

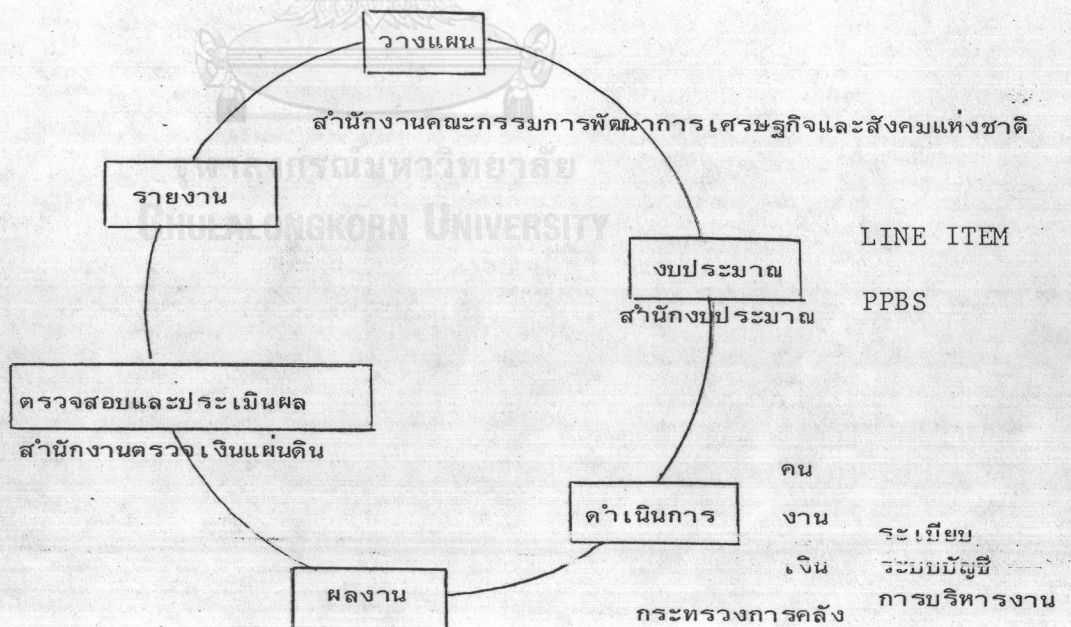


โครงสร้างของการบริหารงานคลัง

วงจรรการบริหารงานคลังของแผ่นดิน

โดยที่ระบบบัญชีที่จะศึกษานี้ เป็นส่วนหนึ่งในระบบบริหารงานคลังของแผ่นดิน ดังนั้น จึงจำ เป็นต้องทำความเข้าใจถึงโครงสร้างของระบบบริหารงานคลังของแผ่นดิน เสียก่อน

การบริหารการเงินที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ไม่ว่าจะ เป็นการบริหารการเงินของภาคธุรกิจ หรือ การบริหารการเงินของภาครัฐบาล จะประกอบด้วยขั้นตอนของการบริหารงานที่คล้ายคลึงกัน แม้ว่าการบริหารธุรกิจจะมุ่ง เน้นที่กำไร ส่วนการบริหารงานคลังของรัฐบาลมิได้มุ่ง เรื่องกำไรก็ตาม ขั้นตอนการบริหารงานคลังของรัฐบาลอาจแสดง เป็นวงจรรการบริหารงานคลังของแผ่นดิน ตามรูปที่ 2.1 ดังนี้



รูปที่ 2.1 วงจรรการบริหารงานคลังของแผ่นดิน

เพื่อให้เกิดความเข้าใจในวงจรของระบบบริหารงานคลังของแผ่นดิน จะกล่าวถึงรายละเอียด แนวคิด และหลักการของแต่ละขั้นตอนในหัวข้อต่อไปนี้

การวางแผน (Planning)

ในขั้นตอนของการวางแผนนั้น เป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคม การวางแผนนั้นกล่าวโดยสรุปคือ การกำหนดแผนงาน งานและโครงการต่าง ๆ ที่รัฐบาลจะดำเนินการ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามแผนพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ซึ่งเป็นแผนแม่บท โดยมีการเรียงลำดับความสำคัญของแผนงาน งานและโครงการต่าง ๆ เพื่อจะได้จัดทำแผนงานที่มีความสำคัญก่อน ในกรณีที่มีงบประมาณจำกัด

การงบประมาณ (Budgeting)

