่อไป แผนงานตรวจสอบถือเป็นเครื่องมือช่วยกำหนดทิศทางและวิธีการทำงาน การตรวจสอบที่ดีและมีประสิทธิภาพจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อทีมตรวจสอบนั้นสามารถจัดทำแผนงานตรวจสอบขึ้นมาได้อย่างเหมาะสมเท่านั้น และนำเสนอแผนการตรวจสอบให้ผู้บริหารพิจารณาอนุมัติก่อนการปฏิบัติการตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบจะปฏิบัติการตรวจสอบตามแผนได้ต้องได้รับการอนุมัติก่อน

(3) การกำกับดูแล เมื่อแผนการตรวจสอบได้รับอนุมัติแล้ว การตรวจสอบทุกครั้งควรมีการควบคุมดูแลอย่างเพียงพอในทุกระดับ เช่น อาจให้ผู้ตรวจสอบในแต่ละชุดทำการประเมินผลการตรวจสอบ ซึ่งกันและกันแล้วนำผลการประเมินเหล่านั้นมาประชุมปรึกษาระดมสมองร่วมกันในหน่วยตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในทุกคนได้เรียนรู้ร่วมกัน เป็นต้น การควบคุมที่เข้มแข็งเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับการทำงานตรวจสอบให้มีประสิทธิผล การควบคุมดูแลมิใช่จะมีความสำคัญต่อประสิทธิภาพของหน่วยตรวจสอบเท่านั้น ยังมีผลต่อการพัฒนาพนักงานตรวจสอบให้มีความชำนาญในวิชาชีพอีกด้วย

(4) การปฏิบัติงานตรวจสอบมีขั้นตอนดังนี้

- (4.1) การทำความเข้าใจหน่วยงานที่จะตรวจสอบ หลังจากที่ถูกผู้ตรวจสอบได้รับมอบหมายให้ไปปฏิบัติงานในหน่วยรับตรวจใดก็ตาม จะต้องเตรียมตัวให้พร้อมที่จะเข้าทำการตรวจสอบ โดยศึกษาข้อมูลหรือข้อเท็จจริงจากแฟ้มการสำรวจขั้นต้นและแผนงานตรวจสอบ การเข้าพบผู้รับการตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบต้องหาวิธีสร้างความสัมพันธ์อันดีกับผู้รับการตรวจสอบให้ได้เสียก่อน การตรวจสอบจึงจะประสบผลสำเร็จ การปฏิบัติตามแนวนี้ผู้ตรวจสอบจะต้องกระทำอย่างสุภาพ และระมัดระวังที่จะให้ความคุ้นเคยกับผู้รับการตรวจสอบอยู่ในขอบเขตจำกัด และต้องไม่ทำให้เสียความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานได้
- (4.2) เทคนิคการตรวจสอบ การที่จะได้มาซึ่งหลักฐานอันเพียงพอที่จะเสนอรายงานนั้น ผู้ตรวจสอบภายในต้องเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสมกับ

สภาพแวดล้อมในแต่ละกรณี และในบางครั้งอาจจะต้องใช้เทคนิคมากกว่า  
หนึ่งอย่างมาประกอบกัน เทคนิคที่จำเป็นสำหรับงานตรวจสอบ ได้แก่ การ  
สังเกตการณ์ 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
- ร่วมปรึกษาหารือวิธีการตรวจนับกับเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ พร้อมทั้งสำรวจสถานที่เก็บรักษาส่งของที่จะตรวจนับ
- เตรียมแบบพิมพ์และเครื่องใช้ที่จำเป็นต่อการตรวจสอบ
- แบ่งกำลังคนในการตรวจนับ พร้อมทั้งกำหนดวิธีการตรวจนับที่เหมาะสม
- สังเกตวิธีการตรวจนับของผู้ตรวจนับว่าได้ทำตามวิธีการที่กำหนดหรือไม่
- ในกรณีสงสัย ผู้ตรวจสอบอาจจะทำการตรวจนับจำนวนด้วยตนเองได้
- ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับคุณภาพของวัสดุ ครุภัณฑ์ อาจของร้องให้ผู้ชำนาญการจากหน่วยงานอื่นทดสอบคุณภาพวัสดุ ครุภัณฑ์นั้น
- สังเกตปัญหาในการเก็บรักษา การรับ-จ่ายสิ่งของแล้วจดบันทึกไว้เพื่อหาทางแก้ไข
- สังเกตสภาพสิ่งของว่ามีเสียหาย ล้าสมัย เก่ามาก ไม่มีการใช้งาน มีปริมาณมากเกินไปเกินความต้องการ
- ให้ตัดยอดเลขที่สุดท้ายของเอกสารที่ใช้ในการรับเข้า-จ่ายออก ในขณะตรวจนับเพื่อใช้ในการกระทบยอดกับยอดที่นับจริง

- รวบรวมกระดาดำทำการตรวจนับทั้งหมดมาสรุปผลแตกต่าง เพื่อขอคำชี้แจงแล้วสรุปผลต่างครั้งสุดท้าย เพื่อให้หน่วยรับตรวจนั้นขออนุมัติแก้ไขผลต่างที่เกิดขึ้น
- พิจารณาถึงสาเหตุสำคัญๆ ที่ทำให้เกิดผลต่างขึ้น เพื่อใช้พิจารณาหาทางแก้ไขร่วมกับหน่วยรับตรวจนั้น
- ติดตามผลการขออนุมัติปรับปรุงบัญชีว่ามีปัญหาอะไรหรือไม่

#### วิธีการตรวจนับเงินสด เงินฝากธนาคาร

- ก่อนทำการตรวจนับเงินสดในมือ ณ วันใดจะต้องตรวจนับยอดรายรับ รายจ่าย ณ วันที่นั้นก่อนแล้วหายอดคงเหลือ ณ วันนั้น และลงลายมือชื่อย่อกำกับไว้ที่ยอดคงเหลือนั้นก่อนตรวจนับตัวเงินสด
- การตรวจนับเงินสดคงเหลือ ถ้าเป็นไปได้ให้ตรวจเสร็จในวันเดียว
- เงินสดในมืออาจประกอบด้วย เงินสดย่อย เงินสดที่ไม่ฝากธนาคาร เงินสดที่เก็บไว้ใช้จ่ายประจำวัน เงินตราต่างประเทศ ใบยืมของเจ้าหน้าที่
- ใบสำคัญจ่ายที่ยังไม่ได้ลงบัญชี จะต้องรวบรวมบันทึกไว้เพื่อประโยชน์ในการติดตามตรวจสอบว่ารายการนั้นถูกต้อง
- ใบสำคัญจ่ายที่ตรวจนับได้จะต้องสังเกตว่าเป็นใบสำคัญที่ถูกต้องตามระเบียบและต้องติดตามในการตรวจนับครั้งต่อมา

(4.3.2) การยืนยันยอด เป็นการขอให้บุคคลภายนอกยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้ตรวจสอบโดยตรง เพราะบุคคลภายนอกไม่มีส่วนได้เสียไม่จำเป็นต้องปิดบังข้อเท็จจริง เทคนิคนี้ใช้กับการยืนยันยอดลูกหนี้ เจ้าหนี้ เงินฝากธนาคาร หรือทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของบุคคลอื่น กรรมสิทธิในทรัพย์สิน วิธีการที่จะใช้ในการขอคำยืนยันยอดนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องควบคุมและตรวจทานรายละเอียดอย่างใกล้ชิด การจัดส่งให้ผู้รับนั้นผู้ตรวจสอบจะต้องทำด้วยตนเองและจะต้องเป็นผู้ได้รับคำตอบโดยตรง

(4.3.3) การตรวจสอบใบสำคัญ รายการทางการเงินทุกรายต้องมีเอกสารประกอบ เช่น ใบเสร็จรับเงิน สัญญา ใบส่งของ เป็นต้น ในการตรวจสอบเอกสารนี้ผู้ตรวจสอบต้องระมัดระวังว่า

- เอกสารเป็นของแท้ ต้องแน่ใจว่าไม่ใช่เอกสารปลอมหรือผ่านการแก้ไข
- เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับองค์กรเท่านั้น ไม่ใช่เรื่องส่วนตัวของเจ้าหน้าที่
- มีการอนุมัติเอกสารใบสำคัญตามวิธีปฏิบัติขององค์กร
- ได้รับสิ่งของหรือบริการนั้นไว้แล้ว
- รាយจ่ายนั้นลงบัญชีแยกประเภทถูกต้องแล้ว
- ความสม่ำเสมอของจำนวนและราคา ที่ใช้ในบริการประเภทหนึ่งๆ

การตรวจสอบเอกสาร ทำได้ 2 วิธี คือ

- ใช้ระยะเวลาเป็นเกณฑ์ แล้วตรวจสอบเอกสารทุกชนิดในระยะเวลา นั้น
- ตรวจสอบเอกสารเฉพาะบัญชีใดบัญชีหนึ่ง ที่ต้องการตรวจสอบ ข้อจำกัดการตรวจสอบเอกสาร คือ เอกสารอาจมีการปลอมแปลงแก้ไขซึ่งในกรณีการควบคุมภายในไม่รัดกุมอาจทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจผิดได้ และเอกสารอาจไม่แสดงถึงสิ่งที่เกี่ยวข้องโดยแท้จริง เช่น สัญญาไม่มีผลบังคับใช้ทะเบียนรถยนต์ ไม่มีตัวรถยนต์ เป็นต้น

#### (4.3.4) การคำนวณ ในกรณีไม่แน่ใจอาจจะต้องทดสอบการคำนวณใหม่

ในกรณีที่มีการบวกเลขโดยเทพกระดาษ และนำมาแนบประกอบ อาจจะได้ยอดรวมไม่ถูกต้อง เพราะถ้าผู้รู้จักใช้เครื่องบวกเลขอาจใช้เทคนิคพลิกแพลงได้ ดังนั้น การบวกใหม่จึงจำเป็น ข้อจำกัดของการคำนวณเป็นการพิสูจน์ได้เพียงความถูกต้องของผลลัพธ์ ไม่ได้พิสูจน์แหล่งที่มา เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคาจำเป็นต้องพิสูจน์ให้ได้ว่า ยอดทรัพย์สินที่จะคำนวณค่าเสื่อมราคานั้นเป็นยอดที่ถูกต้องก่อน การตรวจหารายการผิดปกติ ซึ่งอาจทำให้พบข้อผิดพลาดสำคัญได้ แต่ต้องเป็นผู้ตรวจสอบที่มีความชำนาญสูงเท่านั้น โดยสังเกตจากรายการที่มีจำนวนเงินสูงๆ หรือลักษณะรายการที่ต้องเป็นไปตามวิธีการแต่ไม่เป็นตามที่ควรจะเป็น ข้อจำกัดนี้ คือ รายการผิดปกติไม่ใช่หลักฐานจึงต้องใช้เทคนิคอื่นหาหลักฐานมาประกอบการตรวจสอบ

บัญชีย่อย ผู้ตรวจสอบจะต้องระวังผู้จัดทำบัญชีย่อยตบแต่งยอดให้เท่ากับบัญชีคุมที่ไม่ถูกต้อง จึงควรสังเกตว่าบัญชีย่อยมีความสัมพันธ์กับรายการในบัญชีคุมและไม่มีรายการผิดปกติในบัญชีย่อย การใช้เทคนิคต้องร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่นๆ

การตรวจสอบการผ่านรายการ ในกรณีใช้คอมพิวเตอร์ลงบัญชี การตรวจสอบการผ่านรายการนี้จึงไม่จำเป็นเท่าไร นอกจากกรณีมีความสงสัยหรือมีรายการผิดปกติ

ในทางปฏิบัติผู้ตรวจสอบต้องศึกษากระบวนการลงบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ โดยการตรวจสอบความสัมพันธ์ของข้อมูล ได้แก่ การเทียบอัตราส่วนรายการต่างๆ ที่สัมพันธ์กัน เช่น เงินฝากธนาคาร – ดอกเบี้ย ทรัพย์สิน – ค่าเสื่อมราคา เจ้าหนี้ – การจัดซื้อ ลูกหนี้ – การขาย เป็นต้น

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

ประเภทของหลักฐาน

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

เหล่านี้ได้แก่ สำเนาของสัญญาต่างๆ หรือหลักฐานปากเปล่า (Oral Evidence) หลักฐานสำเนาจะเป็นที่ยอมรับเมื่อหลักฐานต้นฉบับถูกทำลายหรือสูญหาย และถ้าสามารถแสดงหรือพิสูจน์ได้ว่าหลักฐานสำเนานั้นเป็นสำเนาที่ถูกต้องจากหลักฐานต้นฉบับ

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

หลักฐานอื่น ๆ ที่ใช้ประกอบในการตรวจสอบ

- หลักฐานที่ได้จากการตรวจนับและรับรองประมาณร่วมกันระหว่างผู้รับการตรวจสอบและผู้ตรวจสอบเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้ด้านปริมาณ หากแต่มีข้อจำกัดเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ จึงต้องหาหลักฐานอื่นมาประกอบหรือสนับสนุน
- คำรับรองจากบุคคลภายนอก จะต้องทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อของบุคคล หรือสถาบันที่อยู่ในฐานะที่ทราบเรื่องดี

- เอกสารที่เชื่อถือได้ ต้องเป็นเอกสารที่มีการลงลายมือชื่อจากบุคคลภายนอก เป็นเอกสารภายในที่มีการลงลายมือชื่อจากบุคคลภายนอก เป็นเอกสารภายในที่ได้จัดทำ และอนุมัติโดยผู้มีอำนาจตามอำนาจดำเนินการ และระเบียบขององค์กร
- คำรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรของผู้รับการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการค้นหาหลักฐานอื่นประกอบ
- การคำนวณและกระดาษ์ทำการที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบ
- เหตุการณ์หลังวันตรวจสอบ อาจใช้ช่วยยืนยันความถูกต้องของรายการที่ตรวจสอบได้เป็นอย่างดี
- การวิเคราะห์ข้อมูลที่สัมพันธ์กันด้วยการกระหายอด หรือการเปรียบเทียบข้อมูลและสถิติต่างๆ

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาความเชื่อถือได้ และความเพียงพอของหลักฐาน

- จำนวนรายการที่จะทดสอบ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบ
- โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดของสิ่งที่ทดสอบ หากมีมาก จะต้องเพิ่มความระมัดระวัง
- สิ่งที่ได้ตัดสินใจทำการทดสอบนั้นจะต้องเหมาะสมและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบแต่ละครั้ง

(4.3.6) กระดาษ์ทำการ (Working Papers) เป็นบันทึกจากการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ และเอกสารต่าง ๆ ที่ผู้ตรวจสอบรวบรวมขึ้นทั้งจากภายในและภายนอกหน่วยงานที่ได้รับจากการตรวจสอบโดยเริ่มตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบ การมอบหมายงาน การสำรวจขั้นต้น แผนงานตรวจสอบ และการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมทั้งสรุปผลการปฏิบัติงานเพื่อนำมาเป็นหลักฐานในการเขียนรายงานการตรวจสอบ และเสนอแนะแนวทางแก้ไขข้อบกพร่องต่อไป โดยมีจุดมุ่งหมายในการจัดทำกระดาษ์ทำการดังนี้

- เพื่อบันทึกข้อมูลทั้งหมดที่ได้จากการสอบทาน คำสั่ง หรือระเบียบการสอบถามแนวทางปฏิบัติจากผู้รับการตรวจสอบ



