

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง “ความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณและประสิทธิผลของงบประมาณ” ผู้วิจัยได้รวบรวมแนวคิด ทฤษฎี ตลอดจนผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมาเป็นกรอบในการวิจัยดังนี้

1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับงบประมาณ
2. ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับงบประมาณ

ความหมายของงบประมาณ

คำว่า “งบประมาณ” ตรงกับคำในภาษาอังกฤษว่า “budget” โดยต้นศัพท์มาจากภาษาฝรั่งเศสว่า “bougette” ซึ่งแปลว่า ถุงหนังสือหรือกระเป๋าใส่เงินขนาดใหญ่ และเดิมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในประเทศต่างๆ จะเป็นผู้เก็บหีบหรือซองหนังสือที่เกี่ยวกับการเงินของรัฐบาลไว้ทุกปี ดังนั้นความหมายของคำว่า “budget” จึงมีความหมายใกล้เคียงกับแผนงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาล (พรพวรรณ เอกเผ่าพันธุ์, 2537: 59)

สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ และดวงมณี โกมารทัต (2540: 192) ให้ความหมายของ “งบประมาณ” ว่าหมายถึง “แผนการดำเนินงานอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรขององค์กรใดองค์กรหนึ่งสำหรับระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่งภายในหน้า ซึ่งแผนการดำเนินงานนี้อาจจะมีลักษณะเป็นแผนระยะยาว เช่น งบประมาณที่มีระยะเวลา 3 ปี 5 ปี หรือ 10 ปี หรืออาจจะเป็นแผนระยะสั้น เช่น งบประมาณรายเดือน 3 เดือน 6 เดือน หรือ 1 ปี”

วิจิตรา พูลเพิ่มทรัพย์ (2541: 225) ให้ความหมายของ “งบประมาณ” ไว้ว่าหมายถึง “การแสดงเจตจำนงหรือวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหาร โดยการวางแผนออกมาเป็นตัวเลขอย่างมีระเบียบ สำหรับการดำเนินงานในอนาคต”

อรรถวรรณ กิจปราชญ์ (2541: 195) ให้ความหมายของ “งบบประมาณ” หมายถึง “การวางแผนทางการเงินของธุรกิจที่เขียนออกมาในรูปของตัวเลขเกี่ยวกับการได้มาและใช้ไปของทรัพยากรธุรกิจอย่างมีระเบียบ ซึ่งเป็นแผนสรุปถึงการใช้จ่ายทรัพยากรของธุรกิจในช่วงระยะเวลาหนึ่งในอนาคต”

ความหมายของงบบประมาณดังกล่าวข้างต้นมีความใกล้เคียงกับของ วรรณารถ แสงมณี (2537: 10) พรพวรรณ เอกเผ่าพันธุ์ (2537: 60) ดนุชา คุณพนิชกิจ (2538: 6) เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ ออยุธยา (2539: 1) ธนชัย ยมจินดา (2539: 278) และปทานุกรม ฉบับหลวง ซึ่งจากนิยามดังกล่าวผู้วิจัยสามารถสรุปความหมายของ “งบบประมาณ” ว่าหมายถึง แผนงานที่จัดทำขึ้นในรูปของจำนวนเงิน เพื่อใช้เป็นแนวทางสำหรับการดำเนินงานในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งในอนาคต

ประวัติความเป็นมาของงบบประมาณ

การใช้งบบประมาณซึ่งเป็นเครื่องมือของการควบคุมทางการเงินเป็นปรากฏการณ์ค่อนข้างใหม่ที่เพิ่งจะมีขึ้นอย่างจริงจัง ในสหรัฐอเมริกาหลักของงบบประมาณในขั้นแรกนั้นมีเค้าโครงมาจากงบบประมาณของรัฐบาล และต่อมานักธุรกิจได้ให้ความสนใจเรื่องนี้เป็นอย่างมาก หลักของงบบประมาณที่เกี่ยวกับธุรกิจในสหรัฐอเมริกาเป็นการเคลื่อนไหวมาจากการจัดการทางวิทยาศาสตร์ในระหว่างปี ค.ศ.1911 โดย F. W. Taylor และในปี ค.ศ. 1935 งบบประมาณก็ได้ใช้ในการอุตสาหกรรมของสหรัฐอเมริกา ระบบการควบคุมด้วยงบบประมาณสามารถใช้ได้เช่นเดียวกับการกระทำที่มีเหตุผลของวิธีการทางวิทยาศาสตร์ของ Taylor ในปี ค.ศ. 1934 ผลจากการสำรวจบริษัทในสหรัฐอเมริกาจำนวน 31 บริษัท ซึ่งเป็นบริษัทที่มีชื่อเสียงเป็นที่รู้จักกันดีพบว่า มีการใช้งบบประมาณควบคุมการดำเนินงาน 16 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 50 และในปี ค.ศ. 1958 ผลจากการสำรวจในปีนี้อีกพบว่า จากจำนวนบริษัทที่สำรวจ 424 บริษัท ได้มีการนำงบบประมาณไปใช้ประมาณ 404 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 95

ในประเทศเนเธอร์แลนด์ ผู้ที่แนะนำการควบคุมธุรกิจด้วยงบบประมาณจนเป็นที่รู้จักแพร่หลายคือ Tn. Limperz ซึ่งเป็นศาสตราจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจในมหาวิทยาลัย Amsterdam เขาได้เริ่มสอนการควบคุมด้วยงบบประมาณเมื่อปี ค.ศ. 1925 แต่หนังสือที่เขาเขียนเกี่ยวกับเรื่องนี้ได้พิมพ์เมื่อ ค.ศ. 1964 ในขณะนั้นมีบริษัทเพียงจำนวนเล็กน้อยที่เห็นด้วยกับเขา และได้นำไปใช้ เช่น บริษัท Philips' Lamp แต่หลังจากปี ค.ศ. 1945 การควบคุมด้วยงบบประมาณกลายเป็นเครื่องมือธรรมดาๆ ในธุรกิจของชาวต่างชาติ ซึ่งนำไปใช้ช้ากว่าที่ใช้ในสหรัฐอเมริกา

ประมาณ 15 ปี ในการศึกษาค้นคว้าในปัจจุบันพบว่า บริษัทขนาดเล็กลหลายแห่งได้ถูกแนะนำให้ใช้งบประมาณหรือระบบงบประมาณเป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน

จากประวัติความเป็นมาของงบประมาณที่ได้มีการพัฒนาเทคนิคในการจัดทำตลอดจนมีการนำงบประมาณไปใช้สูงขึ้น และเล็งเห็นถึงความจำเป็นของงบประมาณมากขึ้น ในปัจจุบันได้มีการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมด้วยตัวเลขงบประมาณกับการกระทำที่เกิดขึ้นจริง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงาน ถ้าการปฏิบัติงานนั้นไม่เป็นไปตามงบประมาณที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งจะช่วยให้กิจการสามารถบรรลุถึงวัตถุประสงค์ในการดำเนินงานของธุรกิจ (พรพวรรณ เอกเผ่าพันธุ์, 2537: 59-60)