ในขั้นตอนนี้ตามพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี มาตรา 6 กำหนดให้เป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของสำนักงบประมาณ ในการพิจารณากลับกรองงบประมาณของแต่ละแผนงาน งานและโครงการต่าง ๆ ของส่วนราชการ และจัดทำเป็นงบประมาณรายจ่ายประจำปี เพื่อเสนอขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีและรัฐสภา และตราเป็นพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี

รูปแบบของระบบงบประมาณแบบเดิมนั้นจะจัดทำในรูปของงบประมาณแบบแสดงรายการ (Line Item Budgeting) ซึ่งเป็นระบบงบประมาณที่เก่าแก่ที่สุดและใช้กันอย่างแพร่หลาย งบประมาณแบบนี้จะแสดงถึงรายละเอียดงบประมาณของส่วนราชการโดยแจกแจงตามประเภทของหมวดรายจ่าย โดยมีได้เน้นที่โครงการ ดังนั้นระบบงบประมาณแบบแสดงรายการจึงเป็นระบบที่มุ่งความละเอียดในการใช้จ่าย จึงมากกว่าที่จะความดูแลการใช้จ่ายเงินว่าบรรลุวัตถุประสงค์หรือ เป้าหมายของงานหรือโครงการนั้น ลักษณะของงบประมาณแบบแสดงรายการซึ่งได้ตราเป็นพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี ปรากฏในภาคผนวก ก.

โดยทั้งงบประมาณรายจ่ายในภาครัฐบาลมีวงเงินสูงขึ้นทุกปี ระบบงบประมาณแบบ

แสดงรายการจึงเป็นภาระในการที่จะต้องวิเคราะห์และจัดทำรายละเอียดมาก อีกทั้งระบบดังกล่าวมิได้แสดงให้เห็นถึงความจำเป็นในการใช้จ่ายเงินงบประมาณในโครงการต่าง ๆ ว่าคุ้มค่าหรือไม่เพียงใด รัฐบาลควรจะสนับสนุนโครงการในลักษณะใดจึงจะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด ดังนั้นตั้งแต่ปีงบประมาณ 2525 รัฐบาลจึงได้เปลี่ยนระบบงบประมาณที่ทำอยู่จากระบบงบประมาณแบบแสดงรายการเป็นระบบงบประมาณแบบแสดงแผนงาน งานและโครงการ (Planning Programming Budgeting System-PPBS) ซึ่งเป็นระบบงบประมาณที่เน้นถึงความสำคัญของแผนงาน งานและโครงการต่าง ๆ มากกว่ารายละเอียดการใช้จ่ายในแต่ละรายการ ระบบงบประมาณแบบนี้เป็นการประสานแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และแผนการใช้จ่ายเงินงบประมาณให้สอดคล้องกัน ทำให้สามารถควบคุมการใช้จ่ายเงินให้เป็นไปตามแผนงาน งานและโครงการที่กำหนดไว้ และสามารถที่จะวัดผลการปฏิบัติงาน และความก้าวหน้าของงานว่าเป็นไปตามแผนและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในที่สุด

ลักษณะของงบประมาณแบบแสดงแผนงาน (PPBS) ซึ่งได้ตราเป็นพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี ปรากฏตามภาคผนวก ข การเปลี่ยนแปลงระบบงบประมาณนี้ยังมีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงระบบในขั้นตอนต่าง ๆ ของวงจรการบริหารงานคลังไปด้วย ซึ่งจะได้อธิบายในหัวข้อต่อไป

การดำเนินงานและผลงาน (Implementation)

เมื่อได้มีการวางแผนงาน งานและโครงการต่าง ๆ และงบประมาณของแต่ละแผนงาน งานและโครงการแล้ว ขั้นตอนต่อไปก็คือการดำเนินการให้เป็นไปตามแผนงานที่กำหนดไว้ องค์ประกอบของการดำเนินการในขั้นนี้ประกอบด้วยองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ด้านคือ การดำเนินการในด้านการบริหารบุคคล การบริหารและควบคุมการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ และการบริหารและควบคุมการใช้จ่ายเงิน