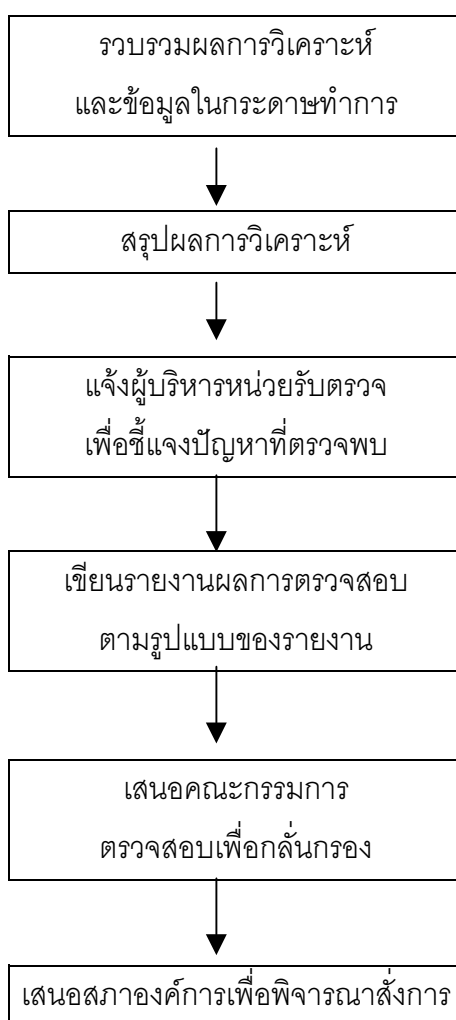
- การวิเคราะห์ระบบ และขั้นตอนการปฏิบัติงาน และการตรวจสอบรายการต่างๆ เป็นเหมือนใบประวัติการตรวจสอบ
- เพื่อบันทึกปัญหาข้อบกพร่อง หรือข้อมูลที่มีความสำคัญที่ได้ตรวจพบ
  - เพื่อเป็นหลักฐานแสดงถึงสิ่งที่ผู้ตรวจสอบได้กระทำไปแล้ว และแสดงถึงเหตุผลที่งดเว้นการตรวจสอบบ้างในบางส่วน
  - เพื่อที่จะเป็นหลักฐานที่ผู้ตรวจสอบสามารถใช้ในการอ้างอิงต่อผู้รับการตรวจสอบ หรือคณะกรรมการตรวจสอบให้ทราบว่าในเรื่องที่ตรวจสอบนั้น ได้รายละเอียดมาอย่างไร และวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพียงพอที่จะเชื่อถือได้มากน้อยเพียงใด และเป็นการช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถเขียนรายงานได้อย่างมีหลักเกณฑ์ยิ่งขึ้นสามารถใช้เป็นเอกสารประกอบหรือส่วนของรายงานได้เลย โดยไม่ต้องเขียนใหม่ รวมทั้งผู้ควบคุมการตรวจสอบสามารถใช้ทบทวนหรือตรวจทานงานในความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบได้
  - เพื่อเป็นเอกสารหรือข้อมูลอ้างอิงในภายหลัง เนื่องจากการตรวจสอบในโครงการหนึ่ง ๆ มักจะได้รับการตรวจสอบซ้ำในคราวต่อไปตามที่เห็นว่าเหมาะสม ผู้ตรวจสอบใหม่จะได้นำกระดาดทำการเดิมมาศึกษา และพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบที่ใช้อยู่นั้นเหมาะสมเพียงไรกับสภาวะการณ์ในปัจจุบัน และวิธีการปฏิบัติขององค์กรที่เปลี่ยนไป

หลักเกณฑ์ในการจัดทำกระดาดทำการ กระดาดทำการควรจัดทำอย่างมีแบบแผน และจัดเก็บอย่างเป็นระบบโดยยึดหลักความประหยัดทั้งด้านการจัดทำและการสอบทาน การบันทึกข้อมูลควรมีเฉพาะข้อมูลที่มีประโยชน์ซึ่งได้จากการตรวจสอบ และเน้นจุดสำคัญให้เด่นชัด เพื่อให้กระดาดทำการสามารถสนองวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบอย่างสมบูรณ์ แต่ทั้งนี้ผู้จัดทำอาจบันทึกข้อสังเกตจากดุลยพินิจของตนไว้ในหมายเหตุของกระดาดทำการแต่ละแผ่นก็ได้ โดยกระดาดทำการที่สร้างขึ้นในการตรวจสอบงวดหนึ่ง ๆ นั้น จะจัดเก็บเข้าแฟ้มไว้โดยแยกเก็บไว้เป็น 2 ประเภท คือ

- 1) แฟ้มปัจจุบัน (Current File) จะเก็บกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบแต่ละครั้ง
  - 2) แฟ้มถาวร (Permanent File) จะเก็บกระดาษทำการและรายงานต่าง ๆ ที่มีข้อมูลหรือสาเหตุที่สำคัญ เช่น สรุปรายงานการประชุมร่วมกับหัวหน้าหน่วยงานรับผิดชอบ รายงานพิเศษที่เสนอผู้บริหาร และผู้บริหารได้บันทึกข้อเสนอแนะหรือพิจารณาหาข้อมูลในแต่ละประเด็นที่ผู้ตรวจสอบภายในได้รายงานเสนอแล้วการเก็บรักษากระดาษทำการ ปฏิบัติดังนี้
  - 3) กระดาษทำการที่จัดเก็บในแฟ้มปัจจุบัน (Current File) ให้เก็บรักษาไว้อย่างน้อย 1 ปี
  - 4) กระดาษทำการที่จัดเก็บในแฟ้มปัจจุบัน (Current File) ให้เก็บรักษาไว้ตลอดไปจนกว่าจะหมดความจำเป็นต้องใช้ประกอบการตรวจสอบอีก
- (4.4) ข้อสังเกตการกระทำที่อาจเกิดการทุจริต ได้แก่ การกระทำที่เข้าข่ายเป็นการขโมย การหลอกลวง การยักยอก การฉ้อฉล การปลอมแปลง การรับผลประโยชน์โดยมิชอบ เป็นต้น การกระทำความผิดกล่าวไม่ว่าด้วยตนเองหรือร่วมมือกับบุคคลอื่น ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เพื่อให้ได้รับเงิน ทรัพย์สิน บริการ หรือผลประโยชน์อื่นใดโดยวิธีการอันมิชอบด้วยกฎหมาย กฎระเบียบปฏิบัติ หรือข้อบังคับขององค์กรแล้วถือเป็นการทุจริต
- (4.5) การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับผู้รับผิดชอบโดยตรง เมื่อผู้ตรวจสอบได้ประเมินผลการตรวจสอบและพบปัญหาบางประการแล้ว ก่อนที่ผู้ตรวจสอบจะออกความเห็น หรือให้ข้อเสนอแนะการปรับปรุงงานเกี่ยวกับเรื่องที่จะตรวจสอบ ต้องมีการแลกเปลี่ยนความเห็นหรือปรึกษาหารือในปัญหาที่เกิดขึ้นกับผู้รับการตรวจสอบโดยตรงในเรื่องนั้น ทั้งนี้ เพื่อให้รับทราบคำอธิบายของปัญหาที่เกิดขึ้นอย่างถูกต้องว่ามีลักษณะสำคัญอะไร รวมทั้งความเห็นของผู้รับการตรวจสอบนั้น ซึ่งจะมีส่วนทำให้ผู้ตรวจสอบและผู้รับการตรวจสอบมองเห็นปัญหาได้กว้างขวางขึ้น และในโอกาสเดียวกันก็สามารถจะนำวิธีการแก้ไขปัญหามาประสานกันให้เป็นผลดีต่อไปในการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นผู้ตรวจสอบจะต้องสรุปปัญหาไว้ในบันทึกสรุปสิ่งที่ตรวจพบ หรือบันทึกแจ้งผลการตรวจเพื่อประกอบการหารือและเป็นหลักฐานอ้างอิงในการจัดทำรายงานการตรวจสอบซึ่งอาจจะแสดงผลสรุปจากการ

ประชุมร่วมกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจก็ได้ ดังนั้น รายงานการตรวจสอบที่เสนอต่อผู้บริหารระดับสูงจะทำได้ต่อเมื่อได้มีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับผู้รับการตรวจสอบโดยตรงแล้วเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อป้องกันไม่ได้รายงานการตรวจสอบขาดคุณค่าและก่อให้เกิดความไม่พอใจต่อผู้รับการตรวจสอบ ซึ่งจะทำให้การตรวจสอบครั้งต่อไปไม่ได้รับความร่วมมืออันจะเป็นผลเสียต่อผู้ตรวจสอบเองด้วย

## แผนภาพที่ 21: แผนภูมิการรายงานผลการตรวจสอบ



(5) การรายงานผลการตรวจสอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบ สิ่งที่เป็นตัวแทนแสดงผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ คือ รายงานการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบใช้รายงานเป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารกับบริหารระดับสูงเพื่อแจ้งให้ทราบข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ตรวจพบ ตลอดจนประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจว่าอยู่ในระดับใด มีข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดที่จำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุงหรือไม่ การแก้ไขปรับปรุงควรทำอย่างไร หากแก้ไขปรับปรุงแล้วจะก่อให้เกิดผลดีหรือผลกระทบประการใด ในลักษณะของการสรุปสาระสำคัญ ในขณะที่เดียวกันผู้ตรวจสอบภายในควรมีหนังสือแจ้งให้ผู้บริหารของหน่วยงานที่รับการตรวจในรายละเอียดของงานตรวจสอบที่ทำและข้อเสนอแนะต่าง ๆ ที่สามารถนำไปปฏิบัติได้ ฉะนั้น การพิจารณาคุณค่าของรายงานจึงขึ้นอยู่กับสิ่งที่ตรวจพบ นำเสนอ และข้อเสนอแนะที่สามารถนำไปปฏิบัติได้เป็นอย่างดี ผู้ตรวจสอบจำนวนไม่น้อยที่พลาดโอกาสที่จะแสดงให้ทราบถึงผลงานที่ได้กระทำว่ามีคุณค่าเพียงใด เนื่องจากเขียนรายงานไม่เป็น รายงานที่เขียนขาดสาระสำคัญทำให้ไม่เป็นที่น่าใส่ใจ หรือใช้เวลาในการเขียนรายงานนานเกินควรจนทำให้รายงานนั้นด้อยคุณค่าไป เนื่องจากไม่ทันต่อเหตุการณ์หรือไม่เป็นไปตามแผนงานที่กำหนดไว้ ดังนั้น จะเห็นว่ารายงานมีความสำคัญอย่างยิ่ง (แผนภาพที่ 21)

(5.1) รูปแบบของรายงาน เป็นการรายงานในเรื่องที่ตรวจพบให้ครบถ้วนตามความเป็นจริง รวมทั้งข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปรับปรุงของหน่วยรับตรวจให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยควรมีสาระสำคัญ ดังนี้

- (5.1.1) ข้อความหรือบทนำที่เกี่ยวกับหน่วยรับตรวจ
- (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 โดยยึดหลักเกณฑ์ในการเขียนรายงานดังนี้

- (5.2.1) รายงานต้องมีความถูกต้อง (Accuracy) ข้อความตัวเลขและการอ้างอิงจะต้องมาจากหลักฐานที่น่าเชื่อถือ และผู้ตรวจสอบได้ทำการประเมินข้อมูลเหล่านั้นแล้ว
- (5.2.2) รายงานต้องทำให้ผู้อ่านได้ทราบถึงเหตุการณ์ต่างๆ เหมือนหนึ่งที่ผู้ตรวจสอบทราบทั้งหมด หรือเหมือนหนึ่งผู้อ่านรายงานอยู่ในเหตุการณ์นั่นเอง ดังนั้น การลำดับเนื้อเรื่องในรายงานให้มีความสัมพันธ์ต่อเนื่องกันจึงเป็นสิ่งสำคัญ
- (5.2.3) รายงานต้องมีความกระชับ (Conciseness) และได้มีการตัดเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องหรือไร้สาระออกจากรายงาน
- (5.2.4) การเสนอรายงานต้องกระทำภายในเวลาที่เหมาะสม ทั้งนี้ เพื่อให้ฝ่ายบริหารจะได้นำข้อมูลจากรายงานไปพิจารณา เพื่อดำเนินการให้ทันต่อการแก้ไขสถานการณ์ ในบางขณะผู้ตรวจสอบอาจจะต้องเสนอรายงานเพียงบางส่วนก่อน เพื่อให้ผู้บริหารทราบและสั่งการให้มีการแก้ไขก่อนที่จะเกิดการสูญเสียมากขึ้น
- (5.2.5) การเขียนรายงานผลการตรวจสอบ ต้องทำเพื่อให้เกิดการแก้ไขปรับปรุงที่ดีขึ้น ดังนั้น เพื่อที่จะให้รายงานการตรวจสอบเป็นสิ่งที่ยอมรับและมีคุณค่า จึงควรเขียนรายงานในเชิงบวกมากกว่าในเชิงลบ คือมีการเสนอแนะเพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงานแทนที่จะเป็นการตำหนิการปฏิบัติงาน
- (5.2.6) ข้อความที่ใช้ในรายงานจะต้องเป็นถ้อยคำสุภาพสละสลวยควรใช้ถ้อยคำที่ง่ายสามารถเข้าใจได้ทันที ไม่ใช้ศัพท์ตลาดหรือภาษาสูง ๆ จนอ่านไม่เข้าใจ และควรหลีกเลี่ยงการตำหนิเตียนตัวบุคคล
- (5.2.7) การจัดเรียงหัวข้อ การใช้ถ้อยคำ คำศัพท์ที่ใช้ในรายงานควรจะเป็นไปในแนวเดียวกันหรือให้หลักเกณฑ์เดียวกันตลอด เช่น คำศัพท์หรือข้อความตอนใดที่เหมือนกันแต่อยู่ในส่วนต่างๆ ของรายงานที่ต้องใช้คำศัพท์เดียวกันเช่นนี้ เป็นต้น
- (5.2.8) รายงานการตรวจสอบ ควรมีข้อความซึ่งจูงใจให้ผู้อ่านเกิดความสนใจ และกระตือรือร้นที่จะนำข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบไปพิจารณาแก้ไขปรับปรุงหน่วยงานนั้น ตามความเหมาะสมและทันต่อเหตุการณ์ เช่น การแสดงข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะในรายงานควรบอกประโยชน์ที่จะได้รับจากการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะนั้น เพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้อ่านสนใจและเห็นความสำคัญของรายงานนั้น สำหรับการเสนอรายงาน

ผู้ตรวจสอบสามารถเสนอรายงานการตรวจสอบระหว่างที่ดำเนินการตรวจสอบหรือหลังจากสิ้นสุดการตรวจสอบ โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