หน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดทำงบประมาณ

ในการจัดทำงบประมาณในทางปฏิบัติ องค์กรมักจะจัดทำพร้อมกับการจัดทำแผนดำเนินงานประจำปี เนื่องจากในการจัดทำแผนดำเนินงานประจำปี ผู้บริหารที่รับผิดชอบเรื่อง การวางแผนดำเนินงานจะต้องทราบว่า แผนงานที่จัดทำนั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับการเงินทั้งทางด้านรายได้และค่าใช้จ่ายค้างจ่ายอย่างไรบ้าง ซึ่งสามารถสรุปหน่วยงานที่มีหน้าที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับการจัดทำงบประมาณได้ 3 หน่วยงาน คือ หน่วยงานฝ่ายปฏิบัติการ หน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับงบประมาณขององค์กร และคณะกรรมการพิจารณางบประมาณ (พรพวรรณ เอกเผ่าพันธุ์, 2537: 64-67)

1. หน่วยงานฝ่ายปฏิบัติการ

หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการปฏิบัติงาน ซึ่งถือว่าเป็นหน่วยงานที่เป็นเจ้าของงบประมาณ มีหน้าที่จัดทำงบประมาณในส่วนที่ต้องรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของหน่วยงานนั้นๆ เมื่องบประมาณผ่านการอนุมัติจากประธานบริษัทแล้ว หน่วยงานฝ่ายปฏิบัติการนี้ก็ต้องเป็นผู้ดำเนินงานตามแผนงาน และควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามแผน

สรุปหน้าที่และความรับผิดชอบของหัวหน้าหน่วยปฏิบัติการ ได้แก่

1.1 เป็นผู้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยงานของตนเพื่อใช้ในการวางแผนงบประมาณ

1.2 รับนโยบายและวัตถุประสงค์ขององค์กรที่ผู้บริหารระดับสูงแจ้งมา เพื่อนำมาจัดทำงบประมาณในหน่วยงานของตนให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ เป้าหมายและนโยบายขององค์กร

1.3 เปิดเผยข้อมูลจากผู้บริหารระดับสูงให้ผู้บังคับบัญชาระดับรองลงไปทราบ และพร้อมที่จะรับฟังความคิดเห็นหรือเปิดโอกาสให้ผู้บังคับบัญชาเหล่านั้นมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณของหน่วยงานด้วย

1.4 เป็นผู้ติดตาม ดูแล และควบคุมการปฏิบัติงานในหน่วยงานให้เป็นไปตามแผน

1.5 เป็นผู้นำในการค้นหาสาเหตุของผลแตกต่างระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงบประมาณ

1.6 ดูแลและติดตามให้มีการปรับปรุงการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น เพื่อไม่ให้เกิดผลแตกต่างจากงบประมาณในทางไม่ดีขึ้นอีก

2. หน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับงบประมาณขององค์กร

หน่วยงานนี้จะอยู่ในระดับแผนกหรือฝ่ายขึ้นอยู่กับโครงสร้างการจัดองค์กร หน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับงบประมาณนี้เป็นฝ่ายให้คำปรึกษา และคำแนะนำในการจัดทำงบประมาณแก่ฝ่ายปฏิบัติการ หัวหน้าของหน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับงบประมาณ คือ ผู้อำนวยการงบประมาณ (Budget Director) ซึ่งมีหน้าที่ดังต่อไปนี้

2.1 ออกแบบและปรับปรุงระบบงบประมาณ เพื่อช่วยให้ได้ข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจอย่างเพียงพอ

2.2 ให้คำแนะนำและประสานงานระหว่างหน่วยปฏิบัติการซึ่งเป็นเจ้าของงบประมาณเพื่อให้ได้ข้อมูลประกอบการจัดทำงบประมาณของฝ่ายต่างๆ

2.3 ช่วยเหลือด้านเทคนิคการวิเคราะห์ข้อมูลต่างๆ ที่ใช้ในการจัดทำงบประมาณ ตลอดจนให้คำแนะนำแก่หัวหน้าหน่วยปฏิบัติงาน

2.4 จัดหาและให้ข้อมูลที่เป็นผลการปฏิบัติงานในอดีตที่เป็นประโยชน์ในการจัดทำงบประมาณ

2.5 จัดทำคู่มือการจัดทำงบประมาณพร้อมทั้งระบุความรับผิดชอบของผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณ กำหนดเวลาในการทำงานงบประมาณ และแจกจ่ายทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งเสนอให้มีการแก้ไขหรือจัดทำคู่มืองบประมาณใหม่ในกรณีที่สถานการณ์ต่างๆ เปลี่ยนไป

2.6 รวบรวมงบประมาณของฝ่ายปฏิบัติการต่างๆ ที่เสนอมมา เพื่อตรวจสอบสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร และสอดคล้องระหว่างหน่วยงานด้วยกันเองหรือไม่ ถ้าเห็นว่า ไม่สอดคล้องกันก็ส่งกลับไปให้หน่วยงานเจ้าของงบประมาณนั้นๆ แก้ไขเสียใหม่หรืออาจจะเสนอให้ผู้บริหารระดับสูงวินิจฉัยข้อขัดแย้งนี้

2.7 ติดตามทวงถามฝ่ายปฏิบัติการให้จัดทำและส่งงบประมาณมาเพื่อปรับปรุงงบประมาณขององค์กรให้ตรงตามกำหนด

2.8 นำงบประมาณที่ได้รับการแก้ไขให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายแล้ว รวบรวมเข้าเป็นงบประมาณขององค์กร เพื่อนำเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณางบประมาณต่อไป

2.9 จัดทำงบประมาณที่ผ่านการอนุมัติของคณะกรรมการพิจารณางบประมาณและแจกจ่ายงบประมาณไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

2.10 จัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานเปรียบเทียบกับงบประมาณ เพื่อหาผลแตกต่างและเสนอให้มีการแก้ไขงบประมาณในกรณีที่เป็น

3. คณะกรรมการพิจารณางบประมาณ

ในองค์กรที่มีขนาดใหญ่จะมีคณะกรรมการงบประมาณพิจารณางบประมาณ (Budget Committee) ซึ่งประกอบด้วยผู้บริหารระดับสูงขององค์กรที่มาจากหน่วยงานหลายๆ ฝ่าย เช่น ฝ่ายขาย ฝ่ายผลิต ฝ่ายจัดซื้อ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายงบประมาณ แต่ถ้าเป็นองค์กรขนาดเล็กก็อาจไม่จำเป็นต้องมีคณะกรรมการพิจารณางบประมาณ หน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณางบประมาณมีดังนี้

3.1 กำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการดำเนินงานขององค์กรในช่วงระยะเวลาของงบประมาณ