การบริหารด้านบุคคลนั้น เป็นปัจจัยที่สำคัญของการดำเนินงาน เนื่องจากงานจะบรรลุผลได้ต้องมีอัตรากำลังและบุคลากรที่เหมาะสมในการดำเนินการซึ่งในเรื่องของบุคลากรในภาครัฐบาล เป็นอำนาจของสำนักงานคณะกรรมการพลเรือนที่จะพิจารณา กำหนดร่วมกับส่วนราชการ ส่วนการบริหารและควบคุมการปฏิบัติงานนั้น เป็นหน้าที่ของหัวหน้าส่วนราชการในการ

ที่จะวางแผนปฏิบัติและควบคุมงานให้ เป็นไปตามแผนต่อไป

ในเรื่องของการบริหารและควบคุมด้านการเงินนั้น ตามพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี พระราชบัญญัติเงินคงคลังและพระราชบัญญัติการกู้เงินต่าง ๆ ได้กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจในการควบคุมทางการเงินของประเทศ ซึ่งหน้าที่หลักตามที่กฎหมายกำหนดอาจแบ่งได้เป็น 3 เรื่องที่สำคัญดังนี้

1. การบริหารการรับจ่ายเงิน หรืออาจเรียกอีกอย่างว่า งานบริหารเงินคงคลัง ซึ่งงานนี้เป็นหน้าที่ของกระทรวงการคลังที่จะต้องบริหารเงินที่รัฐบาลรับเข้าและจ่ายออกให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และโดยที่ระบบงบประมาณของรัฐบาลในปัจจุบัน เป็นระบบงบประมาณแบบขาดดุล คือ มีรายจ่ายสูงกว่ารายได้ การบริหารเงินสดในปัจจุบัน จึงต้องบริหารควบคู่ไปกับการวางแผนกู้เงิน เพื่อชดเชยส่วนที่ขาดดุลด้วย ซึ่งก็ได้มีกฎหมายเกี่ยวกับการกู้เงินต่าง ๆ มอบอำนาจให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้ดำเนินการ

2. การกำหนดระเบียบการควบคุมการรับ-จ่ายเงิน หรือการกำหนดระบบการควบคุมภายในด้านการรับ-จ่ายเงินนั่นเอง ปัจจุบันมีระเบียบหลักที่ใช้อยู่ 2 ระเบียบคือ ระเบียบการเบิกจ่ายเงิน และระเบียบการเก็บรักษา และการนำเงินส่งคลัง ระเบียบดังกล่าวได้กำหนดไว้เพื่อให้ส่วนราชการถือปฏิบัติให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ

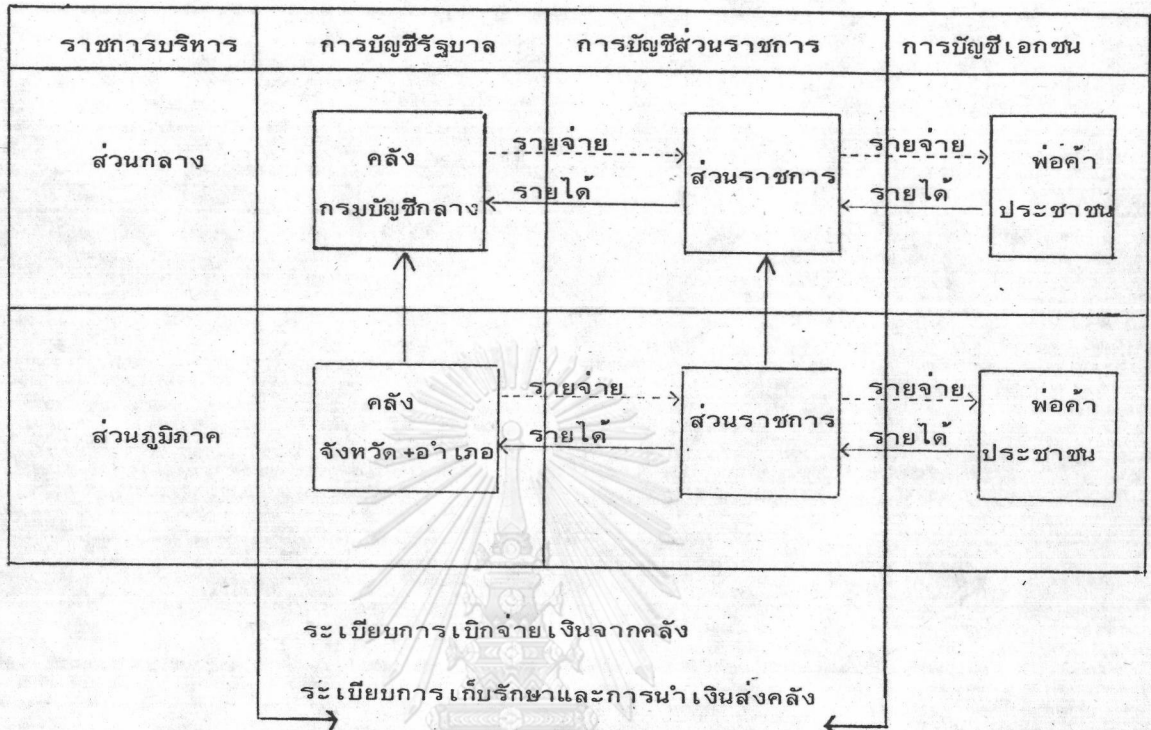
3. การกำหนดระบบบัญชี เพื่อให้ทราบฐานะการเงินของแผ่นดิน และเพื่อให้การควบคุมทางการเงินของรัฐบาลเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นมาตรฐานเดียวกัน กฎหมายจึงกำหนดให้กระทรวงการคลังมีหน้าที่ด้านการบัญชี ดังนี้