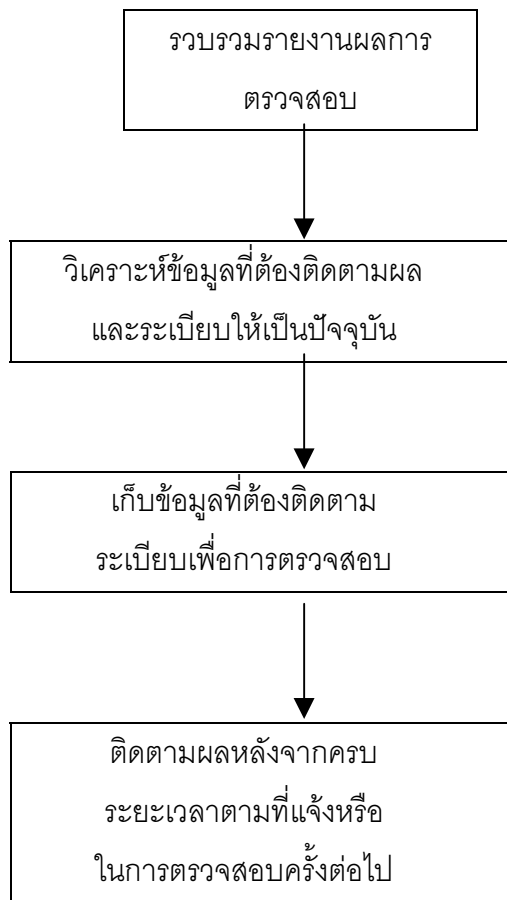
- (1) รายงานการตรวจสอบกรณีเร่งด่วน ในกรณีที่พบเรื่องที่เป็นปัญหาสำคัญจำเป็นต้องรีบทำการแก้ไขให้ผู้ตรวจสอบรายงานด้วยวาจาผ่านผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเสนอแก่ผู้บริหาร และผู้รับผิดชอบหน่วยงานที่รับการตรวจสอบได้รับทราบในทันที หลังจากนั้นให้เสนอรายงานเป็นลายลักษณ์อักษร พร้อมทั้งข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขแก่ผู้บริหาร และสรุปเสนอในรายงานผลการตรวจสอบตามปกติอีกครั้งหนึ่ง
- (2) รายงานการตรวจสอบตามปกติเป็นลายลักษณ์อักษร เป็นการสรุปผลการตรวจสอบซึ่งจัดทำขึ้นหลังจากเสร็จสิ้นการตรวจสอบแล้ว โดยเสนอข้อเท็จจริงที่ตรวจพบปัญหาและผลกระทบที่มีต่อองค์กร และข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขก่อนที่ผู้ตรวจสอบจะนำรายงานการตรวจสอบเสนอต่อผู้บริหารระดับสูง ผู้ตรวจสอบต้องแลกเปลี่ยนความคิดเห็นหรือปรึกษาหารือในปัญหาที่ตรวจพบ เพื่อให้ทั้งผู้ตรวจสอบ ผู้รับผิดชอบหน่วยงานที่รับการตรวจสอบและผู้เกี่ยวข้องอื่น ๆ มองเห็นปัญหาได้กว้างขวางขึ้น และยังสามารถนำวิธีแก้ไขปัญหามาประสานกันให้เป็นผลดีที่สุดแล้วจึงนำเสนอ
- (5.3) สรุปผลการปฏิบัติงานเป็นการรายงานผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบว่าปฏิบัติตามหรือแตกต่างจากแผนการตรวจสอบประจำปีที่ได้รับอนุมัติ ต่อผู้บริหารเพื่อนำเสนอคณะกรรมการบริหารสูงสุด โดยควรมีสาระสำคัญ ดังนี้
  - (5.3.1) แผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ
  - (5.3.2) ผลการปฏิบัติงานตรวจสอบ
  - (5.3.3) สาเหตุของความแตกต่างระหว่างการปฏิบัติงานจริงกับแผนที่กำหนดไว้
- (6) การติดตามผลหลังเสนอรายงาน (แผนภาพที่ 22) การติดตามผลเป็นงานที่ต้องกระทำต่อหลังจากที่นำเสนอรายงานการตรวจสอบต่อผู้บริหารของหน่วยงานรับตรวจแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องติดตามผลการปฏิบัติงานตามคำแนะนำนั้น ทั้งนี้เพราะข้อเสนอแนะหรือวิธีการปรับปรุงแม้จะเป็นวิธีที่ดีเพียงใด ถ้าผู้ปฏิบัตินำไปใช้ไม่ถูกวิธีการหรือไม่ปฏิบัติตาม การเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานย่อมไม่เป็นผล ผู้มีหน้าที่ใน

การติดตามผล ได้แก่ ผู้ตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายเป็น ผู้รับผิดชอบในการติดตามและรายงานผลการติดตาม ดังนี้

- (6.1) กรณีที่ผู้บริหารสูงสุดไม่สั่งการให้ผู้ตรวจสอบรายงานเรื่องดังกล่าวไว้ในรายงานครั้งต่อไป
- (6.2) กรณีที่ผู้บริหารสูงสุดสั่งการแล้ว ผู้ตรวจสอบต้องติดตามผลการปฏิบัติของหน่วยรับตรวจและรายงานสรุปผลการติดตามผลการตรวจสอบของครั้งก่อนใน 2 กรณี คือ
  - กรณีปฏิบัติตามคำสั่ง ให้รายงานถึงผลการปฏิบัติว่าได้รับผลเป็นที่น่าพอใจหรือมีเหตุขัดข้องประการใด เพราะเหตุใด
  - กรณีปฏิบัติแตกต่างหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งขอเสนอแนะในการแก้ไขปรับปรุง ให้รายงานถึงสาเหตุระยะเวลาในการติดตาม แยกตามประเภทของโครงการที่ตรวจสอบได้ ดังนี้
- (6.2.1) โครงการที่ได้รับมอบหมายเป็นพิเศษให้ติดตามผลภายในเวลาเร็วที่สุดเท่าที่พอจะทำได้
- (6.2.2) โครงการตรวจตามแผนงานปกติ ให้ติดตามผลหลังจากครบระยะเวลาตามที่แจ้งให้หน่วยรับตรวจดำเนินการหรือติดตามผลในการตรวจสอบครั้งต่อไป

นอกจากการตรวจสอบหน่วยงานภายในองค์กรแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ต้องประสานงานกับผู้สอบบัญชีภายนอกซึ่งอาจเป็นสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้สอบบัญชีที่ได้รับการรับรองจากสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินแล้ว เพื่อช่วยให้เกิดความมั่นใจในแผนงานตรวจสอบ เป็นการลดความซ้ำซ้อนในการตรวจสอบและเพิ่มประสิทธิภาพงานตรวจสอบโดยรวม

## แผนภาพที่ 22: แผนภูมิติดตามผลหลังเสนอรายงาน





## 10. การตรวจสอบโดยประชาชน (ชุมชนและองค์กรชุมชน)

ในอดีตการมีส่วนร่วมของประชาชนแบบไทยแท้ นั้น เป็นการมีส่วนร่วมที่มีความผูกพันในลักษณะของการเป็นเครือญาติและบ้านใกล้เรือนเคียง เนื่องมาจากสังคมไทยเป็นสังคมแบบครอบครัวขยาย ผู้คนในสังคมชนบทส่วนใหญ่เป็นเครือญาติที่อาศัยอยู่ร่วมกันในหมู่บ้านหรือตำบลเดียวกัน รวมทั้งวัฒนธรรมประเพณีของไทยในหลายเรื่องก็อำนวยความสะดวกให้เกิดการมีส่วนร่วมเช่น ประเพณีลงแขกเกี่ยวข้าว แต่ต่อมาการมีส่วนร่วมของประชาชนในลักษณะดังกล่าวได้เปลี่ยนแปลงไป สังคมเป็นครอบครัวเดี่ยวต่างคนต่างอยู่ ไม่มีการผูกพันในลักษณะเครือญาติหรือบ้านใกล้เรือนเคียง ประกอบกับกระบวนการในการตัดสินใจเพื่อการบริหารประเทศตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 เป็นต้นมาเป็นไปตามกลไกระบบการปกครองที่มีโครงสร้างการบริหารราชการแบบรวมอำนาจ (Centralization) เป็นหลัก ลักษณะของการวางแผนและการตัดสินใจเป็นแบบบนลงล่าง (top – down) โดยมีกฎหมายเป็นเครื่องมือในการกำหนดอำนาจหน้าที่ของกระทรวง ทบวง กรม ลักษณะกฎหมายส่วนใหญ่มุ่งเน้นการสั่งการและควบคุม (Command and Control) ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชน รัฐจะเป็นผู้คุมกฎ มีอำนาจเหนือประชาชน เป็นผู้กำหนดทิศทางและเป็นผู้บริหารจัดการสังคมแต่เพียงฝ่ายเดียว จากลักษณะดังกล่าว การมีส่วนร่วมของประชาชนในการตรวจสอบการบริหารจัดการของรัฐจึงเป็นไปได้ยาก

จนกระทั่งประเทศไทยมีการพัฒนาทางด้านเศรษฐกิจเพิ่มมากขึ้นก่อให้เกิดกลุ่มคนชั้นกลางมากขึ้นในสังคมเมือง มีการเปลี่ยนสภาพเป็นสังคมอุตสาหกรรมมากขึ้น อำนาจการต่อรองทางเศรษฐกิจของเอกชนจึงมีมากขึ้นด้วย มีส่วนช่วยสร้างแรงกดดันให้โครงสร้างอำนาจทางการเมืองและกลุ่มข้าราชการประจำมีการเปลี่ยนแปลงที่ดีขึ้น การบริหารราชการได้รับการส่งเสริมให้มีการกระจายอำนาจ (Decentralization) จากส่วนกลางไปยังท้องถิ่นมากขึ้น กฎหมายมีการเพิ่มการกำกับดูแลและการส่งเสริมมากขึ้น แทนที่จะเป็นการสั่งการและควบคุมแต่อย่างเดียว มีการส่งเสริมให้ทางบ้านมีส่วนร่วมมีการรวมกลุ่มขึ้นในหมู่ประชาชนเพื่อการมีส่วนร่วมกับภาครัฐ มีการตรวจสอบการบริหารจัดการของรัฐเพิ่มมากขึ้น

แนวคิดเรื่อง การมีส่วนร่วมของประชาชน (Public Participation) มีการระบุอย่างชัดเจนในกฎหมายสูงสุดเป็นครั้งแรกในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 ซึ่งมีทั้งในลักษณะการระบุอย่างชัดเจนและในทำนองเดียวกัน<sup>12</sup> และระบุชัดเจนในพระราชบัญญัติกำหนดแผน

<sup>12</sup> มาตรา 46 บุคคลซึ่งรวมกันเป็นชุมชนท้องถิ่นดั้งเดิมย่อมมีสิทธิอนุรักษ์หรือฟื้นฟูจารีตประเพณีภูมิปัญญาท้องถิ่น ศิลปะหรือวัฒนธรรมอันดีของท้องถิ่นและของชาติ และมีส่วนร่วมในการจัดการ การบำรุงรักษา และการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมอย่างสมดุลและยั่งยืน ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

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

การดำเนินโครงการหรือกิจกรรมที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบอย่างรุนแรงต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อมจะกระทำมิได้ เว้นแต่จะได้ศึกษาและประเมินผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม รวมทั้งได้ให้องค์การอิสระซึ่งประกอบด้วยผู้แทนองค์การเอกชนด้านสิ่งแวดล้อมและผู้แทนสถาบันอุดมศึกษาที่จัดการศึกษาด้านสิ่งแวดล้อม ให้ความเห็นประกอบก่อนมีการดำเนินการดังกล่าว ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

สิทธิของบุคคลที่จะฟ้องหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ ราชการส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรอื่นของรัฐ เพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายตามวรรคหนึ่งและวรรคสองย่อมได้รับความคุ้มครอง

มาตรา 58 บุคคลย่อมมีสิทธิได้รับทราบ ข้อมูลหรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจหรือราชการส่วนท้องถิ่น เว้นแต่การเปิดเผยข้อมูลนั้นจะกระทบต่อความมั่นคงของรัฐ ความปลอดภัยของประชาชน หรือส่วนได้เสียอันพึงได้รับความคุ้มครองของบุคคลอื่น ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

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

มาตรา 76 รัฐต้องส่งเสริมและสนับสนุนการมีส่วนร่วมของประชาชนในการกำหนดนโยบาย การตัดสินใจทางการเมือง การวางแผนพัฒนาทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง รวมทั้งการตรวจสอบการใช้อำนาจอธิปไตย

มาตรา 79 รัฐต้องส่งเสริมและสนับสนุนให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการสงวน บำรุงรักษา และใช้ประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติและความหลากหลายทางชีวภาพอย่างสมดุล รวมทั้งมีส่วนร่วมในการส่งเสริม บำรุงรักษา และคุ้มครองคุณภาพสิ่งแวดล้อมตามหลักการการพัฒนาที่ยั่งยืน ตลอดจนควบคุมและกำจัดการมลพิษที่มีผลต่อสุขภาพอนามัย สวัสดิภาพ และคุณภาพชีวิตของประชาชน

มาตรา 170 ผู้มีสิทธิเลือกตั้งไม่น้อยกว่าห้าหมื่นคน มีสิทธิเข้าชื่อร้องขอต่อประธานรัฐสภาเพื่อให้รัฐสภาพิจารณากฎหมายตามที่กำหนดในหมวด 3 และหมวด 5 แห่งรัฐธรรมนูญนี้

คำร้องขอตามวรรคหนึ่งต้องจัดทำร่างพระราชบัญญัติเสนอมาด้วย

หลักเกณฑ์และวิธีการเข้าชื่อรวมทั้งการตรวจสอบ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

มาตรา 214 ในกรณีที่คณะรัฐมนตรีเห็นว่ากิจการในเรื่องใดอาจกระทบถึงประโยชน์ได้เสียของประเทศชาติหรือประชาชน นายกรัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีอาจปรึกษาประธานสภาผู้แทนราษฎรและประธานวุฒิสภาเพื่อประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้มีการออกเสียงประชามติได้

และขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 ในมาตรา 16 (16) ให้เทศบาล เมืองพัทยาและองค์การบริหารส่วนตำบลมีอำนาจหน้าที่ส่งเสริมการมีส่วนร่วมของราษฎรในการพัฒนาท้องถิ่น และมาตรา 17 (8) ให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดมีอำนาจหน้าที่ให้การส่งเสริมการมีส่วนร่วมของราษฎรในการพัฒนาท้องถิ่น รวมทั้งยังมีการกำหนดในเชิงนโยบาย (กำหนดให้ประชาชนและชุมชนมีสิทธิเข้ามาแสดงความคิดเห็น และมีส่วนร่วมกับหน่วยงานภาครัฐในการกำหนดนโยบายและดำเนินการต่าง ๆ ภายในท้องถิ่น) สำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประชาชนเลือกตั้งผู้แทนของตนมาทำหน้าที่เป็นฝ่ายบริหาร และทำหน้าที่ฝ่ายนิติบัญญัติขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ขึ้นมาเพื่อทำงานให้กับประชาชน การมีส่วนร่วมของประชาชนจึงมีความสำคัญมาก และนำไปสู่การตรวจสอบการทำงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการมีส่วนร่วม ผู้บริหาร องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีความรับผิดชอบโดยตรงต่อประชาชน ดังนั้นจึงเป็นเรื่องที่สำคัญมากที่ประชาชนควรมีส่วนร่วมกับการดำเนินงานของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในส่วนนี้จะเน้นการมีส่วนร่วมในรูปแบบการตรวจสอบองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยประชาชน

#### การมีส่วนร่วมของประชาชนควรมีลักษณะ ดังนี้

การออกเสียงประชามติต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์ในการขอปรึกษาความเห็นของประชาชนว่าจะเห็นชอบหรือไม่เห็นชอบกิจการสำคัญในเรื่องใดเรื่องหนึ่งตามวาระหนึ่งซึ่งมิใช่เรื่องที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ การออกเสียงประชามติที่เกี่ยวกับตัวบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือคณะบุคคลใดคณะบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ จะกระทำมิได้ ประกาศตามวาระหนึ่งต้องกำหนดวันให้ประชาชนออกเสียงประชามติซึ่งจะต้องไม่เกินเก้าสิบวันแต่ไม่ช้ากว่าหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา และวันออกเสียงประชามติต้องกำหนดเป็นวันเดียวกันทั่วราชอาณาจักร

ในระหว่างที่ประกาศตามวาระหนึ่งมีผลใช้บังคับรัฐต้องดำเนินการให้บุคคลฝ่ายที่เห็นชอบและไม่เห็นชอบกับกิจการนั้นแสดงความคิดเห็นของตนได้โดยเท่าเทียมกัน

บุคคลผู้มีสิทธิเลือกตั้งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรย่อมมีสิทธิออกเสียงประชามติ

ในการออกเสียงประชามติ หากผลปรากฏว่ามีผู้มาใช้สิทธิออกเสียงประชามติเป็นจำนวนไม่มากกว่าหนึ่งในห้าของจำนวนผู้มีสิทธิออกเสียงประชามติ ให้ถือว่าประชาชนโดยเสียงข้างมากไม่เห็นด้วยกับเรื่องที่ปรึกษานั้น แต่ถ้ามีผู้มาใช้สิทธิออกเสียงประชามติมากกว่าหนึ่งในห้าของจำนวนผู้มีสิทธิออกเสียงประชามติ และปรากฏว่า ผู้ออกเสียงประชามติโดยเสียงข้างมากให้ความเห็นชอบ ให้ถือว่าประชาชนโดยเสียงข้างมาก เห็นชอบด้วยกับเรื่องที่ขอปรึกษานั้น

การออกเสียงประชามติตามมาตรา นี้ให้มีผลเป็นเพียงการให้คำปรึกษาแก่คณะรัฐมนตรีในเรื่องนั้น

หลักเกณฑ์และวิธีการออกเสียงประชามติให้เป็นไปตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการออกเสียงประชามติ

1. ประชาชนเลือกตั้งผู้แทนของตนเข้าสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
2. ประชาชนเป็นผู้เสียภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ
3. ประชาชนเป็นผู้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการดำเนินงาน การจัดทำภารกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