3.2 วินิจฉัยข้อขัดแย้งและแก้ปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการจัดทำงบประมาณของฝ่ายปฏิบัติการต่างๆ

3.3 รวบรวมงบประมาณที่สมบูรณ์แล้วขององค์กรเสนอให้ประธานหรือผู้มีอำนาจอนุมัติพิจารณา

3.4 พิจารณารายงานผลการปฏิบัติงานเปรียบเทียบกับแผนงบประมาณ และต้องพิจารณาผลแตกต่างจากงบประมาณทั้งในทางที่ดีและไม่ดี

3.5 พิจารณาวិถีทางแก้ปัญหาหรืออุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นในการดำเนินงานตามแผนงบประมาณ

3.6 สั่งการให้มีการปรับปรุงแก้ไขงบประมาณในกรณีที่เป็นหรือเป็นผู้เสนอให้ผู้มีอำนาจสั่งการปรับปรุงแก้ไข

3.7 พิจารณาและสั่งการให้มีการปรับปรุงแก้ไขคู่มืองบประมาณในกรณีที่เป็น

จากหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณางบประมาณดังกล่าว จะเห็นได้ว่าเป็นองค์การขั้นสูงสุดเกี่ยวกับงบประมาณ เนื่องจากเป็นผู้พิจารณาว่า แผนงบประมาณของหน่วยงานต่างๆ ที่เสนอมานั้นเหมาะสมหรือยัง สมควรแก้ไขปรับปรุงส่วนใดบ้าง เมื่อได้สั่งการให้มีการแก้ไขปรับปรุงจนเป็นแผนงานที่เหมาะสมที่สุดกับสภาวะการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ก็จะอนุมัติให้ใช้งบประมาณได้ในกรณีที่ต้องครุให้อำนาจในการอนุมัติเอง หรือบางองค์การก็จะเสนอความเห็นที่สมควรอนุมัติไปยังประธานกรรมการให้ลงนามสั่งการ ในกรณีที่มีข้อขัดแย้งระหว่างหน่วยงานเกี่ยวกับการจัดทำงบประมาณ คณะกรรมการก็จะเป็นผู้วินิจฉัยและชี้ขาดข้อขัดแย้งนั้นๆ รวมทั้งในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงที่ทำให้คู่มือการจัดทำงบประมาณใช้ไม่ได้ผลหรือล้าสมัย คณะกรรมการงบประมาณก็จะเป็นผู้ออกคำสั่งให้มีการจัดทำคู่มือการจัดทำงบประมาณใหม่อีกด้วย

ประเภทของงบประมาณ

งบประมาณขององค์กรสามารถจำแนกได้เป็น 2 ประเภท (ดุนชา คุณพณิชกิจ, 2538: 8-9) คือ งบประมาณสมบูรณ์แบบ (Comprehensive Budgeting) และงบประมาณเฉพาะบางส่วน (Partial Budgeting)

งบประมาณสมบูรณ์แบบ หมายถึง งบประมาณซึ่งแสดงแผนการดำเนินงานรวมของทุกหน่วยงานในองค์กร การวางแผนที่สมบูรณ์ของฝ่ายจัดการ คือ การจัดทำแผนการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงานตามวัตถุประสงค์ย่อยของหน่วยงานนั้น ซึ่งวัตถุประสงค์ย่อยๆ เหล่านี้จะต้องสอดคล้องกัน และจะต้องเป็นวัตถุประสงค์ที่ก่อให้เกิดประโยชน์มากที่สุดแก่องค์กรเป็นส่วนรวม งบประมาณสมบูรณ์แบบมักจะทำในองค์กรขนาดใหญ่ที่ผู้บริหารหรือฝ่ายจัดการไม่สามารถจะดูแลการดำเนินงานของหน่วยงานได้อย่างใกล้ชิด จึงต้องอาศัยงบประมาณเป็นเครื่องมือช่วยในการประสานงานของทุกหน่วยงานในองค์กรนั้น

งบประมาณสมบูรณแบบสำหรับกิจการผลิตสินค้าจะประกอบไปด้วยงบประมาณต่างๆ ดังนี้

1. งบประมาณหลัก ซึ่งแบ่งออกเป็น
 - 1.1 งบประมาณการดำเนินงาน
 - 1.1.1 งบประมาณการขาย
 - 1.1.2 งบประมาณสินค้าคงเหลือ
 - 1.1.3 งบประมาณการผลิต
 - 1.1.3.1 งบประมาณวัตถุดิบทางตรง
 - 1.1.3.2 งบประมาณค่าแรงทางตรง
 - 1.1.3.3 งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต
 - 1.1.4 งบประมาณการต้นทุนขาย
 - 1.1.5 งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย
 - 1.1.6 งบประมาณค่าใช้จ่ายในการบริหาร
 - 1.1.7 งบประมาณการกำไรสุทธิจากการดำเนินงาน
 - 1.1.8 งบประมาณการรายการที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน
 - 1.1.9 งบประมาณการงบกำไรขาดทุน
 - 1.2 งบประมาณการเงิน
 - 1.2.1 งบประมาณรายจ่ายฝ่ายทุน
 - 1.2.2 งบประมาณเงินสด
 - 1.2.3 งบประมาณการงบดุล
- 2 งบประมาณค่าใช้จ่ายผันแปร
 - 2.1 งบประมาณค่าใช้จ่ายการผลิต
 - 2.2 งบประมาณค่าใช้จ่ายในการขาย
 - 2.3 งบประมาณค่าใช้จ่ายในการบริหาร
- 3 รายละเอียดอื่นๆ
 - 3.1 แผนผังแสดงความสัมพันธ์ของต้นทุน-ปริมาณ-กำไร
 - 3.2 แผนผังแสดงแนวโน้มขององค์กรธุรกิจ