- ให้จัดทำประมวลบัญชีของแผ่นดิน ซึ่งเป็นระบบบัญชีที่กระทรวงการคลังจัดทำในรูปของภาพรวมฐานะการเงินของแผ่นดิน เสนอให้คณะรัฐมนตรีและรัฐสภาทราบ
- ให้กำหนดระบบบัญชีเพื่อให้มีการลงบันทึกและควบคุมการรับจ่ายเงินในภาคส่วนราชการด้วย

ซึ่งโครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดระเบียบการควบคุมการรับจ่ายเงินและการบัญชีตามข้อ 2 และ 3 อาจแสดงให้เห็นตามรูปที่ 2.2. ดังนี้

รูปที่ 2.2

โครงสร้างความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดระเบียบการควบคุมการรับจ่ายเงินและการบัญชี



จากรูปข้างต้นสรุปได้ว่า การบัญชีของรัฐบาลไทยแยกได้เป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่ 1 การบัญชีรัฐบาล ซึ่งเป็นระบบบัญชีที่กระทรวงการคลัง โดยกรมบัญชีกลางเป็นผู้จัดทำเพื่อสรุปเป็นรายงานฐานะการเงินของแผ่นดินเสนอให้คณะรัฐมนตรีและรัฐสภาทราบ ระบบนี้เป็นการบันทึกรายการรับเงินของส่วนราชการที่เป็นหน่วยจัดเก็บรายได้ นำส่งคลัง และจ่ายเงินให้กับส่วนราชการที่ขอเบิกเพื่อนำไปจ่ายให้เจ้าหน้าที่ต่อไป ระบบบัญชีรัฐบาลได้แยกเป็น 2 ระบบย่อย คือ ระบบบัญชีคลังจังหวัด และระบบบัญชีรัฐบาล ณ ส่วนกลาง

ส่วนที่ 2 การบัญชีส่วนราชการ เป็นระบบบัญชีที่จัดวางขึ้นเป็นมาตรฐานให้ส่วนราชการต่าง ๆ ใช้ลงบันทึกในขั้นตอนการรับเงินรายได้จากประชาชนหรือบุคคลอื่น และการจ่ายเงินที่เบิกจากกระทรวงการคลังมาจ่ายเจ้าหน้าที่ต่อไป การบัญชีส่วนราชการได้แยกเป็น 2 ระบบย่อยเช่นกัน คือ ระบบบัญชีส่วนราชการ ส่วนกลางและส่วนภูมิภาค

จากโครงสร้างของระบบบัญชีดังกล่าวข้างต้น ระบบที่เกี่ยวข้องที่จะต้องศึกษาเพื่อทำการวิจัยในเรื่องนี้ เนื่องจากเน้นเฉพาะกรณีของจังหวัดพระนครศรีอยุธยา ซึ่งเป็นส่วนราชการส่วนภูมิภาค การศึกษาข้อเท็จจริงและข้อ เสนอแนะจึงมุ่งศึกษา เพียงระบบในส่วนภูมิภาคทั้งในภาคของคลังจังหวัดและส่วนราชการในภูมิภาค