เป็นครั้งแรกในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 8 พ.ศ.2540

## ข้อเท็จจริงและสภาพปัจจุบัน

ปัจจุบันสังคมไทยกำลังเกิดวิกฤติประชาธิปไตย หมายถึง ความไม่เข้าใจหรือขัดแย้งกันในเรื่องประชาธิปไตยที่เกี่ยวกับกระบวนการพัฒนาและกระบวนการมีส่วนร่วมของประชาชน โดยเฉพาะกระบวนการพัฒนาที่มีผลกระทบต่อประชาชนส่วนใหญ่ กระบอบต่อทรัพยากร กระบอบต่อชนบทธรรมเนียมประเพณีวัฒนธรรมของไทยที่มีรากฐานแต่เดิมมา เนื่องมาจากกระบวนการของรัฐที่จะต้องทำความเข้าใจกับประชาชนนั้นขาดช่วงไป รัฐยังคงยึดติดอยู่กับการบริหารจัดการแบบศูนย์รวมอำนาจและใช้กระบวนการที่เรียกว่า D-A-D Syndrome หรือกลุ่มอาการตัดสินใจ ประกาศ และปกป้อง (ต.ป.ป.) ในสิ่งที่รัฐได้ตัดสินใจไปแล้ว ก่อให้เกิดเป็นความขัดแย้งในสังคมไทยตลอดมาซึ่งในอดีตที่ผ่านมาการแก้ไขปัญหาคือความขัดแย้งของสังคมไทยอาศัยผู้นำในท้องถิ่นชนบทเนื่องจากในอดีตปัญหาความขัดแย้งเป็นปัญหาที่ค่อนข้างง่ายต่อการแก้ไข แต่ปัจจุบันปัญหาความขัดแย้งมีความซับซ้อนมากขึ้น ทั้งด้านความต้องการที่มีหลายรูปแบบและแนวคิดของการพัฒนาที่ต่างกัน ทำให้องค์กรหรือบุคคลที่เคยแก้ปัญหาคือความขัดแย้งเดิม ๆ ไม่สามารถแก้ปัญหาความขัดแย้งที่เกิดขึ้นได้ และนิธิ เอียวศรีวงศ์ (2541)<sup>13</sup> ได้สรุปว่า วัฒนธรรมไทยร่วมสมัยไม่มีกลไกไม่มีกระบวนการที่จะเกิดการเจรจาต่อรองหรือไกล่เกลี่ยโดยตรง สังคมไทยหลีกเลี่ยงการเผชิญหน้าโดยใช้การนิโทษ การกล่าวร้าย และสรุปว่าสมรรถภาพของประเทศไทยในการแก้ปัญหาความขัดแย้งในสมัยปัจจุบันไม่สามารถทำได้ ทั้ง ๆ ที่รัฐเป็นตัวอย่างสิทธิ (รัฐมีอำนาจสิทธิขาดที่ได้รับมอบมาจากประชาชนทั่วประเทศ) ที่จะเข้ามาแก้ไขปัญหาได้ แต่ประเทศไทยไม่มีประสบการณ์ในการแก้ไขปัญหาความขัดแย้ง และจากการที่ประชาชนมีความต้องการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจของรัฐ สูงขึ้น (วันชัย วัฒนศัพท์, 2543)

<sup>13</sup> ศ.ดร.นิธิ เอียวศรีวงศ์ (2541) การเจรจาไกล่เกลี่ยโดยอาศัยคนกลาง ทิศทางความเป็นไปได้ในสังคมไทยในสันติวิธีกับความมั่นคงของชาติ, เอกสารประกอบการสัมมนา “กระบวนการแก้ปัญหาความขัดแย้งในสังคมไทยกับรัฐธรรมนูญใหม่” 24-25 กันยายน 2541 จัดทำโดยสภาความมั่นคงแห่งชาติ และสถาบันสันติศึกษา

สภาพที่เกิดขึ้นจริงพบว่ากว่าที่ประชาชนจะมีส่วนร่วมในการตัดสินใจนั้นเกือบจะเป็นจุดสุดท้ายของการจัดทำโครงการที่ผ่านกระบวนการตัดสินใจของรัฐมาแล้ว เช่น การประชาพิจารณ์ (Public Hearing) ซึ่งกฎหมายกำหนดให้รัฐดำเนินการนโยบายใด ๆ ที่มีผลกระทบประชาชนให้ประชาชนมีส่วนร่วม ในทางปฏิบัติการประชาพิจารณ์มักเกิดขึ้นหลังจากที่รัฐได้ดำเนินการผูกพันในโครงการต่าง ๆ ไปมากแล้ว นำไปสู่การเกิดความขัดแย้งขึ้นกับประชาชนในบางพื้นที่ เพราะประชาชนไม่ได้มีส่วนร่วมตั้งแต่แรก และการประชาพิจารณ์ที่เกิดขึ้นคือ การให้ประชาชนเลือกได้ 2 ทางเลือกเท่านั้น ตกลงหรือไม่ตกลง กับข้อเสนอของรัฐ เพราะรัฐได้ดำเนินการตามนโยบายไปเกือบเสร็จสิ้นแล้ว การไม่ตกลงในสิ่งที่รัฐดำเนินการไปแล้วนั้นเป็นไปได้ยากหรือถ้าจะทำได้ต้องมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้นอีกมากมาย จึงเท่ากับว่ารัฐแทบจะไม่ให้ทางเลือกประชาชนเลือก เช่น โครงการโรงไฟฟ้าหินกุดและบ่อนอก ซึ่งรัฐได้มีมติเห็นชอบและได้ดำเนินโครงการไปแล้ว แต่เกิดเหตุการณ์การคัดค้านจากประชาชนในพื้นที่และใกล้เคียงอย่างเป็นเอกฉันท์ และมีการเรียกร้องให้มีการจัดทำประชาพิจารณ์ตามกระบวนการที่ถูกต้อง แต่ปรากฏว่าข้อเรียกร้องไม่ได้รับการตอบสนองจากภาครัฐ เป็นเหตุให้การจัดทำโครงการดังกล่าวยังไม่เกิดขึ้น

ปัจจุบันความขัดแย้งระหว่างภาครัฐกับภาคประชาชนยังคงเกิดขึ้น เนื่องจากที่ผ่านมารัฐไม่ได้ดำเนินการแก้ปัญหาผลกระทบต่าง ๆ ที่เกิดจากโครงการต่าง ๆ ของรัฐ รวมทั้งรัฐไม่ปฏิบัติในสิ่งที่รัฐอาจจะได้สัญญากับประชาชน ไม่ว่าเรื่องการชดเชยค่าเวนคืน ค่าชดเชยต่าง ๆ ประชาชนจึงรู้สึกว่ารัฐไม่เป็นธรรม และนอกจากนั้นกระบวนการของรัฐที่ผ่านมา เมื่อมีปัญหาเกิดขึ้น รัฐไม่ได้เข้าไปแก้ปัญหาให้ตรงประเด็นหรือถ้าเข้าไปแก้ปัญหาก็มักจะสายเกินไป หลาย ๆ โครงการ รัฐไม่ได้ดำเนินการแก้ไขอย่างเป็นรูปธรรม ทำให้ปัญหาความขัดแย้งระหว่างรัฐกับประชาชนยังมีขึ้นตลอดเวลา ทำให้เกิดปัญหาความไม่ไว้วางใจรัฐ และทำให้ประชาชนขาดความเชื่อมั่นในรัฐ และจากการที่รัฐมีปัญหาในการจัดการกับความขัดแย้งที่ปลายเหตุและไม่ทันต่อเวลา ทำให้ประชาชนที่ได้รับผลกระทบจากความขัดแย้งก็จะขยายเป็นวงกว้างขึ้น ประชาชนจึงมีการรวมตัวกันเพื่อเรียกร้องในสิ่งที่ตนต้องการเพิ่มขึ้นทำให้เกิดแนวคิดหรือความต้องการของประชาชนในการเข้ามามีส่วนร่วมตัดสินใจเอง ตรวจสอบเอง มากขึ้นตลอดเวลา

ความขัดแย้งคือการเกิดความเห็นไม่ตรงกันหรือเกิดความแตกต่างของความเข้าใจหรือความคิด ซึ่งจริง ๆ แล้วเป็นสิ่งที่ดีงามแสดงว่ากลุ่มคนเหล่านั้นกำลังมีการพัฒนา มีความก้าวหน้าทางความคิดจึงมีความเห็นแตกต่างกัน ความเห็นที่ต่างกันไม่ใช่สิ่งเลวร้ายแต่เป็นสิ่งที่กระตุ้นให้เกิดการพัฒนา แต่จะต้องมีกระบวนการแก้ปัญหาความขัดแย้งหรือการมีความเห็นต่างกันนั้นอย่างเป็นรูปธรรมก่อให้เกิดประโยชน์และการพัฒนา ดังนั้น ถ้าประชาชนหรือคนในองค์กรมีความเข้าใจมองความขัดแย้งเป็นเรื่องปกติธรรมดาและช่วยกันแก้ปัญหา องค์กรนั้นก็จะมีพัฒนาสามารถใช้เวลาความขัดแย้งให้เกิดประโยชน์ แต่หากความขัดแย้งดำเนินต่อไปกลายเป็นข้อพิพาท ไม่

สามารถที่จะแก้ปัญหาความขัดแย้งได้ ความรุนแรงและผลเสียก็จะเกิดเป็นผลเสียต่อองค์กรต่อ  
กลุ่มชนและประเทศชาติ

กระบวนการตัดสินใจแก้ไขปัญหาคือพิพาท และผลแห่งการตัดสินใจในอดีตที่ผ่านมา พบว่าการ  
ตัดสินใจแก้ไขปัญหามักจะเป็นการชี้ขาดโดยผู้มีอำนาจ เช่น นายอำเภอ ผู้ว่าราชการจังหวัด ผู้ใหญ่บ้าน  
พระสงฆ์องค์เจ้า หรือกระบวนการทางศาล การตัดสินใจดังกล่าวจะมีผู้แพ้ มีผู้ชนะ แม้จะไม่แพ้หรือ  
ชนะอย่างเด็ดขาด แต่จะมีบางคนที่รู้สึกว่าผลการตัดสินใจไม่ยุติธรรม เพราะกระบวนการตัดสินใจทั้ง  
หลายทั้งปวงนี้ เกิดขึ้นจากผู้มีอำนาจชี้ขาดว่าใครถูกใครผิด ใครควรจะได้เท่าไร ใครไม่ควรจะได้  
การตัดสินใจดังกล่าวหากมีข้อกฎหมายชัดเจนและเป็นที่ยอมรับก็อาจจะเป็นผลดี แต่ในการตัดสินใจ  
บางอย่างที่มีข้อกฎหมายไม่ชัดเจนและอยู่ในกระบวนการพัฒนาอยู่ การตัดสินใจก็อาจจะทำให้มี  
ปัญหาที่ก่อให้เกิดความรู้สึกว่าไม่ชอบธรรม หรือไม่ยุติธรรมในกระบวนการ หรือในเนื้อหา หรือทั้ง  
2 อย่าง ซึ่งกระบวนการตัดสินใจเหล่านี้เป็นกระบวนการตัดสินใจที่ประชาชนมิได้มีส่วนร่วม ย่อม  
ก่อให้เกิดความรู้สึกแพ้และชนะ

กระบวนการตัดสินใจที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรม ความชอบธรรม หรือยุติธรรม จะต้องเป็น  
กระบวนการตัดสินใจที่ประชาชนได้มีส่วนร่วมในการที่จะตัดสินใจ กระบวนดังกล่าวเป็นกระบวนการ  
ที่ใช้การเจรจาไกล่เกลี่ย (Negotiations) และนำไปสู่สิ่งที่เรียกว่า กระบวนการสร้างฉันทามติ  
(Consensus Building) หรือกระบวนการสร้างความเห็นชอบร่วมกัน (Consent Building) ซึ่ง  
หมายถึงกระบวนการที่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียหรือคู่กรณี (Stakeholders or Parties) ได้มีส่วนร่วมในการ  
พิจารณารายละเอียดของเนื้อหา ไม่ว่าจะเป็นโครงการ กฎหมาย นโยบายหรือเรื่องอะไรก็ได้ที่ผู้มีส่วน  
ได้ส่วนเสียได้มีส่วนร่วมในการพิจารณาและร่วมตัดสินใจ กระบวนการนี้ไม่ใช่กระบวนการโน้มน้าว  
(Lobby) หรือกระบวนการที่ใช้อำนาจในการบีบบังคับให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเห็นชอบ แต่เป็น  
กระบวนการที่ใช้มาตรฐานของการตัดสินใจที่มีความชอบธรรม (Legitimacy) มีการใช้เหตุผล มี  
การใช้วิธีคิดที่สังคมเห็นว่ามีความยุติธรรม กระบวนการดังกล่าวบางครั้งอาจจะต้องใช้คนกลางที่  
เป็นกลางอย่างแท้จริง มาทำให้กระบวนการดำเนินไปโดยกำกับเฉพาะ

คนกลาง (Mediator) หรือผู้ที่ทำหน้าที่กำกับกระบวนการ (Facilitator) ทำหน้าที่ให้ความ  
ยุติธรรมในกระบวนการร่วมคิดร่วมตัดสินใจอย่างเท่าเทียมกัน ในด้านโครงสร้างของการประชุม  
การเข้าถึงข้อมูลรายละเอียดเนื้อหา และกระบวนการต่าง ๆ กระบวนการสร้างฉันทามติดังกล่าวก่อให้เกิด  
ผลออกมาที่เรียกว่า ชนะ – ชนะ (Win-Win) กระบวนการนี้ต้องการสร้างกระบวนการเพื่อนำ  
ไปสู่การตัดสินใจร่วมกัน หรือฉันทามติ ซึ่งอาจเรียกว่า Facilitation หรือกระบวนการเอื้อให้เกิด  
กระบวนการทำงานเป็นกลุ่ม จะเห็นว่าไม่ว่าจะเป็นคนกลาง (Mediator) หรือผู้ที่กำกับกระบวนการ  
กลุ่ม (Facilitator) ไม่ใช่ผู้ที่ทำหน้าที่ตัดสินใจ แต่การตัดสินใจเกิดจากผู้ร่วมประชุมหรือผู้มีส่วนได้

ส่วนเสีย จะเห็นได้ว่ากระบวนการแก้ไขความขัดแย้งสามารถทำได้อย่างมีประสิทธิภาพถ้าให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมการตัดสินใจโดยตลอด

### 10.1 เครื่องมือพื้นฐานทางกฎหมายที่สำคัญต่อการมีส่วนร่วมของประชาชน

การมีส่วนร่วมของประชาชนในระดับต่าง ๆ จะเกิดขึ้นได้อย่างเป็นรูปธรรมสามารถก่อให้เกิดผลอย่างเป็นจริงเป็นจังได้ ต้องประกอบด้วย