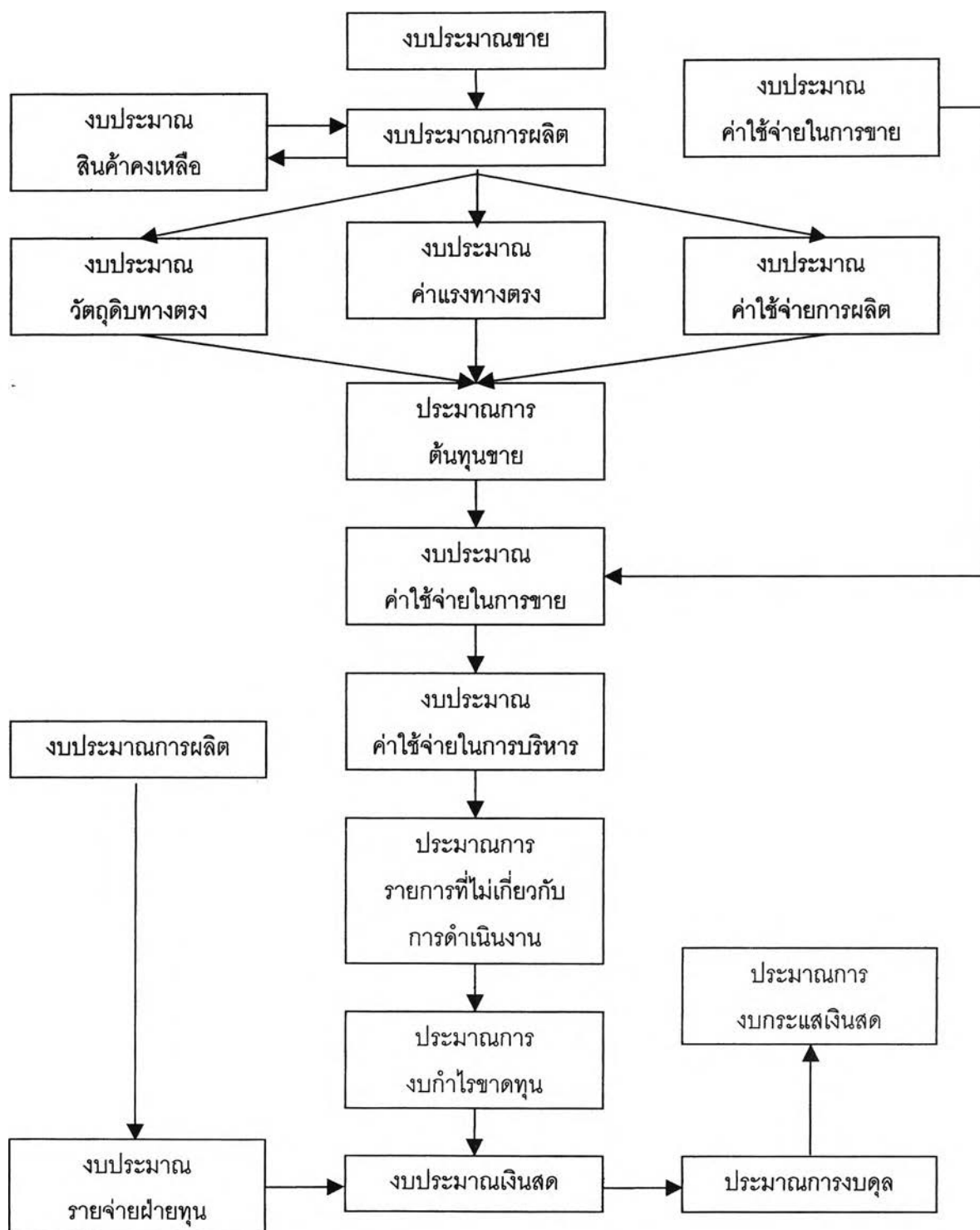
4 รายงานผลการปฏิบัติงาน

- 4.1 รายงานแสดงการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานและฐานะขององค์กรตามที่เกิดขึ้นจริงกับงบประมาณ
- 4.2 รายงานแสดงการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับค่าใช้จ่ายที่ควรจะเป็นที่เกิดขึ้นในระดับการปฏิบัติจริง
- 4.3 รายงานแสดงผลต่างและการวิเคราะห์ผลต่างระหว่างผลการปฏิบัติงานตามที่เกิดขึ้นกับงบประมาณ

งบประมาณเฉพาะบางส่วน (Partial Budgeting) หมายถึง แผนการดำเนินงานเฉพาะหน่วยงานบางหน่วยงานขององค์กร เช่น แผนขายและแผนผลิต การจัดทำงบประมาณเฉพาะบางส่วนนี้จะเป็ประโยชน์ก็ต่อเมื่อองค์กรนั้นมีขนาดเล็ก ซึ่งผู้บริหารสามารถจะดูแลการดำเนินงานในหน่วยงานได้อย่างทั่วถึง

การจัดทำงบประมาณในส่วนของงบประมาณหลักจะมีลำดับก่อนหลังในการจัดทำ ทั้งนี้เพราะต้องมีการอาศัยข้อมูลเชื่อมโยงระหว่างกัน ลำดับของการจัดทำงบประมาณแสดงได้ดังแผนภาพที่ 2.1

แผนภาพที่ 2.1
ความสัมพันธ์ของงบประมาณหลัก



ที่มา: ดนุชา คุณพนิชกิจ. การวางแผนและการควบคุมองค์กร : แผนปฏิบัติการ/งบประมาณ.

จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ ปีที่ 17 ฉบับที่ 65 (กันยายน 2538) : 15.

ขั้นตอนการวางแผนและควบคุมโดยงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณของฝ่ายต่างๆ จะต้องได้รับความร่วมมือจากเจ้าหน้าที่ในฝ่าย รวมทั้งเจ้าหน้าที่ฝ่ายอื่นๆ ขององค์กรด้วย นอกจากนี้การจัดทำงบประมาณควรที่จะต้องมีการจัดทำตามลำดับขั้น เพื่อให้เกิดความเชื่อมโยงและมีการประสานงานกันระหว่างงบประมาณที่เกี่ยวข้อง ขั้นตอนการวางแผนงบประมาณ (พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์, 2537: 72-73) สามารถสรุปได้ดังนี้

ขั้นที่ 1 เริ่มกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรเสียก่อน โดยต้องมีการประชุมร่วมกันระหว่างผู้บริหารที่รับผิดชอบเรื่องกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมาย การดำเนินงานขององค์กรในปีใหม่ที่จะมาถึง การพิจารณาจะนำข้อมูลสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกองค์กรมาร่วมพิจารณาเพื่อกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมาย

ขั้นที่ 2 นำวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดขึ้นมาใช้เป็นแนวทางในการกำหนดกลยุทธ์ทางการตลาดว่า จะใช้นโยบายทางการตลาดอย่างไรจึงจะสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจการ ภายหลังจากการเลือกกลยุทธ์ทางการตลาดที่นำมาใช้เพื่อการวางแผนแล้วก็จะใช้เป็นแนวทางในการกำหนดกลยุทธ์เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ว่า จะผลิตสินค้าอย่างไรให้สอดคล้องกับกลยุทธ์ทางการตลาด

ขั้นที่ 3 เตรียมจัดทำงบประมาณโดยเริ่มจากฝ่ายขายพยากรณ์ยอดขาย โดยประมาณว่า ปีหน้าจะขายได้เท่าไรตามกลยุทธ์การตลาดและกลยุทธ์เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ที่จะนำมาใช้ ซึ่งจะทำให้สามารถพยากรณ์รายได้ที่คาดว่าจะได้รับในปีหน้าได้ และในปีนี้จะต้องมีการตรวจสอบทรัพยากรที่มีอยู่ว่า มีปริมาณเพียงพอกับความต้องการใช้หรือไม่ ถ้ามีเพียงพอก็จะจัดสรรทรัพยากรต่างๆ เพื่อนำไปใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์ให้ได้ตามยอดขายที่พยากรณ์ไว้ เมื่อได้กะประมาณทรัพยากรต่างๆ ที่ใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์แล้ว จะทำให้สามารถคาดการณ์ฐานะทางการเงินและประมาณการเงินสดคงเหลือขององค์กรได้