สำหรับแนวคิดด้านการปรับปรุงระบบบัญชียุคใหม่ เป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงระบบงบประมาณแบบแสดงรายการ เป็นงบประมาณแบบแสดงแผนงาน งานและโครงการ ซึ่งจะมีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงระบบการควบคุมทางการเงิน ทั้งด้านกำหนดระเบียบและระบบบัญชีให้สอดคล้องกันด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของระบบบัญชียุคใหม่ จำเป็นที่จะต้องปรับปรุงระบบให้เน้นการควบคุมทางด้านงาน-โครงการ เพื่อแสดงถึงต้นทุนของโครงการเพื่อสำนักงบประมาณ จัดได้ใช้เป็นแนวในการตั้งงบประมาณ ตลอดจนการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่สามารถจะตรวจในเชิงวัตถุประสงค์หรือประสิทธิผลต่อไปได้

การตรวจสอบ ประเมินผลและรายงาน

เป็นขั้นตอนที่จำเป็น เพื่อให้มีการสอบทานผลการดำเนินงานและรายงานผลให้ผู้บริหารทราบ เพื่อใช้ในการปรับปรุงแผนหรือตัดสินใจที่เหมาะสมต่อไป

งานด้านการตรวจสอบ โดยเฉพาะทางด้านการเงินนี้ ตามพระราชบัญญัติตรวจเงินแผ่นดินมอบหมายให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน เป็นผู้ดำเนินการ ซึ่งเมื่อระบบงบประมาณเปลี่ยนไป ย่อมจะต้องกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงระบบตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจากการตรวจที่เน้นใบสำคัญ เป็นการตรวจในเชิงวัตถุประสงค์หรือประเมินผล (Operation or Performance Audit) แทน

เงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณกับการบริหารการเงินและบัญชี

การบริหารการคลังของรัฐบาลในปัจจุบันประกอบด้วยเงิน 2 ประเภทคือ เงินงบประมาณและ เงินนอกงบประมาณ ซึ่งความหมายของทั้ง 2 ประเภทสามารถจะอธิบายได้ดังนี้

1. เงินงบประมาณ หมายถึง เงินรายได้ที่ส่วนราชการได้รับและอยู่ในข่ายที่



ต้องนำส่ง เป็นรายได้แผ่นดิน และเงินรายจ่ายที่ส่วนราชการใช้จ่ายตามพระราชบัญญัติรายจ่ายประจำปี หรือหากจะกล่าวในลักษณะของบัญชี หมายถึงเงินรายรับที่ต้องบันทึกบัญชีเป็นเงินรายได้แผ่นดิน และเงินรายจ่ายที่ต้องบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายตามแผนงาน งานและโครงการ