- (1) สิทธิในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสาร (Right to access to information) ซึ่งรัฐธรรมนูญได้มีการบัญญัติรับรองสิทธิด้านข้อมูลข่าวสารของประชาชนไว้ในมาตรา 58 และ 59 นอกจากนี้ยังได้มี พ.ร.บ. ข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 รับรองสิทธิดังกล่าวอยู่เช่นกัน แต่ก็ยังไม่สามารถใช้อย่างเต็มที่มากนัก เนื่องจากประชาชนส่วนใหญ่ยังขาดความรู้ความเข้าใจในการใช้กฎหมายดังกล่าว ประกอบกับหน่วยงานราชการซึ่งเป็นหน่วยงานภาครัฐที่เป็นผู้ครอบครองข้อมูลข่าวสารเหล่านั้นอยู่ยังขาดความเข้าใจ ความตั้งใจและการให้ความร่วมมือที่จะปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายให้เกิดขึ้นอย่างจริงจัง
- (2) มีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจ (Right to participate in decision making process) ปัจจุบันประเทศไทยได้มีระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการรับฟังความคิดเห็นสาธารณะโดยวิธีประชาพิจารณ์ พ.ศ.2539 และประกาศคณะกรรมการที่ปรึกษาว่าด้วยประชาพิจารณ์ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการรับฟังความคิดเห็นสาธารณะโดยวิธีประชาพิจารณ์ พ.ศ.2540 อย่างไรก็ตามพบว่ากระบวนการประชาพิจารณ์ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เป็นเพียงการนำเอารูปแบบมาใช้เพื่อให้ครบองค์ประกอบตามกฎหมายกำหนดเท่านั้น แต่ไม่ได้นำสาระของการทำประชาพิจารณ์ที่ประชาชนต้องได้รับรู้ข้อมูลของโครงการทั้งหมดพร้อมกับมีส่วนเสนอข้อมูลความเห็น คำแนะนำ เพื่อให้ผู้มีอำนาจตัดสินใจนำไปใช้ประโยชน์ในการปรับปรุงโครงการด้วย และในกรณีที่มีการตัดสินใจของผู้มีอำนาจไม่ตรงกับความต้องการของประชาชนส่วนใหญ่ จะต้องมีความเห็นที่ดีกว่าที่สามารถอธิบายการไม่ดำเนินการตามความเห็นของประชาชนต่อสาธารณชนได้ แต่สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันการจัดทำประชาพิจารณ์ในโครงการของภาครัฐได้ถูกบิดเบือนไปจากหลักการประชาพิจารณ์นี้ กล่าวคือ การประชาพิจารณ์ของประเทศไทยจะจัดทำต่อเมื่อโครงการต่าง ๆ นั้นได้ก่อผลผูกพันไปมากจนไม่สามารถปรับปรุงแก้ไขได้แล้ว และขาดการชี้แจงเหตุผลที่ดีกว่าของการตัดสินใจในโครงการนั้น ๆ

- (3) สิทธิที่จะมีชีวิตอยู่ภายใต้การเมืองการปกครองที่ดีที่ไม่มีการคอร์รัปชัน มีความโปร่งใสในการดำเนินการ ซึ่งมีพรบ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และพ.ร.บ. ความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 บัญญัติรับรองไว้ แต่อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติยังคงเกิดขึ้นได้ไม่มากนัก เนื่องจากอำนาจส่วนใหญ่ยังคงอยู่ในมือภาครัฐ ในขณะที่ประชาชนเองก็ยังขาดความรู้ความเข้าใจในขอบเขตของอำนาจ สิทธิ บทบาท หน้าที่ของตนที่สามารถใช้ได้ผ่านกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว ทำให้ประชาชนส่วนใหญ่ยังเปรียบเหมือนผู้ถูกปกครองแทนการที่จะเป็นผู้ เข้าไปมีส่วนร่วมในการปกครองหรือร่วมตรวจสอบการดำเนินการของภาครัฐ

สิทธิของประชาชนทั้ง 3 ด้านดังกล่าว จะมีส่วนทำให้เกิดการมีส่วนร่วมของประชาชนที่มีคุณภาพมากขึ้นและการมีส่วนร่วมที่มีคุณภาพมากขึ้นนี้จะเป็แรงกดดันให้กระบวนการตัดสินใจของรัฐมีความระมัดระวังมากขึ้น ถูกตรวจสอบได้ง่ายขึ้นในที่สุดข้อเสนอแนะ ความคิดเห็น และข้อวิจารณ์ต่าง ๆ ของประชาชนจะมีโอกาสเข้าไปถ่วงน้ำหนักกับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐในกระบวนการตัดสินใจในด้านการบริหารจัดการสิ่งต่าง ๆ ได้มากขึ้น

## **10.2 รูปแบบกระบวนการมีส่วนร่วมสาธารณะในเชิงวิชาการ**

กระบวนการมีส่วนร่วมสาธารณะ (Public participation) เป็นกระบวนการที่ประชาชนมีส่วนร่วมน้อยที่สุด คือประชาชนได้รับทราบข้อมูลข่าวสารว่ารัฐทำอะไร ระดับสูงขึ้น มาเป็นระดับการมีส่วนร่วมที่ประชาชนมีสิทธิที่จะแสดงความคิดเห็นในโครงการต่าง ๆ เหล่านั้นว่าจะปรับปรุงหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขอย่างไร กระบวนการนี้คือ

- (1) กระบวนการประชาพิจารณ์ (Public hearing) เป็นการประชุมที่ผู้ทำโครงการจะนำเสนอรายงานอย่างเป็นทางการ เพื่อแสดงถึงข้อเท็จจริงและจุดยืนของโครงการ ส่วนใหญ่จะเป็นการทำตามกฎหมายกำหนด เป็นเพียงกระบวนการปรึกษาหารือ รับฟังความคิดเห็น มิใช่กระบวนการตัดสินใจโดยผู้มีส่วนร่วม การตัดสินใจยังเป็นเรื่องของรัฐคือรัฐอาจจะเชื่อคำวิจารณ์ของประชาชนหรือรัฐอาจไม่เห็นด้วยต่อความเห็นของประชาชนก็ได้ กรณีรัฐตัดสินใจไม่ตรงกับความเห็นของประชาชน รัฐพึงต้องอธิบายให้ประชาชนว่าทำไมรัฐจึงทำการตัดสินใจขัดแย้งกับความคิดเห็นของประชาชน
- (2) กระบวนการในระดับที่สูงขึ้นมาในกระบวนการมีส่วนร่วมสาธารณะคือการที่ประชาชนมีบทบาทมีส่วนร่วมที่จะตัดสินใจตั้งแต่เริ่มต้นโครงการ ตั้งแต่เริ่มต้นที่จะรับทราบปัญหา ร่วมคิด ร่วมหาแนวทางที่จะแก้ปัญหาต่าง ๆ ไปจนกระทั่งถึงเมื่อโครงการ



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

- (3) กระบวนการมีส่วนร่วมสาธารณะระดับที่สูงที่สุดคือกระบวนการที่ประชาชนทุกคนมีสิทธิที่จะตัดสินใจด้วยตัวเองแต่ละคน ทีละคน การตัดสินใจตรงนี้ใช้กระบวนการที่เรียกว่า การลงประชามติ (Referendum) กระบวนการนี้มีประโยชน์ในกรณีที่เรื่องที่จะตัดสินใจนั้นชัดเจนและไม่ซับซ้อน แต่อาจจะทำให้เกิดปัญหาความขัดแย้งมากในกรณีที่ประชาชนไม่เข้าใจกระบวนการตัดสินใจดังกล่าว หรือปัญหาที่จะตัดสินใจซับซ้อนเกินกว่าที่จะตัดสินใจ โดยเพียงการรับหรือไม่รับ อนุญาตหรือไม่อนุญาต ทำหรือไม่ทำ

### 10.3 การมีส่วนร่วมของประชาชนในประเทศไทยในปัจจุบัน

- (1) การมีส่วนร่วมในระดับนโยบาย ได้แก่

- (1.1) การมีส่วนร่วมในอำนาจนิติบัญญัติเป็นการกระทำของฝ่ายนิติบัญญัติ เป็นการมีส่วนร่วมผ่านตัวแทนประชาชนหรือสมาชิกสภา คือ การออกกฎหมาย การตรวจสอบ ฝ่ายบริหาร ปัจจุบันรัฐธรรมนูญ พ.ศ.2540 มาตรา 170 ได้เปิดโอกาสให้ประชาชนผู้มีสิทธิเลือกตั้งร่วมกันเข้าชื่อจำนวนไม่น้อยกว่าห้าหมื่นชื่อเสนอต่อประธานรัฐสภาให้สภานิติบัญญัติพิจารณาออกกฎหมายได้โดยตรง และประชาชนยังสามารถควบคุมพฤติกรรมของสมาชิกสภานิติบัญญัติได้บางส่วนตามที่รัฐธรรมนูญ พ.ศ.2540 ได้เปิดช่องไว้ในมาตรา 304 ที่ให้สิทธิประชาชนร่วมกันเข้าชื่อร้องขอต่อประธานวุฒิสภาเพื่อให้มีมติถอดถอนบุคคลผู้ดำรงตำแหน่งดังกล่าวที่มีความประพฤติมิชอบได้ ซึ่งเป็นการรับรองสิทธิของประชาชนในการมีส่วนร่วมในการออกกฎหมายและตรวจสอบผู้บริหารได้ในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตามในสังคมปัจจุบันสิ่งที่เกิดขึ้นปรากฏว่ายังขาดกฎหมายลำดับรองที่จะรองรับและบอกถึง กระบวนการในการที่ประชาชนจะเข้าสู่ช่องทางดังกล่าวเพื่อการมีส่วนร่วมอย่างแท้จริง ดังนั้น การมีส่วนร่วมของประชาชนในระดับการออกกฎหมายยังเป็นเพียงรูปแบบที่เกิดขึ้น แต่ขาดเนื้อหาสาระที่ตั้งใจและจริงจังที่จะก่อให้เกิดได้ดังกล่าวได้ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ

การที่จะทำให้กลไกต่าง ๆ สามารถทำงานได้อย่างเต็มประสิทธิภาพในกระบวนการนิติบัญญัติ คือ การพิจารณาร่างกฎหมายแต่ละฉบับ ควรให้ภาคต่าง ๆ นอกจากภาคราชการที่จะถูกบังคับควบคุมโดยกฎหมายนั้นมีส่วนร่วมคิดให้ข้อมูล แสดงความเห็นต่อภาคราชการในการยกร่างกฎหมาย ทั้งนี้เพื่อให้กฎหมายในเรื่องดังกล่าวมีเนื้อหา มีหลักการที่รอบคอบและสอดคล้องกับสภาพสังคมในความเป็นจริง

#### (1.2) การมีส่วนร่วมในอำนาจบริหารงาน

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

อย่างไรก็ตามในปัจจุบันการใช้สิทธิของประชาชนยังขาดความเข้าใจใสจากภาคราชการอย่างเป็นรูปธรรม ซึ่งอาจสืบเนื่องมาจากจำนวนบุคลากรและงบประมาณที่มีอยู่อย่างจำกัดของหน่วยงานรวมทั้งทัศนคติของฝ่ายราชการเองที่ยังยึดติดอยู่กับระบบเดิมที่ขาดการตรวจสอบติดตามผลการดำเนินงานอย่างจริงจังมาเป็นเวลานาน และอีกด้านหนึ่งอาจมาจากความไม่พร้อมทางด้านประชาชนที่ยังขาดความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับขอบเขตการใช้สิทธิของตนในการรับรู้ข้อมูลข่าวสาร

#### (2) การมีส่วนร่วมในระดับปฏิบัติการ

(2.1) การมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารปกครอง การกระทำในระดับปฏิบัติการเป็นการใช้อำนาจอรัฐที่มีผลเฉพาะเจาะจงกับผู้ถูกกฎหมายควบคุม (Regulates) โดยการมีส่วนร่วมต้องเปิดโอกาสให้

ประชาชนที่เกี่ยวข้องมีส่วนร่วมตั้งแต่ขั้นตอนก่อนการใช้อำนาจสั่งการใด ๆ จะต้องมีกระบวนการในการสร้างความโปร่งใส (transparency) ในการใช้อำนาจ ซึ่งอาจทำได้โดยการให้ประชาชนสามารถรับรู้ข้อมูลเหตุผลที่เจ้าหน้าที่ใช้ในการวินิจฉัยปัญหาและออกคำสั่ง และหลังจากสั่งการแล้วการใช้อำนาจรัฐนั้นต้องตรวจสอบได้ (accountable) ให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถโต้แย้ง คัดค้านคำสั่งได้ด้วย ซึ่งต้องจัดทำเป็นกระบวนการที่สะดวกรวดเร็ว ง่ายต่อการปฏิบัติและมีประสิทธิภาพ อาจกำหนดให้หน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องต้องรายงานข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับความลับทางการค้าของตนแก่หน่วยงานราชการ โดยต้องกำหนดด้วยว่าเมื่อหน่วยงานราชการได้รับรายงานข้อมูลดังกล่าวแล้วต้องเปิดเผยต่อสาธารณะ ดังนั้นเมื่อมีข้อมูลว่ามีการละเมิดกฎหมายประชาชนจะสามารถติดตามตรวจสอบการทำงานของเจ้าหน้าที่ได้ว่า เจ้าหน้าที่ได้ปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องหรือไม่ เช่นในกรณีประเทศอังกฤษมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการละเมิดมาตรฐานการควบคุมมลพิษไว้ในชุมชนได้รับรู้ถึงสถานการณ์มลภาวะในเขตที่ตนอาศัยอยู่ สถานที่เปิดเผยข้อมูลนี้เรียกกันว่า Hall of Shame มีไว้เพื่อสร้างแรงกดดันทางสังคมต่อธุรกิจอุตสาหกรรมให้ต้องคอยรักษาภาพลักษณ์ของตนไว้ให้ดี

## (2.2) การมีส่วนร่วมในการดำเนินคดี

การดำเนินคดีทางศาลแบ่งออกเป็นคดีแพ่ง คดีอาญา และคดีปกครอง รายละเอียด ดังนี้

**คดีแพ่ง** เป็นการดำเนินคดีเพื่อเรียกร้องค่าเสียหายระหว่างเอกชนด้วยกัน หรือระหว่างเอกชนกับรัฐ เป็นการเรียกร้องค่าเสียหายที่สามารถคิดคำนวณได้เป็นตัวเงิน

**คดีอาญา** เป็นการดำเนินคดีระหว่างรัฐกับเอกชนที่กระทำความผิดต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่มีโทษทางอาญา เป็นการกระทำความผิดที่กระทบกระเทือนต่อความสงบเรียบร้อยของส่วนรวม โดยผ่านกระบวนการยุติธรรมที่ต้องเริ่มจากมีผู้ได้รับความเสียหายเข้าแจ้งความดำเนินคดีต่อเจ้าหน้าที่ตำรวจ ก่อนผ่านเข้าสู่กระบวนการทางศาล

**คดีปกครอง** คือ คดีที่เกี่ยวกับข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนเกี่ยวกับปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารปกครองที่มีต่อภาคเอกชน

การมีส่วนร่วมของประชาชนในการดำเนินคดีทั้ง 3 ประเภทนั้น ระดับการมีส่วนร่วมจะมีมากหรือน้อยจะขึ้นอยู่กับลักษณะของกฎหมาย และการรับรองสิทธิของประชาชน ในกรณีที่เป็นคดีแพ่งและคดีอาญา การมีส่วนร่วมของประชาชนจะเป็นไปในลักษณะที่ต้องเป็นผู้ที่ได้รับความเสียหายโดยตรงตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น คดีแพ่งเป็นเพราะการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับความเสียหายส่วนบุคคล เนื่องจากบางครั้งการได้รับความเสียหายของประชาชนอาจไม่ได้เกิดขึ้นโดยเฉพาะเจาะจงผู้ใดผู้หนึ่งอย่างชัดเจน ในบางกรณีประชาชนส่วนใหญ่อาจได้รับความเสียหายจากการกระทำของรัฐในลักษณะที่เป็นวงกว้าง เช่น การสร้างที่รวบรวมนกในชุมชนจนก่อให้เกิดผลกระทบทางด้านสุขภาพ ชีวิต และทรัพย์สินของเอกชนหลายราย การดำเนินคดีเรียกร้องทางแพ่งก็น่าจะเกิดขึ้นได้ในลักษณะเหมือนกับเป็นคดีเกี่ยวกับผลประโยชน์ของส่วนรวม โดยผู้เข้าแจ้งความไม่จำเป็นต้องได้รับความเสียหายเป็นพิเศษจากการกระทำโดยเฉพาะเจาะจงนั้น คดีในลักษณะนี้ยังไม่เคยได้รับการรับฟ้อง ดำเนินคดีจากศาลแพ่งมาก่อนเลย ส่วนคดีอาญา โดยหลักการแล้วถือเป็นการดำเนินคดีเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม แต่ปัญหาที่สำคัญสำหรับประเทศไทยประการหนึ่งของการดำเนินคดีอาญาคือกระบวนการต่าง ๆ ในการดำเนินคดีขาดความโปร่งใส ดังนั้น การตรวจสอบจากประชาชนในด้านประสิทธิภาพของการดำเนินคดีอาญาโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นสิ่งที่กระทำได้ไม่ถนัดนัก