แต่ถ้าหากทรัพยากรที่มีอยู่ไม่เพียงพอกับความต้องการก็ต้องพิจารณาต่อไปว่า สามารถหาทางเพิ่มทรัพยากรได้หรือไม่ ถ้าหาเพิ่มได้ก็ดำเนินการและจัดสรรไปตามที่ความต้องการดังกล่าวมาแล้ว แต่ถ้าปรากฏว่าไม่สามารถหาทางเพิ่มทรัพยากรได้อีกแล้วก็ต้องย้อนกลับไปพิจารณาและเปลี่ยนแปลงในขั้นที่ 2 ใหม่ ซึ่งถ้าไม่สามารถเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ได้ก็ต้องย้อนกลับไปพิจารณาขั้นแรกใหม่ คือ ต้องปรับเป้าหมายใหม่ให้สอดคล้องกับความเป็นไปได้

ขั้นที่ 4 เมื่อพิจารณาต่อรองงบประมาณประเภทต่างๆ ที่หน่วยงานต่างๆ ขององค์กรได้จัดทำในขั้นที่ 3 แล้ว จะนำเสนอให้หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับงบประมาณเป็นผู้รวบรวม วิเคราะห์ ตรวจสอบความถูกต้องเสียก่อน แล้วจึงเสนอให้คณะกรรมการ ซึ่งเป็นฝ่ายบริหารเป็นผู้พิจารณางบประมาณขององค์กรทั้งหมด ซึ่งในขั้นนี้เป็นขั้นที่มีการต่อรองเกี่ยวกับตัวเลขในงบประมาณระหว่างฝ่ายบริหารซึ่งมีหน้าที่ทบทวนและปรับปรุงแก้ไขงบประมาณ กับฝ่ายจัดทำงบประมาณซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติตามงบประมาณที่ตนได้จัดทำ

ขั้นที่ 5 การขออนุมัติงบประมาณ ขั้นนี้เป็นขั้นสุดท้ายที่จะสามารถนำงบประมาณไปเป็นแผนปฏิบัติงานได้ ถ้าได้รับการอนุมัติงบประมาณจากประธานหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้เป็นผู้อนุมัติ การพิจารณาอนุมัติงบประมาณผู้อนุมัติจะพิจารณาจากงบประมาณการเงินเป็นหลัก ซึ่งงบประมาณเหล่านี้แสดงให้เห็นถึงผลขั้นสุดท้ายที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต ถ้าผู้อนุมัติงบประมาณไม่อนุมัติ งบประมาณก็จะถูกล่งกลับไปปรับปรุงต่อไป แต่ถ้าผู้อนุมัติงบประมาณเห็นด้วยและยอมรับงบประมาณ หน่วยงานต่างๆ ก็จะนำงบประมาณไปใช้ในการปฏิบัติงานต่อไป งบประมาณที่ผ่านการอนุมัติแล้วนี้ ฝ่ายบริหารจะนำไปแจกจ่ายให้หน่วยงานทุกหน่วยงานเพื่อเป็นแผนการปฏิบัติงานของหน่วยงานนั้นๆ

พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์ (2537: 74-76) ได้กล่าวเพิ่มเติมว่า ภายหลังจากงบประมาณได้รับการอนุมัติแล้ว องค์กรก็จะแจกจ่ายงบประมาณที่ได้รับอนุมัตินี้ไปยังหัวหน้าหน่วยงานทุกหน่วยงานเพื่อนำไปปฏิบัติในส่วนที่ตนรับผิดชอบ ซึ่งการนำงบประมาณที่ได้รับอนุมัติแล้วไปใช้เป็นแนวทางปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ เรียกว่า การบริหารงบประมาณ ซึ่งมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. การดำเนินการตามแผนงบประมาณ ซึ่งเป็นหน้าที่ของหน่วยปฏิบัติการทุกหน่วยจะต้องรับผิดชอบดำเนินการให้เป็นไปตามงบประมาณในส่วนที่เกี่ยวกับหน่วยงานของตน ถ้าผลการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามงบประมาณและสาเหตุเกิดจากความบกพร่องหรือการไม่มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานแล้ว หน่วยงานนั้นๆ จะต้องเป็นผู้รับผิดชอบ

2. การควบคุมงบประมาณ บางองค์กรมีหน่วยงานที่รับผิดชอบเรื่องงบประมาณโดยตรงอาจจะเป็นฝ่ายงบประมาณ ซึ่งมีหน้าที่ควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ให้เป็นไปตามงบประมาณ ควบคุมโดยให้หน่วยงานส่งรายงานผลการปฏิบัติงานมาเป็นระยะๆ ตามแต่จะกำหนดเพื่อติดตาม และตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างใกล้ชิด

3. การประเมินผลการปฏิบัติงาน หน่วยงานที่รับผิดชอบต้องประมาณ โดยตรง คือ ฝ่ายการงบประมาณจะรับผิดชอบประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ในองค์กร โดยรับรายงานผลการปฏิบัติงานจริงจากหน่วยปฏิบัติการแล้วนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับงบประมาณของหน่วยงานนั้นๆ ที่ตั้งไว้

การติดตามผลการปฏิบัติงานเป็นหน้าที่สำคัญเพื่อให้การควบคุมได้ผล และรายงานผลการปฏิบัติงานยังแสดงถึงความรับผิดชอบในการทำงาน ช่วยให้การติดตามควบคุมการทำงานได้ผล การประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงาน ถ้าพบว่าแตกต่างไปจากแผนงบประมาณ ฝ่ายบริหารจะต้องพิจารณาและรับผิดชอบในการค้นหาสาเหตุ การค้นหาสาเหตุของผลต่างจากงบประมาณไม่ว่าจะเป็นผลต่างที่ดีหรือไม่ดีก็ต้องรีบกระทำทันที ถ้าเป็นผลต่างในทางไม่ดีต้องหาหนทางหรือวิธีการแก้ไขเหตุการณ์นั้นอย่างรวดเร็วและต้องกระตุ้นให้มีการดำเนินงานไปให้ได้รับผลสำเร็จ และหากพบว่าเกิดผลแตกต่างในทางที่ดีก็ควรจะนำไปเผยแพร่เพื่อให้เป็นตัวอย่างแก่หน่วยงานอื่นๆ