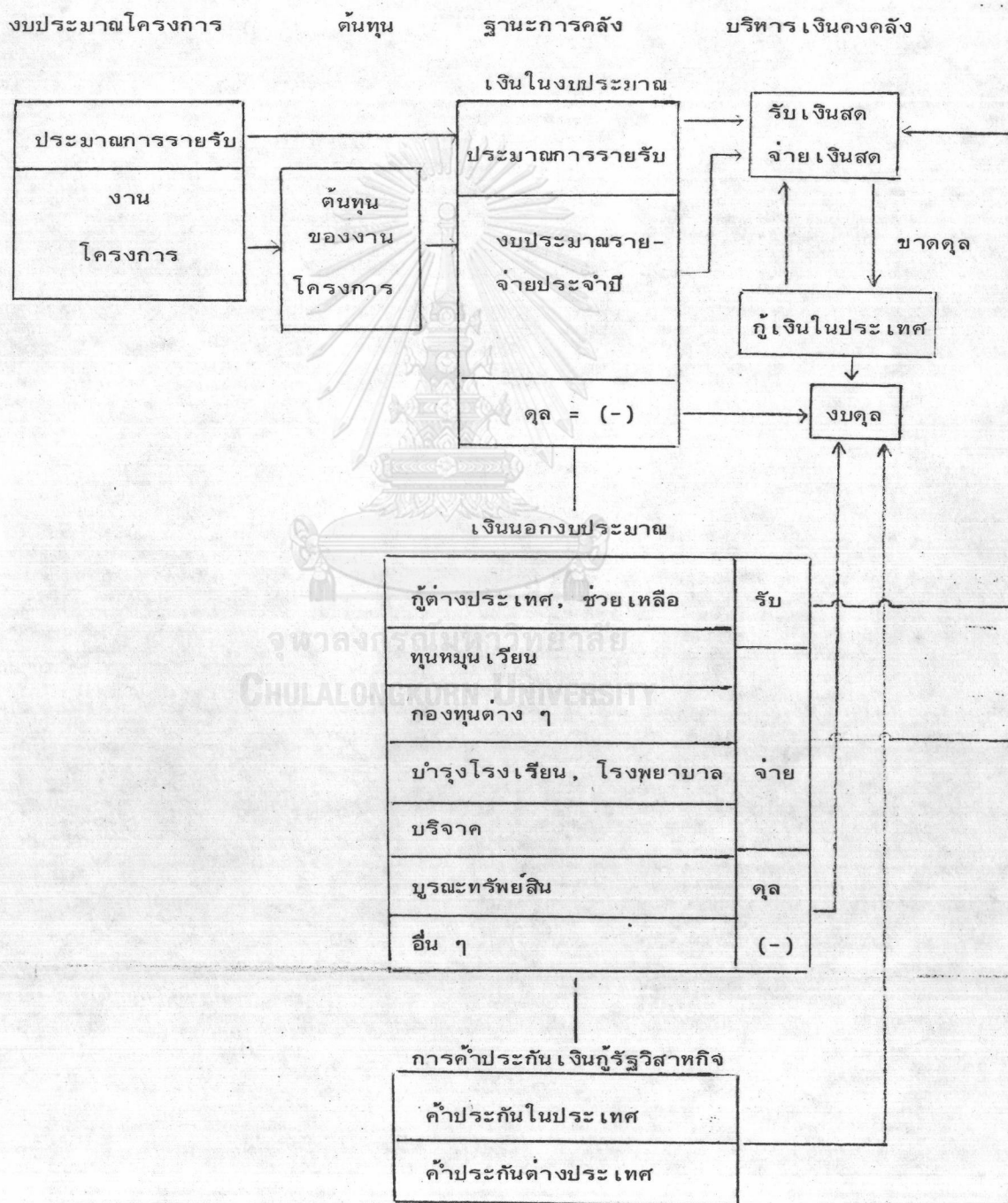
ระบบการเบิกจ่ายและควบคุมงบประมาณรายจ่ายประจำปีนั้น หลังจากที่พระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีประกาศใช้แล้ว ส่วนราชการจะดำเนินการขอเบิกเงินกับกระทรวงการคลัง (กรมบัญชีกลางหรือคลังจังหวัด) ได้ต้องได้รับอนุมัติเงินประจำงวดจากสำนักงบประมาณเสียก่อน และในตอนสิ้นปีงบประมาณ หากส่วนราชการเบิกจ่ายเงินไม่ทันภายในปีงบประมาณ ส่วนราชการก็อาจขอเงินไว้เบิกเหลือมปีได้ ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กระทรวงการคลังกำหนด และต้องได้รับความเห็นชอบจากกระทรวงการคลัง

2. เงินนอกงบประมาณ หมายถึง เงินที่ส่วนราชการได้รับที่ไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องนำส่ง เป็นรายได้แผ่นดิน หรือรายจ่ายของส่วนราชการ ซึ่งมีใช้รายจ่ายจากงบประมาณรายจ่ายประจำปี หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า เงินนอกงบประมาณคือรายรับและรายจ่ายของส่วนราชการที่มีใช้เงินในงบประมาณนั่นเอง เงินนอกงบประมาณเหล่านี้ ได้แก่ เงินบริจาค เงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ เงินกู้จากต่างประเทศ เงินบำรุงโรงเรียน โรงพยาบาล เงินทุนหมุนเวียน เงินทุนต่าง ๆ ที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นเป็นการเฉพาะ เช่น กองทุนปฏิรูปที่ดิน กองทุนน้ำมันเชื้อเพลิง กองทุนเงินทดแทน กองทุนสงเคราะห์เกษตรกร กองทุนสงเคราะห์ครูใหญ่และครูโรงเรียนราษฎร์ เป็นต้น นอกจากนั้น เงินรับฝากจากส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ เงินอุดหนุนราชการ เงินทุนสำรองจ่าย ตลอดจนรายจ่ายจากเงินคงคลัง ก็มีลักษณะเป็นเงินนอกงบประมาณด้วย