สำหรับการดำเนินคดีปกครอง ถือได้ว่าเป็นสิ่งใหม่ในสังคมไทยที่ทั้งข้าราชการและประชาชนยังไม่เคยชินเป็นการดำเนินคดีที่มีลักษณะเป็นการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐจากประชาชนโดยสามารถดำเนินคดีในลักษณะที่เรียกว่าการดำเนินคดีเพื่อประโยชน์สาธารณะ (public interest litigation) ที่ประชาชนคนใดคนหนึ่งสามารถเข้าดำเนินคดีในศาลได้โดยไม่จำเป็นต้องปรากฏว่าบุคคลนั้นได้รับความเสียหายเป็นพิเศษ จากการกระทำนั้น ๆ โดยเฉพาะเจาะจง ขอเพียงแต่มีกรณีที่ขัดแย้งกฎหมายอันกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ของส่วนรวมบุคคลใด ๆ ก็สามารถอ้างสิทธิในฐานะที่เป็นผู้หนึ่งในสังคมที่ได้รับผลกระทบเพื่อฟ้องคดีให้ศาลสั่งบังคับให้มีการระงับการกระทำที่ผิดกฎหมายหรือเป็นผลเสียหายต่อชุมชนนั้น ๆ แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับประเทศไทย แม้ว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา 53 วรรคท้าย จะได้บัญญัติรับรองสิทธิของบุคคลที่จะฟ้องหน่วยงานของราชการต่าง ๆ ไว้แล้วก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติยังขาดความชัดเจนว่าสิทธิดังกล่าวมีขอบเขตเพียงใด และการใช้สิทธิฟ้องคดีจะถือว่าเป็นคดีประเภทใด ในขณะที่ต่างประเทศได้มีคดีประเภทนี้ขึ้นสู่ศาลแล้ว อาทิเช่น<sup>14</sup>

<sup>14</sup> พันธ์ ทศยานนท์ : มุมมองด้านกฎหมายเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของประชาชนในกระบวนการด้านสิ่งแวดล้อม (หน้าที่ 10-11)

-ประเทศสหรัฐอเมริกามีหลักกฎหมายว่าด้วยการฟ้องคดีโดยประชาชน (Citizen Suits) Section 3041 Clean Air Act. ที่ให้เอกชนทำหน้าที่เป็นผู้บังคับใช้กฎหมายได้โดยตรงด้วยการให้สิทธิฟ้องบุคคลใด ๆ ก็ตาม ไม่ว่าจะ เป็นเอกชนหรือข้าราชการที่เห็นได้ว่า ผ่าฝืนกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรักษาคุณภาพอากาศ โดยเอกชนอาจถูกฟ้องฐานไม่ทำตามมาตรฐานการควบคุมอากาศเสีย ส่วนข้าราชการอาจถูกฟ้องฐานละเว้นไม่กระทำตามหน้าที่ (อันมิใช่หน้าที่ตามดุลยพินิจ) ที่กฎหมายว่าด้วยการรักษาคุณภาพอากาศกำหนดไว้

- ประเทศฟิลิปปินส์ คดีระหว่าง Juan Antonio Oposa Vs The Honourable Fulgencio S Factoran (G.R.No. : 101083) ได้มีการฟ้องโดยกลุ่มเยาวชนในนามของตนเอง และในนามของอนุชนรุ่นหลัง ผ่านทางบิดา มารดา ในฐานะประชากรผู้เสียภาษีและมีสิทธิอยู่อาศัยในสภาพแวดล้อมที่ดี ให้ศาลสั่งกระทรวงสิ่งแวดล้อมและทรัพยากรธรรมชาติ (Department of Environment and Natural Resources) ยกเลิกการให้สัมปทานทำไม้ทั้งหมดที่มีอยู่และที่จะให้ต่อไป โดยศาลประทับรับฟ้องว่า มีอำนาจฟ้อง (standing to sue) โดยกล่าวด้วยว่าสิทธิบางประการไม่จำเป็นต้องมีบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ หากเป็นสิทธิที่ย่อมมีอยู่ตามธรรมชาติโดยกำเนิด

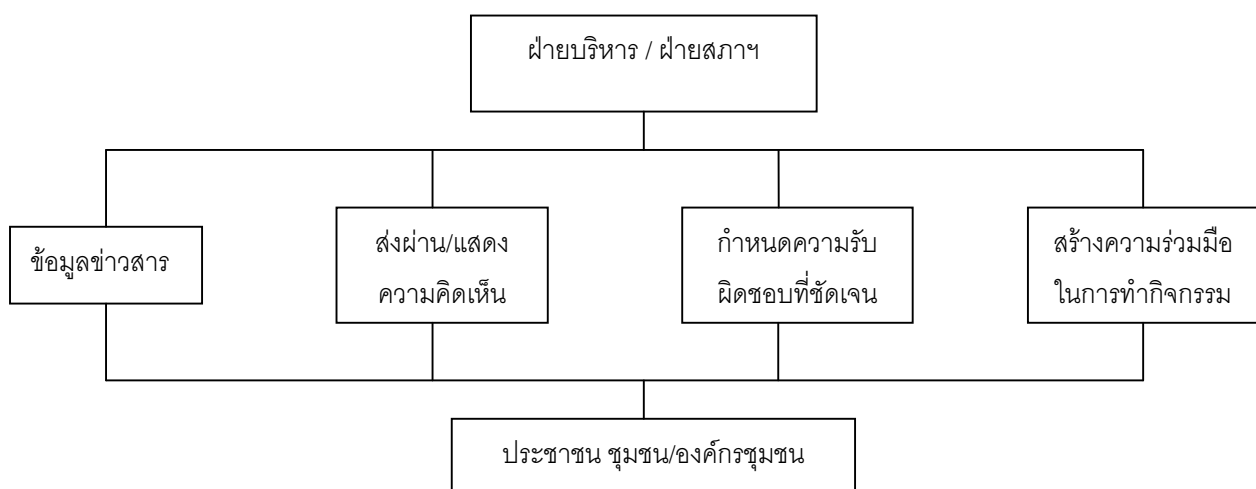
อย่างไรก็ตามการมีส่วนร่วมของประชาชนในประเทศไทยยังขาดกระบวนการที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรม ในช่วงที่ผ่านมา การมีส่วนร่วมของประชาชนส่วนใหญ่จะมีลักษณะที่เกิดขึ้นจากการสั่งการจากรัฐในรูปของการกำหนดเป็นกฎระเบียบ คำสั่งจากบนลงล่าง หรือในบางกรณีเกิดขึ้นจากการรวมตัวของประชาชนที่จะได้รับความเดือดร้อนเหมือนกัน จากการกระทำของรัฐ เช่น กรณีการก่อสร้างเขื่อนปากมูล หรือบางครั้งก็เกิดจากการรวมตัวของประชาชนที่ต้องการเรียกร้องในบางสิ่งบางอย่างจากรัฐ เช่น การเรียกร้องให้รัฐประกันราคาพืชผลทางการเกษตรบางประเภท การมีส่วนร่วมของประชาชนจึงเป็นแบบเฉพาะกิจเพื่อให้ได้มาในสิ่งที่ต้องการร่วมกันเท่านั้น ไม่ได้เกิดขึ้นสม่ำเสมอและต่อเนื่อง

#### 10.4 รูปแบบการมีส่วนร่วมของประชาชนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่นำเสนอ

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

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

**แผนภาพที่ 23: แผนภูมิการมีส่วนร่วมของประชาชนใน  
องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น**



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

(1) ลักษณะของการสื่อสารทางเดียวควรดำเนินการโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดให้มีข้อมูลข่าวสารให้แก่ประชาชนได้ร้องขอและรับรองสิทธิของการรับรู้ข้อมูลข่าวสารของประชาชนว่าจะต้องเป็นข้อมูลที่มีความละเอียดพอสมควรมีความถูกต้องและเป็นปัจจุบัน เช่น ข้อมูลคำแถลงนโยบายและเป้าหมายที่กำหนดในรอบปีทีหนึ่ง ปีที่สอง ปีที่สาม และในปีที่ 4 ของ ผู้บริหารองค์กร รวมทั้งรายงานงบประมาณ ผลการปฏิบัติงาน และงบทางบัญชีที่ผ่านการรับรองแล้ว ความก้าวหน้าเกี่ยวกับนโยบาย เป้าหมาย แผนงาน โครงการระยะสั้น ระยะปานกลาง และระยะยาว เป็นต้น อาจทำได้โดยการจัดให้มีแหล่งรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ให้อยู่ในแหล่งเดียวกัน (พ.ร.บ.ข้อมูลข่าวสาร พ.ศ.2540 ได้ให้อำนาจแก่หน่วยงานต่าง ๆ สามารถร่างระเบียบกำหนดรายละเอียดและขั้นตอนที่เป็นรูปธรรมในการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารได้มากกว่าที่กฎหมายบัญญัติไว้) โดยเป็นแหล่งที่ประชาชนส่วนใหญ่สะดวกในการใช้บริการได้ตลอดเวลา (ห้องสมุดชุมชน ชั้นวางเอกสารวัด เป็นต้น) และในแหล่งดังกล่าวต้องมีข้อมูลในลักษณะต่างๆ ที่ครบถ้วนทันสมัยและมีรายละเอียดมากพอ อาทิเช่น รายงานประจำปี รายงานการจัดทำงบประมาณ รายงานงบทางบัญชีที่ผ่านการรับรองแล้ว วัน เวลา สถานที่ที่มีการประชุมจัดทำแผนงาน/โครงการในระยะต่าง ๆ (ปฏิทินการจัดทำงบประมาณ) แผนงาน/โครงการระยะ 1 ปี และ 5 ปี รวมทั้งแผนงาน/โครงการที่มีการแก้ไข ปรับปรุงทุกครั้ง เป็นต้น เพื่อเป็นช่องทางให้ประชาชนได้รับรู้และตรวจสอบได้ตลอดเวลา นอกจากนี้ถ้าเป็นไปได้องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นควรใช้สื่อสิ่งพิมพ์ท้องถิ่น วิทยุกระจายเสียงของท้องถิ่นที่จัดให้มีขึ้นในการเผยแพร่ข้อมูลต่าง ๆ ทางด้านนโยบาย แผนงาน/โครงการ งบประมาณ เป้าหมายการดำเนินงานและผลการดำเนินงาน เป็นต้น ให้ประชาชนทราบตลอดเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงปรับปรุงเพื่อแสดงถึงความโปร่งใสของการบริหารจัดการขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นเอง โดยไม่จำเป็นต้องให้ประชาชนร้องขอก่อน

(2) ลักษณะการสื่อสารสองทางควรดำเนินการโดยสร้างกระบวนการที่เปิดโอกาสให้ประชาชนสามารถส่งผ่านข้อมูลและแสดงความคิดเห็นได้ตลอดเวลา เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนสามารถเข้าร่วมทำงานและตรวจสอบการทำงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ทุกขั้นตอน เช่น

(2.1) จัดให้มีสื่อสิ่งพิมพ์ท้องถิ่น วิทยุกระจายเสียงของท้องถิ่น ที่ให้ชุมชนเป็นผู้ดำเนินการเอง โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดให้มีขึ้นอาจทำใน

รูปแบบการให้เงินอุดหนุนแก่องค์กรหรือชุมชนที่จัดตั้งและร่วมกันทำงานในด้านนี้อยู่แล้ว เพื่อเป็นอีกช่องทางหนึ่งในการที่ประชาชนสามารถส่งผ่านข้อมูลที่เป็นจริงและข้อเสนอแนะไปสู่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้

- (2.2) จัดให้มีการสำรวจความคิดเห็นความต้องการของประชาชนในท้องถิ่น เพื่อให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการกำหนดนโยบาย แผนงาน/โครงการ ปีละ 1 ครั้ง ก่อนการจัดทำแผนงาน/โครงการ งบประมาณ ตลอดจนการปรับปรุงการดำเนินงานระหว่างปีโดยอาจกำหนดให้มีการล่องรับฟังความคิดเห็น หรือตู้ป.ณ. ที่ให้ประชาชนสามารถแสดงความคิดเห็นเสนอแนะ เพื่อปรับปรุงแผนงาน โครงการ ต่าง ๆ และกำหนดเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลดังกล่าวเดือนหรือไตรมาสละ 1 ครั้ง พร้อมประกาศข้อมูลเหล่านี้ในสื่อสิ่งพิมพ์ท้องถิ่นหรือทางวิทยุท้องถิ่น เพื่อให้สาธารณชนทราบโดยทั่วกัน
  - (2.3) จัดให้มีลานประชาชนสำหรับให้ประชาชนพบปะเพื่อเสนอความเห็นและบอกเล่าความต้องการ รวมทั้งวิธีการแก้ไขปรับปรุง ตลอดจนการร่วมมือกันเพื่อจัดทำกิจกรรมร่วมกัน เช่น กิจกรรมการบำเพ็ญประโยชน์เพื่อท้องถิ่น ซึ่งก็จะเป็นการสร้างความคุ้นเคยให้เกิดขึ้นระหว่างประชาชนด้วยกันที่สามารถพัฒนาไปสู่การเป็นประชาสังคมที่เข้มแข็งได้
  - (2.4) เปิดโอกาสให้ประชาชนหรือชุมชนในท้องถิ่นสามารถเข้าร่วมประชุมและร่วมตรวจสอบการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ตนอยู่ได้ตลอดเวลาเท่าที่จะทำได้ในขณะเดียวกันจะต้องไม่เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินงาน โดยกำหนดร่วมกันระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกับประชาชนหรือชุมชนด้าน วัน เวลา และกติกาที่ชัดเจนในแต่ละขั้นตอน สำหรับประชาชนที่จะเข้าร่วมประชุมหรือร่วมตรวจสอบ พร้อมทั้งต้องประกาศวัน เวลา และกติกาเหล่านั้นให้สาธารณชนทราบอย่างทั่วถึง และในกรณีที่ประชาชนได้ปฏิบัติตามกติกาแล้ว ก็ต้องได้รับความสะดวกในการเข้าร่วมประชุมและตรวจสอบตามวัน เวลาที่ประกาศดังกล่าว
- (1) กระบวนการความรับผิดชอบ (accountability) ที่ชัดเจน โดยรวมฝ่ายการเมืองเข้าไว้ด้วย เช่น
    - (3.1) ฝ่ายการเมืองของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องมีการกำหนดนโยบาย เป้าหมายที่ชัดเจนเป็นรูปธรรมว่าจะทำอะไรในหนึ่งปี สองปี สามปี หรือสี่ปีข้างหน้า และถ้าทำไม่ได้สมาชิก องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ฝ่ายการ



เมืองจะต้องรับผิดชอบโดยการชดเชยค่าเสียหายจากการดำเนินงานนั้นให้กับท้องถิ่น นอกเหนือจากการรับผิดชอบในทางกฎหมายตามปกติ เป็นต้น

(3.2) ต้องกำหนดวิธีการดำเนินการที่จะบรรลุผลว่าจะทำอะไร ใช้ปัจจัยอะไรบ้าง และจะเข้าไปทำที่แหล่งใด รวมทั้งผลประโยชน์ที่จะได้รับอย่างไร