4. การสั่งการเพื่อการแก้ไข การบริหารงบประมาณในขั้นนี้เป็นขั้นสุดท้าย เมื่อผ่านการประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยงานต่างๆ แล้ว หากเกิดผลแตกต่างในทางไม่ดี ฝ่ายบริหารต้องดำเนินการแก้ไขโดยเสนอทางเลือกที่จะใช้ในการแก้ไขข้อบกพร่องในการทำงานต่างๆ พร้อมทั้งข้อได้เปรียบเสียเปรียบในแต่ละวิธี เพื่อนำเสนอให้ผู้มีอำนาจตัดสินใจเลือกหาหนทางแก้ไขและสั่งการไปยังหน่วยงานนั้นๆ และนอกจากนั้นจะต้องมีการติดตามด้วยว่า การแก้ไขนั้นได้ผลมากน้อยเพียงไร เพื่อที่จะนำไปใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนงบประมาณในอนาคตต่อไป

กำหนดเวลาในการจัดทำงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณนั้นจะต้องจัดทำให้สอดคล้องกันกับระบบการบัญชีขององค์กรเพื่อให้เกิดความสะดวกและง่ายในการจัดทำรายงานเปรียบเทียบเพื่อวัดผลการปฏิบัติงาน ดังนั้นระยะเวลาที่จะกำหนดครอบคลุมงบประมาณก็ควรจะทำให้ตรงกับรอบระยะเวลาทางบัญชีด้วย ซึ่งโดยปกติงบประมาณจะมีกำหนดเป็นระยะ 1 ปี ตรงกับรอบบัญชี แต่ก็มีบางองค์กรที่จัดทำแผนปฏิบัติงานของตนเป็นระยะเวลาเกินกว่า 1 ปี ได้เช่นกัน นอกจากนั้นในธุรกิจบางชนิดที่มีลักษณะการดำเนินงานผันแปรตามฤดูกาล (Seasonal Effect) อาจแบ่งระยะเวลาใน 1 ปี ออกเป็นรายเดือนหรือราย 3 เดือนก็ได้ เพื่อให้งบประมาณนั้นมีความใกล้เคียงกับความเป็นไปได้มากยิ่งขึ้น และสำหรับระยะเวลาที่จะใช้ในการจัดทำงบประมาณนั้น โดยปกติมักจะเริ่มทำแต่เนิ่นๆ ก่อนที่จะสิ้นสุดปีตามรอบบัญชี เพื่อที่ว่าเมื่อเริ่มมีการปฏิบัติงานใหม่ หน่วยงานต่างๆ จะได้มีเป้า

หมายและนโยบายในการทำงานโดยเด่นชัด นอกจากนั้นแล้ว การจัดทำงานประมาณที่ต้องเกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่ในระดับต่างๆ เพื่อให้เขาเกิดความรู้สึกผูกพันและรับผิดชอบในแผนงานต่างๆ ก็ย่อมจะต้องใช้เวลาในการจัดทำ รวมทั้งเวลาที่ต้องใช้ในการพิจารณาและวิเคราะห์ความสมเหตุสมผล (คักดี คำจำนงค์, 2529: 7)

การจัดทำงานประมาณในรูปแบบใหม่

การจัดทำงานประมาณประจำปีขององค์กรต่างๆ ทั้งในส่วนขององค์กรภาคเอกชนหรือองค์กรของภาครัฐก็ตามมักจะประสบกับปัญหาในเรื่องของการจัดสรรเงินทุนที่มีอยู่อย่างจำกัด เพื่อที่จะนำมาใช้จ่ายในปริมาณที่ประหยัดที่สุด และเกิดประสิทธิภาพสูงสุดสำหรับองค์กรเมื่อเป็นเช่นนี้กระบวนการในการจัดทำและวิธีการจัดสรรเงินทุนตามงบประมาณแบบเดิม (Traditional Budgeting) ซึ่งใช้วิธีการพิจารณางบประมาณรายจ่ายเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นจากปีที่ผ่านมาว่าจะเพิ่มขึ้นมากน้อยเพียงไรนั้น จึงเป็นวิธีการที่ยังมีข้อบกพร่องในแง่การบริหารที่ดี ทั้งนี้เพราะการจัดทำงานประมาณแบบเดิมนั้นถือหลักว่า รายจ่ายต้องเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ โดยไม่ได้คำนึงถึงงานที่เคยทำมาในอดีตหรือค่าใช้จ่ายที่เคยเกิดขึ้นมาแล้วว่า มีความจำเป็นที่จะต้องมีการจัดสรรอีกในปีต่อไปหรือไม่ ดังนั้นเมื่อเป็นเช่นนี้จึงทำให้เกิดแนวคิดในการจัดงบประมาณในรูปแบบใหม่ๆ เพื่อพยายามหลีกเลี่ยงข้อบกพร่องในการจัดทำงานประมาณแบบเดิม (กรรณิกา บันสิทธิ์, 2523: 1) ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยจะขอเสนอแนวคิดในการจัดทำงานประมาณในรูปแบบใหม่ๆ ที่เริ่มเป็นที่สนใจและแพร่หลายในปัจจุบัน 3 รูปแบบ คือ

1. งบประมาณตามฐานกิจกรรม (Activity-Based Budgeting)

งบประมาณตามฐานกิจกรรมเป็นขั้นตอนการวางแผนและควบคุมกิจกรรมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นขององค์กรในรูปของงบประมาณ โดยงบประมาณดังกล่าวจะต้องสอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกับเป้าหมายและกลยุทธ์ขององค์กร โดยการจัดทำงานประมาณตามฐานกิจกรรมนี้เป็นวิธีการจัดทำงานประมาณที่มีพื้นฐานและพัฒนามาจากแนวความคิดในเรื่องของการปันส่วนต้นทุนตามฐานกิจกรรม (Activity-Based Costing) ซึ่งแนวความคิดนี้เป็นแนวคิดการบริหารองค์กร โดยถือว่ากลยุทธ์ขององค์กรเป็นตัวผลักดันให้เกิดกิจกรรมต่าง ๆ และจากกิจกรรมต่าง ๆ จะก่อให้เกิดต้นทุน และผลิตภัณฑ์ หรือสิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost Object) ตามมา ดังนั้นการจัดทำงานประมาณตามฐานกิจกรรมจึงเป็นวิธีการจัดทำงานประมาณที่ตระหนักถึงความสำคัญของทรัพยากรที่ใช้ในการสนับสนุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานภายในองค์กร โดยต้นทุนจะถูกประมาณขึ้นภายหลังจากที่มีการกำหนดกิจกรรมขึ้นแล้ว (Brimson and Antos, 1994) ซึ่งการจัดทำงาน

ประมาณในรูปแบบนี้จะให้ผลที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากกว่าประมาณในรูปแบบเดิม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของความคิดต้นทุนการผลิต ทำให้ในปัจจุบันองค์กรที่มีการผลิตสินค้าหลายชนิดจึงเริ่มหันมานิยมใช้การจัดทำงบประมาณในรูปแบบดังกล่าวมากยิ่งขึ้น

2. งบประมาณฐานศูนย์ (Zero-Based Budgeting)