เงินนอกงบประมาณส่วนใหญ่กระทรวงการคลังจะกำหนด เป็นระเบียบให้ส่วนราชการนำฝากคลังไว้ เมื่อถึงคราวจำเป็นต้องใช้จ่ายก็ให้ขอเบิกกับกระทรวงการคลังต่อไป และในปัจจุบันเงินนอกงบประมาณมีบทบาทต่อการบริหารการคลังของประเทศมาก เพราะในสภาพที่ระบบบริหารงบประมาณของประเทศขาดดุล เงินนอกงบประมาณของส่วนราชการส่วนที่นำฝากคลังไว้รอการเบิกก็สามารถจะนำมาชดเชยผลขาดดุลงบประมาณช่วงระยะเวลาหนึ่ง ทำให้รัฐบาลสามารถลดการกู้เงินลงในช่วงระยะเวลาดังกล่าว ทำให้ลดภาระดอกเบี้ยลงไปได้มาก ซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณสามารถแสดงให้เห็นได้ในรูปที่ 2.3

โดยที่เงินนอกงบประมาณได้เข้ามามีบทบาททางการบริหารเงินของรัฐบาลด้วย ระบบบัญชีที่จัดทำต้องมีการลงบันทึกในส่วนของเงินนอกงบประมาณควบคู่ไปกับเงินงบประมาณด้วยเสมอ

รูปที่ 2.3 ระบบการบริหารการเงินของรัฐบาล



จากรูปที่ 2-3 เงินในระบบบัญชีรัฐบาลจะมี 2 ประเภท คือ เงินงบประมาณ และเงินนอกงบประมาณ การแสดงฐานะการคลังจะแยกแสดงยอดดุลของเงินแต่ละประเภท และแหล่งที่มาของเงินกู้ที่กู้มาเพื่อชดเชยยอดขาดดุล ส่วนตัวเงินสดนั้นทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณในส่วนที่ส่วนราชการนำฝากคลัง เป็นหน้าที่ของกระทรวงการคลังในการบริหารเงินคงคลัง ให้เพียงพอกับความต้องการ ในกรณีที่เงินรับน้อยกว่าเงินจ่าย ก็ต้องพิจารณากู้ยืมจากภายในประเทศ ทั้งนี้จะเห็นว่าเงินนอกงบประมาณที่คลังรับฝากมีส่วนช่วยลดการกู้ยืมได้

สรุป

ในระบบการบริหารงานคลังของแผ่นดิน มีขั้นตอนที่จะต้องดำเนินการและเกี่ยวข้องกับอย่างใกล้ชิดอยู่ 6 ขั้นตอนคือ การวางแผน การจัดทำงบประมาณ การบริหารและควบคุมงบประมาณ ผลงานการตรวจสอบประเมินผล และการรายงาน การเปลี่ยนแปลงระบบหรือหลักการ ในขั้นตอนใด ย่อมจะมีผลกระทบต่อขั้นตอนอื่น ๆ ทั้งระบบด้วย ดังเช่นในปัจจุบันได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบงบประมาณ เป็นแบบแสดงแผนงาน งานและโครงการ ทำให้ระบบการควบคุมทางการเงินและบัญชี ตลอดจนงานการตรวจสอบและรายงาน ต้องเปลี่ยนแปลงไปด้วย ซึ่งระบบงบประมาณที่ปรับปรุงดังกล่าวได้เห็นมา เน้นที่ผลงานมากกว่าที่จะเน้นการควบคุมค่าใช้จ่าย ดังนั้นการมีระบบการลงบันทึกที่สามารถจะให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารในเชิงวัดผลและตัดสินใจได้จึงเป็นสิ่งจำเป็น ภายใต้ระบบการบริหารงบประมาณแบบแสดงแผนงาน งานและโครงการในปัจจุบัน และเป็นเป้าหมายหลักของการวิจัยเรื่องนี้

สำหรับการเสนอรายงานวิจัยนั้น ในบทที่ 3 และบทที่ 4 จะได้กล่าวถึงระบบบัญชีคลังจังหวัดและส่วนราชการที่กระทรวงการคลังสั่งการให้ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน สำหรับการวิเคราะห์ และ เสนอแนะกรณีตัวอย่างจังหวัดพระนครศรีอยุธยา จังหวัดฉะเชิงเทรา และบทที่ 5 และบทที่ 6 ต่อไป