(3.3) ต้องมีแผนงานที่จะตรวจสอบได้แต่ละขั้นตอนว่าบรรลุเป้าหมายหรือไม่อย่างชัดเจน

- (2) กระบวนการที่ต้องสร้างให้เกิดการร่วมมือกันอย่างแท้จริงระหว่างหน่วยงานทั้งภาครัฐและภาคเอกชนตลอดจนประชาชน ชุมชน หรือองค์กรต่าง ๆ ในการจัดทำภารกิจเพื่อส่วนรวม โดยการมองภาพรวมของทั้งระบบแทนการมองภาพอย่างแยกส่วนกัน หรือเพื่อกลุ่มผลประโยชน์เฉพาะกลุ่มเท่านั้น เป็นกระบวนการที่สร้างประชาสังคม<sup>15</sup> ที่มีคุณภาพ มีความเท่าเทียมกันระหว่างปัจเจกชนในการร่วมมือกัน ในการจัดทำภารกิจต่าง ๆ เพื่อท้องถิ่นของตน อาจกระทำได้ในลักษณะการอาสาสมัครเข้าร่วมจัดทำกิจกรรมต่าง ๆ จนกลายเป็นขบวนการ ซึ่งหมายถึงคนเป็นจำนวนมากต่อสู้เพื่อเป้าหมายเดียวกัน แต่ไม่ใช่องค์กรเดียวกัน เช่น การที่ประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศได้ร่วมมือกันในการผลักดันให้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 สามารถประกาศใช้ได้เป็นผลสำเร็จ เป็นรัฐธรรมนูญฉบับแรกที่เรียกกันว่า เป็นรัฐธรรมนูญฉบับประชาชน เช่น อาจสร้างโดยการจัดตั้งเป็นคณะกรรมการการร่วมที่เกิดมาจากการคัดเลือกบุคคลจากฝ่ายต่าง ๆ ทั้งที่เป็นภาคราชการ, องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกระดับ ภาคเอกชน และผู้ทรงคุณวุฒิ/นักวิชาการที่เป็นกลาง เพื่อสร้างความร่วมมือกันในการแลกเปลี่ยนและวิเคราะห์ข้อมูล ข่าวสาร ที่ทุกฝ่ายมี เพื่อให้สามารถวางแผนได้อย่างเป็นรูปธรรม สามารถปฏิบัติได้อย่างคุ้มค่าและเป็นประโยชน์ต่อประชาชนได้อย่างแท้จริง

โดยกระบวนการต่าง ๆ เหล่านี้ต้องประกาศให้ประชาชนทราบทางสื่อสิ่งพิมพ์ วิทยูกระจายเสียงหรือสิ่งอื่น ๆ และกำหนดความรับผิดชอบ (บทกำหนดโทษ) เมื่อไม่สามารถทำได้ตามที่ประกาศไว้โดยขาดเหตุผลที่สมควร เช่น งดรับเงินเดือน หรือการถูกภาคทัณฑ์ หรือโทษอื่น ๆ ที่

---

<sup>15</sup> ประชาสังคม : การสร้างประชาสังคมต้องเน้นความสมัครใจ และการให้เสรีภาพในการเข้าหรือออกจากกลุ่มที่มีความหลากหลายของปัจเจกชนที่จะเข้ามาเป็นสมาชิกขององค์กรไม่เฉพาะกลุ่มผลประโยชน์ในวงแคบ ๆ หรือเป็นเครือญาติกันเท่านั้นที่เป็นสมาชิกอยู่ในกลุ่ม

เหมาะสมที่เกิดจากการร่วมกันคิดระหว่างหน่วยงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประชาชน ชุมชน หรือองค์กรเอกชน และนักวิชาการท้องถิ่นหรือผู้ทรงคุณวุฒิของท้องถิ่นนั้น ๆ ที่ประชาชนเชื่อมั่นในความเป็นกลาง (ในรูปแบบของคณะกรรมการ ที่ประกอบด้วยกรรมการจากหลาย ๆ ฝ่าย ในสัดส่วนที่เท่า ๆ กัน ในลักษณะของสัญญาประชาคม เพื่อให้สังคมเป็นผู้ลงโทษในระดับหนึ่ง แทนการใช้ขั้นตอนการลงโทษตามขั้นตอนของกฎหมายเพียงอย่างเดียว ซึ่งต้องใช้ระยะเวลานาน ทำให้ผู้รับผิดชอบต้องพยายามรักษาภาพพจน์ของตนต่อสาธารณชนให้ดีไว้ตลอดเวลา

แต่อย่างไรก็ตาม “กระบวนการ” ที่กำหนดหรือสร้างขึ้น เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าไปมีส่วนร่วมในทุกระดับได้อย่างมีคุณภาพ จำเป็นต้องมีการสร้างหรือจุดประกายความสนใจของประชาชนให้มีจำนวนมากพอเสียก่อน เรื่องนี้เกี่ยวข้องกับการสร้างประชาธิปไตยให้มั่นคงด้วยให้ตัวแทนของประชาชนรับผิดชอบประชาชนได้เต็มที่

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

#### **10.5 ทำอย่างไรประชาชนจึงจะต้องการมีส่วนร่วมกับรัฐ**

ในระยะแรกรัฐควรต้องจัดสรรงบประมาณเพื่อกระตุ้นการมีส่วนร่วมของประชาชน โดยการปลูกฝังค่านิยม จิตสำนึกแก่ประชาชนในท้องถิ่นให้ทราบถึงสิทธิบทบาทและหน้าที่ของตนที่มีต่อท้องถิ่น โดยผ่านทางสื่อต่าง ๆ หรือองค์กรเอกชนต่าง ๆ ที่มีอยู่แล้ว เช่น NGO เพื่อสร้างความเคยชินจนการมีส่วนร่วมกับรัฐกลายเป็นวิถีชีวิตของประชาชน ในขณะเดียวกันรัฐควรจัดการศึกษาให้มีหลักสูตรการเป็นพลเมืองที่มีคุณภาพที่ทราบถึงสิทธิ บทบาท และหน้าที่ของตนที่มีต่อสังคมต่อท้องถิ่นของตน ในระดับตั้งแต่ประถมศึกษา มัธยมศึกษา จนถึงขั้นอุดมศึกษา และอาจให้เป็นหน่วยกิตแก่นักเรียน นักศึกษา ที่บำเพ็ญประโยชน์หรือเสียสละทำหน้าที่เพื่อชุมชน ท้องถิ่น เพื่อเป็นการจูงใจ และสร้างความเคยชินจนกลายเป็นนิสัยปกติของเยาวชนเหล่านั้น ที่ต้องเติบโตเป็นผู้ใหญ่ต่อไปในอนาคต

### 10.5.1 การสร้างให้ผู้บริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ตระหนักและเข้าใจบทบาทถึงหน้าที่

การสร้างให้ผู้บริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ตระหนักและเข้าใจบทบาทถึงหน้าที่ของตนที่ต้องไม่ขัดขวางการใช้สิทธิของประชาชนในการที่จะเข้ามามีส่วนร่วมในระดับต่าง ๆ ของการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีจัดสรรงบประมาณสำหรับการอบรม/สัมมนาให้กับบุคลากรในสังกัดของตนให้ทราบถึงบทบาทหน้าที่ โดยเฉพาะบุคลากรที่เป็นระดับผู้บริหาร วัตถุประสงค์สำหรับการสร้างการมีส่วนร่วมของประชาชนในระดับหนึ่ง ๆ

### 10.5.2 การสร้างระบบการมีส่วนร่วมในการตรวจสอบ

- (1) การมีส่วนร่วมในการตรวจสอบของประชาชนในระดับนโยบายอาจกระทำโดย
  - (1.1) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีการประกาศวัน เวลา สถานที่ ประชุมจัดทำแผนงาน/โครงการ (ปฏิทินการจัดทำงบประมาณและแผนพัฒนาท้องถิ่นระยะยาว) ที่แน่นอนให้ประชาชนทราบล่วงหน้าทางสื่อสิ่งพิมพ์ วิทยุกระจายเสียงหรือทางอื่น ๆ เพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้าร่วมประชุมได้อย่างเปิดเผยกว้าง โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดเตรียมความพร้อมในการรองรับการใช้สิทธิดังกล่าว
  - (1.2) องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นอย่างน้อยต้องมีการประกาศให้สาธารณชนทราบทางสื่อสิ่งพิมพ์ของท้องถิ่น เกี่ยวกับการจัดทำร่างงบประมาณและหรือแผนพัฒนาแผนงาน/โครงการในแต่ละระยะ และเมื่อจัดทำร่างดังกล่าวเสร็จต้องส่งให้ประชาชน องค์การชุมชนสามารถแสดงความคิดเห็นเสนอแนะ แก้ไขปรับปรุงได้ โดยส่งร่างดังกล่าวให้ทราบด้วยวิธีการส่งให้ชุมชนละ 3 ฉบับเป็นอย่างน้อย รวมทั้งอาจประกาศทางสื่อสิ่งพิมพ์หรือทางวิทยุกระจายเสียงซ้ำอีกครั้งและให้ประชาชนส่งความเห็น ข้อเสนอแนะ แก้ไขปรับปรุงกลับมายังองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นภายใน 30 วัน หลังการส่งร่างดังกล่าวให้ประชาชนทราบแล้วทางกล่องรับฟังความเห็นหรือตู้ ป.ณ. ที่ท้องถิ่นจัดให้มีขึ้น และ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ต้องเผยแพร่ข้อมูลเหล่านี้ 3 เดือนครั้ง

- (1.3) ทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลง แก้ไข ปรับปรุง แผนงาน/โครงการในสาระสำคัญ ต้องมีการประกาศให้ประชาชนทราบพร้อมทั้งเหตุผลความจำเป็นที่ต้องพึงอธิบายให้ทราบได้ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องมีการจัดทำรายงานประจำปีพร้อมการจัดให้มีการประชุมแถลงผลงานอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง ส่วนองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดที่มีความพร้อมมากอาจจัดมากกว่า 1 ครั้งก็ได้ โดยให้ประชาชนสามารถเข้ารับฟังได้อย่างสะดวก เพื่อให้ประชาชนรับทราบความก้าวหน้าของงาน ผลกระทบจากการปฏิบัติงานตลอดจน ปัญหา/อุปสรรคในการปฏิบัติงานรวมทั้งเพื่อเป็นการรับทราบความคิดเห็น/ข้อเสนอแนะของประชาชนที่ส่งผ่านขึ้นมาอีกทางหนึ่งด้วย
- (2) การตรวจสอบการดำเนินงานของผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจากประชาชน อาจทำได้โดย
- (2.1) ประชาชนสามารถยื่นข้อขอตรวจสอบการดำเนินงานของฝ่ายบริหารกับ สภานิติบัญญัติได้ในกรณีที่ประชาชนเห็นว่าการดำเนินงานของผู้บริหารนั้น ไม่ตอบสนองความต้องการของประชาชนหรือมีความไม่โปร่งใสในบางประเด็น เพื่อขอความชัดเจนให้สภานิติบัญญัติใช้ดุลยพินิจแปรญัติหรือจัดตั้งคณะกรรมการสังเกตการณ์เพื่อให้ความเห็น ข้อเสนอแนะต่อการดำเนินการนั้น ๆ โดยผ่านทางสภานิติบัญญัติ และให้ประกาศผลสรุปความเห็นข้อเสนอแนะของคณะกรรมการสังเกตการณ์ให้ประชาชนทราบทางสื่อสิ่งพิมพ์ วิทยุกระจายเสียงหรือวิธีอื่น ๆ ทั้งนี้อำนาจการตัดสินใจยังคงเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเองว่าจะทำตามความเห็นเหล่านั้นหรือไม่ กรณีที่ไม่ทำตามความเห็นของคณะกรรมการฯ ดังกล่าว องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรมีเหตุผลที่ดีกว่าและสามารถอธิบายได้

คณะกรรมการสังเกตการณ์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อาจได้มาอย่างไม่เป็นทางการเพื่อก่อให้เกิดสภาพบังคับทางสังคมได้ โดยวิธีดังต่อไปนี้

1. แบบสมัครใจ โดยการสร้างระบบสมัครใจ (Voluntary System) ขึ้นมาเช่น การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้ประชาชนทุกคนสามารถสมัครเข้าร่วมเพื่อสมัครคัดเลือกขึ้นมาเป็นคณะกรรมการสังเกตการณ์สำหรับเรื่องใดเรื่องหนึ่งภายใต้กฎเกณฑ์ที่วางไว้อย่างชัดเจน
2. แบบให้แรงจูงใจ โดยการให้ใบประกาศเกียรติคุณ เงิน หรือผลตอบแทนอื่น ๆ แก่หน่วยงาน องค์กร ชุมชน หรือประชาชนที่ให้ความร่วมมือในการเข้าร่วมดำเนินงานกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในด้านต่าง ๆ รวมทั้งการเป็นคณะกรรมการสังเกตการณ์ด้วย

3. แบบบัญชีรายชื่อ ให้ประชาชนที่สมัครเข้ามาอยู่ในบัญชีรายชื่อพลเมืองของท้องถิ่น เพื่อรอการสุ่มเลือกเข้ามาเป็นคณะกรรมการสังเกตการณ์ ในลักษณะเดียวระบบการคัดเลือกหรือสุ่มเลือกคณะลูกขุนของศาลในสหรัฐอเมริกา

อย่างไรก็ตามวิธีดังกล่าวข้างต้น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจเลือกใช้ในลักษณะใดลักษณะหนึ่งหรือ ใช้ประกอบกันขึ้นอยู่กับการพิจารณาของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ โดยการประกาศวิธีการรายชื่อผู้ทำประโยชน์หรือผู้ทำความดีและเสียสละเพื่อสังคมเหล่านั้น ให้ประชาชนทราบทั่วกันโดยไม่ต้องรอให้มีการร้องขอจากประชาชนก่อน รวมทั้งให้มีบทบัญญัติทางกฎหมายรองรับสิทธิการเข้าร่วมของประชาชนที่ฝ่ายปกครองหรือฝ่ายบริหารไม่มีอำนาจไปขัดขวาง เพื่อเป็นการแสดงความโปร่งใสในการทำงานของฝ่ายสภานิติบัญญัติด้วย รวมทั้งจะก่อให้เกิดสภาพบังคับทางสังคมที่ทุกคนในสังคมจะหันมาให้ความสนใจและร่วมมือกันสร้างประโยชน์ให้กับสังคมต่อไป

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

ส่วนการตรวจสอบฝ่ายบริหารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจากสภานิติบัญญัติสามารถกระทำได้โดยผ่านช่องทางการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีที่ผ่านการรับรองจากสตง. และจากสตง.ได้อยู่แล้ว

### 10.5.3 ข้อจำกัดของกระบวนการมีส่วนร่วม

การมีส่วนร่วมไม่อาจดำเนินการได้ในบางกรณี ได้แก่

- (1) กรณีเร่งด่วนต้องตัดสินใจทันที เช่น การใช้ฉุกเฉินในกรณีที่เกิดภัยธรรมชาติต่าง ๆ ไม่สามารถใช้กระบวนการมีส่วนร่วมได้เพราะกระบวนการมีส่วนร่วมต้องใช้เวลา
- (2) ไม่สามารถกำหนดผลสุดท้ายของการตัดสินใจ เนื่องจากการตัดสินใจในกระบวนการมีส่วนร่วมเกิดจากการร่วมตัดสินใจของผู้มีส่วนได้เสียทุก ๆ ส่วน รัฐก็ดี เอกชนก็ดี หรือผู้มีส่วนได้เสียคนใดคนหนึ่งจะสั่งให้ผลของการตัดสินใจออกมาตามต้องการไม่ได้ และทำให้ต้องใช้เวลามากในการที่จะหาข้อตกลง

ร่วมกันได้ ซึ่งบางครั้งก็อาจเป็นส่วนทำให้การดำเนินการดังกล่าวมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้น จากความล่าช้านั้น

- (3) ไม่สามารถกำหนดการสนับสนุนของสาธารณะได้ เนื่องจากเป็นกระบวนการที่เกิดจากความสมัครใจมาร่วมในการตัดสินใจ จะสั่งให้สาธารณชนหรือองค์กรหรือผู้ใดผู้หนึ่งมาร่วมสนับสนุนทั้งกระบวนการและเนื้อหาไม่สามารถทำได้ และไม่ได้แสดงถึงการมีส่วนร่วมของประชาชนทั้งหมดการมีส่วนร่วมของบุคคลบางกลุ่ม

#### 10.5.4 ข้อดีของการมีส่วนร่วม

- (1) เมื่อมีการตัดสินใจแล้ว การนำไปปฏิบัติเกือบไม่มีปัญหาหรือมีปัญหาน้อยลง เนื่องจากการตัดสินใจที่เกิดจากความต้องการที่แท้จริงของประชาชนในท้องถิ่นเอง ไม่ได้เกิดจากสภาพการสั่งการของภาครัฐ
- (2) การดำเนินการดังกล่าวจะมีความหลากหลายและสามารถตอบสนองต่อความต้องการที่แท้จริงของประชาชนในท้องถิ่นที่แตกต่างกันได้อย่างทั่วถึงกว่าและเป็นการปฏิบัติงานที่โปร่งใสสามารถตรวจสอบได้ถึงผลสำเร็จของงานได้อย่างใกล้ชิดและทันต่อเหตุการณ์
- (3) สามารถฟื้นฟูและเสริมสร้างฐานทางเศรษฐกิจและสังคมวัฒนธรรมบนพื้นฐานที่มีความหลากหลายโดยธรรมชาติของชุมชนชนบท
- (4) เป็นการกระตุ้นให้เกิดกระบวนการเรียนรู้เพื่อเสริมสร้างความเข้มแข็งของชุมชนในโลกของการพัฒนาเปลี่ยนแปลง เสริมสร้างแนวคิดประชาธิปไตย
- (5) การมีส่วนร่วมก่อให้เกิดแนวความคิดที่เปิดกว้างมีทางเลือกที่เพิ่มขึ้น อีกทั้งเป็นการป้องกันการคอร์รัปชันได้ในระดับหนึ่ง เนื่องจากการคอร์รัปชันจะกระทำได้ยากขึ้น 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  
หาผลประโยชน์จากทรัพย์สิน การจ้าง และการพัสดุ (สำหรับพัทยา).

พระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น 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 ประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2542 .

พระราชบัญญัติเปลี่ยนแปลงฐานะสุขาภิบาลเป็นเทศบาล พ.ศ. 2542.

พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528.

พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534.

พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ. 2542.

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

พระราชบัญญัติสุขาภิบาล พ.ศ. 2495.

พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540.

พระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2542.

ระเบียบกรมการปกครอง ว่าด้วยการบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครอง  
ส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2543.

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

ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการวางแผนพัฒนาขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2541.

ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยข้อบังคับการประชุมสภาเทศบาล พ.ศ. 2496.

ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยข้อบังคับการประชุมสภาองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540.

ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยวิธีการงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2541.

ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงิน และการ  
ตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2541.

ระเบียบกรุงเทพมหานคร ว่าด้วยการกำหนดประเภท รายรับ รายจ่าย และการปฏิบัติเกี่ยวกับงบประมาณ พ.ศ.  
2533.

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

ระเบียบกรุงเทพมหานคร ว่าด้วยวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการยืมเงินสะสม พ.ศ. 2533.

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540.

## ภาษาไทย

กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย. **รูปแบบและระบบประมาณรายจ่ายขององค์กรปกครองส่วน  
ท้องถิ่น**, โรงพิมพ์อสาธิตาการศึกษาดินแดน กรมการปกครอง กรุงเทพฯ : 2542.

กฤษฎา บุญชัย. **“บางแง่มุมขององค์ความรู้ประเภทตำบล”**, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วย  
เรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

กองบัญชา สำนักงานคลัง กรุงเทพมหานคร **คู่มือการบัญชีของกรุงเทพมหานคร**.

กาญจนา แก้วเทพ และคณะ. **“สรุปผลการวิจัยโครงการวิจัยเพื่อประมวลองค์ความรู้ เรื่อง ระบบการ  
สื่อสารเพื่อชุมชน”**, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงาน  
กองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

กาญจนา แก้วเทพ, กิตติ กันภัย และปาริชาติ สถาปิตานนท์ สโรบล. **“การสื่อสารกับชุมชน : แนวคิดหลัก  
เพื่อการพัฒนา”**, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงาน  
กองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

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

โกวิทย์ พวงงาม. **การปกครองท้องถิ่นไทย : หลักการและมิติใหม่ในอนาคต**. คณะสังคมสงเคราะห์-  
ศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด. สิงหาคม 2543.

ขวัญอร วง วิถีโพธิ. **“การสนับสนุนกระบวนการมีส่วนร่วมของประชาชนในระดับตำบล”**, เอกสารประกอบ  
การประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.



คณะทำงานรวบรวมกฎหมาย และระเบียบเพื่อพิมพ์จำหน่าย. **ประมวลระเบียบและมาตรฐานการตรวจสอบภายในสำหรับส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ**. บริษัท ธรรมสาร จำกัด ถ.บำรุงเมือง กรุงเทพมหานคร.

คณินิจ ศรีบัวเอี่ยม. “กฎหมายและนโยบายในเรื่องธรรมาภิบาล และการมีส่วนร่วมของประชาชนต่อกระบวนการด้านสิ่งแวดล้อมของประเทศไทย ช่วงเปลี่ยนผ่านที่วาทัน สืบสน และคลุมเคลือ”, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมาภิบาล การมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

**คู่มือการบัญชีของกรุงเทพมหานคร**. บทที่ 3 กองบัญชี สำนักการคลัง กรุงเทพมหานคร, 2540.

**คู่มือการวางแผนการตรวจสอบและแผนงานตรวจสอบ**, สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน, กรมบัญชีกลาง.

จรัส สุวรรณมาลา. (1) **รัฐบาล-ท้องถิ่น ใครควรจัดบริการสาธารณะ**. กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย. 2542.

จรัส สุวรรณมาลา. (2) **การกระจายอำนาจทางการเมืองและการคลังสู่ท้องถิ่นในทศวรรษหน้า**, เอกสารประกอบการเสวนาวิชาความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบริหารงานคลังรัฐบาล หมายเลข 11 หน้า (11-1) – (11-17).

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

จรัส สุวรรณมาลา. (4) **การบริหารงบประมาณของส่วนราชการ**, เอกสารประกอบการเสวนาวิชาความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบริหารงานคลังรัฐบาล หมายเลข 10 หน้า (10-1) –(10-9).

จรัส สุวรรณมาลา. (5) **โครงการพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารการเงิน การคลังท้องถิ่น ปี 2542-2543**, โครงการของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ หน้า 3-13.

จรัส สุวรรณมาลา. (6) **แนวทางการปฏิรูประบบการคลัง-งบประมาณเพื่อการกระจายอำนาจสู่ภูมิภาค และท้องถิ่น** Position Paper.

จรัส สุวรรณมาลา. (7) **ระบบการคลังเพื่อการกระจายอำนาจ**, เอกสารประกอบการเสวนาวิชาความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการบริหารงานคลังรัฐบาล หมายเลข 12 หน้า (12-1) –(12-21).

เจริญ เจริญวัลย์. **การตรวจสอบภายใน**. บริษัท โรงพิมพ์กรุงเทพ (1984) จำกัด.

ชัยอนันต์ สมุทวณิช. **100 ปี แห่งการปฏิรูประบอบราชการ - วัฒนาการของอำนาจรัฐ และอำนาจการเมือง**, (พิมพ์ครั้งที่ 1) บริษัท สุขุมและบุตร จำกัด , 2538.

ชัยอนันต์ สมุทวณิช. **งบประมาณจังหวัด การใช้มาตรการทางงบประมาณเพื่อการกระจายอำนาจ**, กรุงเทพมหานคร : บริษัทสุขุมและบุตร จำกัด 2537 สำนักงบประมาณ .

ณรงค์ สัจพันโรจน์. **การจัดทำ อนุมัติ และบริหารงบประมาณแผ่นดิน ทฤษฎี และปฏิบัติ**, บริษัทการพิมพ์ กรุงเทพมหานคร : 2538.

ณรงค์ สัจพันโรจน์. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.) **รายงานการวิจัย ลำดับที่ 9 เรื่อง การพัฒนาระบบงบประมาณ**, ฝ่ายโรงพิมพ์ กองกลาง สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (ก.พ.) กรุงเทพฯ : 2541.

ดร.ชาญชัย แสวงศักดิ์. **กฎหมายเกี่ยวกับการบริหารราชการแผ่นดิน**, (พิมพ์ครั้งที่ 1). สำนักพิมพ์นิติธรรม , 2542.

เดชาติ สุขกำเนิด. **“กรณีศึกษาความขัดแย้งและการมีส่วนร่วมของประชาชนในโครงการทางด้านพลังงานของประเทศไทย”**, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมาภิบาล การมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

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

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

ธนศวร์ เจริญเมือง. **100 ปี การปกครองท้องถิ่นไทย พ.ศ.2440 – 2540**, (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ : โครงการจัดพิมพ์คปไฟ . 2542.

นิรัชรา คุ่มพงษ์. **การกำหนดภารกิจสำหรับรัฐบาลท้องถิ่นประเภทต่าง ๆ**. วิทยานิพนธ์รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย , 2530.

นันทวัฒน์ บรมานันท์. **หลักกฎหมายปกครองเกี่ยวกับบริการสาธารณะ**. คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด. กุมภาพันธ์ 2543.

เนลสัน, ไมเคิล เอช. *การปกครองท้องถิ่นสาธารณะเยอรมนี*. เอกสารเย็บเล่ม. 2540.

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

(ทำไมกระบวนการตัดสินใจโครงการขนาดใหญ่จึงต้องเปลี่ยน?) เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมชาติของการมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

ประทาน คงฤทธิศึกษากร. *การปกครองท้องถิ่น*. กรุงเทพฯ: 2526. โอเดียนสโตร์. หน้า 94-120.

*ประมวลกฎหมายและระเบียบการคลัง เล่ม 3*, รวบรวมโดย กองระบบการคลัง สำนักการคลัง กรุงเทพมหานคร. โรงพิมพ์การศาสนา. กรุงเทพฯ : 2539.

ประยูร กาญจนดุล. *รวมบทความเนื่องในโอกาสครบรอบ 84 ปี : สถานะทางกฎหมายของสภา*

*ตำบลนิติบุคคล*. โดยสมคิด เลิศไพฑูรย์ รวบรวมโดยคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. สำนักพิมพ์นิติธรรม. มีนาคม 2540 หน้า 135.

ปรัชญา เวสารัชช์. *การปกครองท้องถิ่นของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี, โครงการส่งเสริมการบริหารจัดการที่ดีโดยกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่น*. สำนักงาน ก.พ., 2543.

ปาริชาติ สถาปิตานนท์ สโรบล. *"จับตากระบวนการสื่อสาร ท่ามกลางการเปลี่ยนแปลงในสังคมไทย"*, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

ผไท วงศ์อนุตโรจน์ และกชกร ชินวงศ์. *"ประชาสังคมไทย : พัฒนาการและความเคลื่อนไหวภาค*

*พลเมือง"*, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

พงศ์สันต์ ศรีสมุทรทรัพย์. *เอกสารประกอบการบรรยาย เรื่อง การจัดทำงบประมาณขององค์การบริหารส่วนตำบล. : แนวคิดและการปฏิบัติ*. โดย คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

พนม ทินกร ณ อยุธยา. *การบริหารงานคลังรัฐบาล มหภาค 2*, บริษัทศิลปสยามการพิมพ์ กรุงเทพฯ: 2534.

พนัส ทศนียานนท์. *"มุมมองด้านกฎหมายเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของประชาชนในกระบวนการด้าน*

*สิ่งแวดล้อม"*, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมชาติของการมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

พรชัย รัชมีแพทย์. **หลักกฎหมายการปกครองท้องถิ่นไทย**. โครงการส่งเสริมการแต่งตำรา มหาวิทยาลัย  
สุโขทัยธรรมาธิราช. พิมพ์ครั้งที่ 4 พ.ศ. 2541.

พัชรี สีโรส และอรทัย กักผล. **การบริหารเมือง: กรุงเทพมหานคร**. อี พี เอ ปริทัศน์ เล่ม 1. มีนาคม 2543.

เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา. **การงบประมาณ**. โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (2530).

โกคิน พลกุล และชาญชัย แสวงศักดิ์. **กฎหมายมหาชนกับการปฏิรูประบบราชการในยุคโลกาภิวัตน์**.  
สำนักพิมพ์นิติธรรม. สิงหาคม 2541.

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

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

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

รังสรรค์ หนองพันธ์ และไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์. **การบริหารเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และระบบ  
งบประมาณที่เน้นผล**, เอกสารประกอบการสัมมนาประจำปี 2539 โรงแรมแอมบาสเดอร์ ซิตี้ ชลบุรี  
13-14 ธันวาคม 2539 สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (ก.พ.) สนับสนุนจากสำนักงาน  
กองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.) (2539) หน้า 9-31 โรงพิมพ์การศาสนา ถ.บำรุงเมือง ป้อมปราบ  
กรุงเทพมหานคร (2540).

ฤทัย หงส์ศิริ และมานิตย์ จุมปา. **คำอธิบายกฎหมายข้อมูลข่าวสารของทางราชการ**. นิติธรรม, 2542.

วันชัย วัฒนศัพท์. **“การมีส่วนร่วมของประชาชนของสังคมไทย”**, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมาภิบาล  
การมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและ  
เศรษฐกิจ, 2543.

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

สนธิ จรอนันต์. **ความเข้าใจเรื่องการปกครองท้องถิ่นไทย**. สถาบันนโยบายศึกษา, 2543.

สิริพร มณีภักดิ์. **การจัดทำบริการสาธารณะท้องถิ่นในประเทศไทย : ศึกษาจากปัญหาที่เกิดขึ้นในกรณีเทศบาลและกรุงเทพมหานคร**. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538.

สำนักงานประมาณ สำนักนายกรัฐมนตรี **งบประมาณโดยสังเขปประจำปีงบประมาณ 2542** (บริษัท .... กรุงเทพฯ : 2542).

สำนักงานประมาณ สำนักนายกรัฐมนตรี. **การปรับปรุงระบบการจัดการงบประมาณ**, กรุงเทพฯ .

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

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน. **เอกสารประกอบหลักสูตรการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ อบต.** (ปลัด อบต. หัวหน้าส่วนการคลัง หัวหน้าโยธา).

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ กับ คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. เอกสารประกอบการประชุมเชิงปฏิบัติการ เรื่อง **แนวความคิดว่าด้วยการพัฒนาระบบเงินโอน และ เงินอุดหนุนสู่ท้องถิ่น** ในโครงการวิจัยเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพทางการคลังท้องถิ่น .

ลำฤทธิ ราชสมณะ. **แนวทางการปรับปรุงระบบบริหารราชการส่วนภูมิภาคของไทย**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท , มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2542 หน้า 219-245 หน้า 219-245.

เสนห์ จามรัก. **“ชุมชนไทยภายใต้กระแสโลกาภิวัตน์”**, เอกสารประกอบการประชุมประจำปีว่าด้วยเรื่องชุมชนครั้งที่ 1. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2543.

อเนก เหล่าธรรมทัศน์. **วิสัยทัศน์การปกครองท้องถิ่นและแผนการกระจายอำนาจ**. สำนักพิมพ์มติใหม่, 2543.

อานันท์ กาญจนพันธุ์. **“มิติทางสังคมของเงื่อนไขและปัญหาในการมีส่วนร่วมของประชาชนในประเทศไทย”**, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมชาติของการมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2543.

อุษา ไบหยก. **การปกครองท้องถิ่นเปรียบเทียบ**, เอกสารประกอบการสอนคณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง (ฉบับปรับปรุงแก้ไข 2543).

เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง **วิสัยทัศน์ของผู้บริหารกับการตรวจสอบภายใน**, คณะอนุกรรมการ  
ตรวจสอบภายใน, สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2539.

เอกสารประกอบคำบรรยาย เรื่อง **การจัดทำงบประมาณขององค์การบริหารส่วนตำบล : แนวคิดและ  
การปฏิบัติ** โดย ร.ศ. พงศ์สิทธิ์ ศรีสมทรัพย์ คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

เอกสารงบประมาณ ฉบับที่ 4 : **รายละเอียดประกอบงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ พ.ศ.  
2543** เล่มที่ 2 เกี่ยวกับกระทรวงกลาโหม 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. **"Public Participation and Conflict Resolution in Large-Scale Infrastructure  
Projects"**, เอกสารสัมมนาเรื่อง ธรรมชาติของการมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทาง  
ด้านสิ่งแวดล้อม. สถาบันนโยบายสังคมและเศรษฐกิจ, 2000.

Bell, Ruth Greenspan. **"The Conceptual Perspective for Public Participation"**, เอกสาร  
สัมมนาเรื่อง ธรรมชาติของการมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทาง ด้านสิ่งแวดล้อม.  
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 ธรรมชาติของการมีส่วนร่วมของประชาชนและกระบวนการทางด้านสิ่งแวดล้อม. 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).