งบประมาณฐานศูนย์เป็นวิธีการจัดทำงบประมาณรูปแบบหนึ่งที่พยายามเน้นถึงงานที่จำเป็นต้องกระทำในปีต่อไปมากกว่าที่จะพิจารณาเฉพาะรายจ่ายในส่วนที่เพิ่มจากงานในอดีตเท่านั้น โดยหลักการที่สำคัญของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์นั้น อยู่ที่ว่าจะต้องเลือกและกำหนดงานที่จะทำเสียก่อน แล้วจึงประมาณค่าใช้จ่ายของทางเลือกนั้นตามระดับความพยายามต่างๆ กัน ว่าถ้าทำในระดับความพยายามไหนจะเสียค่าใช้จ่ายเท่าไร เทียบกับผลงานที่ได้ของแต่ละระดับความพยายาม จากหลักการที่สำคัญดังกล่าวสามารถสรุปแนวคิดในการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ว่า เป็นขบวนการวางแผนการปฏิบัติงานและการจัดทำงบประมาณ ซึ่งผู้บริหารในแต่ละหน่วยงานจะต้องแสดงรายการขออนุมัติงบประมาณของตน โดยมีรายละเอียดของกิจกรรมต่างๆ ที่เห็นว่าจะต้องกระทำในปีงบประมาณ การกระทำเช่นนี้นับเป็นการแจกจ่ายหน้าที่ในการตัดสินใจให้แก่ผู้บริหารระดับรองๆ ลงไปว่า เหตุใดจึงต้องใช้จ่ายเงินจำนวนดังกล่าวนั้น เมื่อเป็นเช่นนี้การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์จึงต้องมีการแสดงหน้าที่งานที่จะกระทำเสนอเป็นชุดงานเพื่อการตัดสินใจ (Decision Package) ซึ่งชุดงานเหล่านี้จะถูกประเมินด้วยวิธีการวิเคราะห์หรืออย่างมีระบบ และมีการจัดอันดับความสำคัญของชุดงานต่างๆ เหล่านี้อีกครั้งหนึ่ง (กรรณิกา บันลิตธี, 2523)

3. งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (Performance-Based Budgeting)

งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานเป็นวิธีการที่เป็นระบบในการระบุพันธกิจขององค์กร เป้าหมายและวัตถุประสงค์ และมีการประเมินผลสำเร็จอย่างสม่ำเสมอ โดยการเชื่อมโยงข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่ใช้เพื่อให้ได้ผลผลิตและผลลัพธ์เข้ากับเป้าหมายของนโยบายและวัตถุประสงค์ ซึ่งการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานทำให้หน่วยงานของรัฐได้รับข้อมูลทางการเงินและการจัดการที่บ่งบอกถึงผลผลิตที่จัดทำโดยส่วนงานนั้นๆ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งผลผลิตนั้น และความเชื่อมโยงของผลผลิตกับผลลัพธ์ที่รัฐบาลต้องการ โดยแนวทางนี้ การตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากรจึงอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลด้านผลผลิตและผลลัพธ์ที่จะสอดคล้องกันกับวัตถุประสงค์ของนโยบาย ซึ่งในปัจจุบัน การจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานได้เข้ามาเปลี่ยนแปลงทิศทางการจัดทำงบประมาณของรัฐอย่างมาก (สำนักนายกรัฐมนตรีย, 2544) คือ

ก. จะมีการใช้แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และนโยบายรัฐบาลเป็นเครื่องชี้้นำในการกำหนดนโยบาย และเป้าหมาย รวมถึงวางแผนกลยุทธ์แบบเน้นการมองไปข้างหน้าอย่างมีทิศทาง โดยใช้เทคนิค SWOT ในการวางแผน นอกจากนี้ยังรวมเป้าหมายที่กำหนดขึ้นเข้าไว้กับการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี

ข. มุ่งเน้นการกำหนดทิศทางเชิงยุทธศาสตร์ที่ครอบคลุมเวลามากกว่า 1 ปี โดยการจัดทำงบประมาณล่วงหน้าระยะปานกลาง 3 ปี ที่เชื่อมโยงปัจจัยการผลิต ผลผลิต และผลลัพธ์จากการดำเนินงาน ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการมุ่งเน้นไปที่ผลผลิตและผลลัพธ์เป็นสำคัญ

ค. เลือกและระบุปริมาณผลผลิต/บริการที่จะให้แก่ประชาชน และทำให้แน่ใจได้ว่า ผลผลิต/บริการจะเป็นผลผลิต/บริการที่ทำให้ประชาชนพอใจ

ง. เปลี่ยนแปลงการจัดสรรทรัพยากรเพื่อตอบสนองความต้องการเร่งด่วน และให้บริการที่คัดเลือกแล้วว่าดีกว่า

จ. เปลี่ยนแปลงการทำงานของส่วนราชการจากการทำงานตามกฎหมายข้อบังคับอย่างเคร่งครัดมาเป็นการทำงานเพื่อพันธกิจขององค์กร

ฉ. การลดกระบวนการทำงานเพื่อให้ผู้บริหารของหน่วยงานปฏิบัติมีความคล่องตัวในการบริหารงบประมาณ แต่ในขณะเดียวกันก็เพิ่มความรับผิดชอบต่อผลผลิตและผลลัพธ์ โดยการให้อิสระแก่ผู้บริหารหน่วยงานในการบริหารเงินควบคู่ไปกับการเน้นความรับผิดชอบต่อความสำเร็จของงาน ความโปร่งใส และการรายงาน โดยจะได้รับการจัดสรรงบประมาณแบบเป็นก้อน (Block Grant) ตามแผนงานแบบวงเงินรวม ซึ่งแบ่งเป็น 5 งบ ได้แก่ งบบุคลากร, งบดำเนินงาน, งบลงทุน งบอุดหนุน และงบรายจ่ายอื่น

ช. มีการติดตาม และประเมินผลการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง โดยสามารถตรวจสอบได้ทั้งจากภายในและภายนอกขององค์กร รวมถึงต้องมีการเปรียบเทียบผลผลิตและผลลัพธ์จริงกับผลผลิตและผลลัพธ์ตามแผนงาน ซึ่งตัวชี้วัดที่ใช้เปรียบเทียบนั้นควรจะต้องมีความชัดเจน และสามารถนำมาใช้ได้อย่างแท้จริง โดยทั่วไปแล้วตัวชี้วัดจะต้องครอบคลุม 4 มิติ คือ ปริมาณ คุณภาพ เวลา และต้นทุน

ซ. มีการรายงานผลทางการเงินในรูปแบบดุล งบกระแสเงินสด และงบกำไรขาดทุน/งบรายได้-รายจ่าย

งบประมาณกับประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงาน

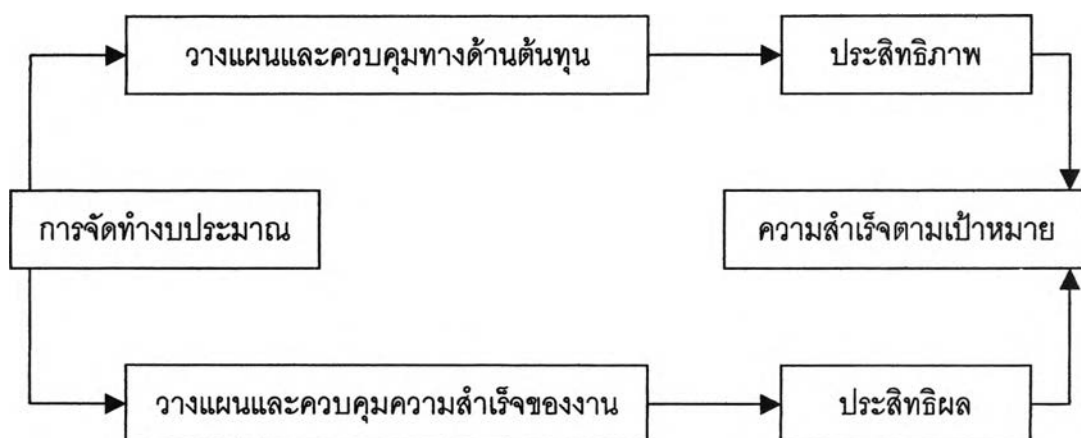
สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์ (2541: 30-31) กล่าวว่า การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันจะต้องคำนึงถึงความอยู่รอดและการเติบโตของธุรกิจ ซึ่งนั่นหมายความว่า การที่องค์กรจะประสบความสำเร็จและสามารถยืนหยัดอยู่ได้ การดำเนินงานขององค์กรนั้นก็ควรที่จะเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ทั้งนี้เพราะการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลถือเป็นหนทางที่จะนำองค์กรไปสู่ความอยู่รอด งบประมาณจึงนับว่าเป็นเครื่องมือและเทคนิคที่มีความสำคัญมากอันหนึ่งที่จะนำพาให้การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ทั้งนี้เพราะการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ คือ มีการใช้จ่ายทรัพยากรหรือต้นทุนอย่างมีแบบแผน และได้ประโยชน์จากการใช้ทรัพยากรนั้นมากที่สุด ในจุดนี้เองที่งบประมาณจะช่วยสร้างประสิทธิภาพในการดำเนินงานเพราะงบประมาณจะเป็นตัวควบคุมการใช้จ่ายทรัพยากรหรือต้นทุนให้เป็นไปตามแบบแผนที่ได้วางไว้ นอกจากนี้การดำเนินงานจะมีประสิทธิผลหรือบรรลุตามเป้าหมายขององค์กรที่ได้วางไว้ งบประมาณจะทำหน้าที่ในการวางแผนเพื่อให้องค์กรเห็นถึงจุดมุ่งหมายที่เดินไปและช่วยในการประสานงาน ตลอดจนควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้

จากภาวะการแข่งขันที่รุนแรงในปัจจุบัน องค์กรต่างๆ ที่ต้องการประสบความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจ จะต้องมีความคิดสร้างสรรค์ในสิ่งใหม่ๆ รวมถึงจะต้องมีการปรับปรุงประสิทธิภาพของการทำงานให้ดีขึ้นอยู่ตลอดเวลา ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดการบริหารงานแบบโคเซ็น* ที่กล่าวว่า องค์กรที่จะประสบความสำเร็จได้นั้นจะต้องสามารถรักษาระดับมาตรฐานของเทคโนโลยี การบริหารงาน และมาตรฐานการปฏิบัติงาน รวมถึงจะต้องมีการปรับปรุงมาตรฐานการทำงานในทุกๆ ด้านที่ใช้อยู่ในปัจจุบันให้ดีขึ้นอย่างสม่ำเสมอ ดังนั้นจะเห็นได้ว่า การบริหารงานแบบโคเซ็นจะสำเร็จได้ต้องอาศัยความร่วมมือจากพนักงานทุกคนและทุกระดับภายในองค์กร โดยการบริหารงานแบบโคเซ็นนี้เป็นแนวคิดที่มีวัตถุประสงค์ที่จะช่วยให้องค์กรสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งจะส่งผลให้ผลการดำเนินงานในด้านต่างๆ สามารถบรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดในงบประมาณได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ การบริหารแบบโคเซ็นเป็นแนวทางปฏิบัติอย่างหนึ่งที่จะช่วยให้องค์กรสามารถดำเนินงานได้เป็นไปตามเป้าหมายที่วางแผนไว้ในงบประมาณนั่นเอง

* คำว่า “โคเซ็น” เป็นภาษาญี่ปุ่นแปลว่า การปรับปรุง

จากความสำคัญของงบประมาณที่จะสร้างการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลอันจะนำองค์กรไปสู่ความสำเร็จในยุคของการแข่งขันดังที่กล่าวแล้วนั้น ทำให้เราสามารถสรุปความสำคัญของงบประมาณ (สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์, 2541: 31) ได้ดังแผนภาพที่ 2.2

แผนภาพที่ 2.2
ความสำคัญของงบประมาณ



ที่มา: สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์. กลยุทธ์การจัดทำงบประมาณเพื่อการวางแผนกำไร (ตอนที่ 1).

วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาชีอากร ปีที่ 17 ฉบับที่ 196 (มกราคม 2541): 31.

งบประมาณแบบมีส่วนร่วม

งบประมาณแบบมีส่วนร่วมเป็นเทคนิคในการจัดทำงบประมาณที่สามารถสร้างความสำเร็จและสร้างคุณค่าให้แก่งบประมาณและแผนการปฏิบัติงาน โดยไม่ทำให้งบประมาณเป็นเพียงกระดาษที่แสดงตัวเลขที่ไม่มีประโยชน์ต่อการวางแผนและการควบคุมการดำเนินงานขององค์กรให้สามารถบรรลุเป้าหมายทั้งในส่วนของเป้าหมายขององค์กรและเป้าหมายของพนักงาน ดังนั้นลักษณะของการจัดทำงบประมาณแบบมีส่วนร่วมที่เปิดโอกาสให้พนักงาน ผู้บริหารระดับล่าง ผู้บริหารระดับกลาง ในบางองค์กรก็อาจจะเกี่ยวพันถึงผู้บริหารระดับสูง ได้เข้ามามีส่วนร่วมในการกำหนดความสามารถในการหารายได้และการใช้ทรัพยากรต่างๆ ภายใต้ข้อจำกัดขององค์กรที่มีอยู่ในขณะนั้น เมื่อผู้บริหารซึ่งเป็นผู้กำกับดูแลนโยบายและพนักงานซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติมีความเข้าใจและข้อตกลงที่ชัดเจนก็จะส่งผลให้พนักงานมีกำลังใจและเกิดความตั้งใจในการทำงานมากยิ่งขึ้น

ในขณะที่เดียวกันการจัดทำงานประมาณแบบมีส่วนร่วมนี้ก็จะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารในทุกๆ ระดับ โดยจะช่วยให้สามารถประเมินผลงานของพนักงานที่อยู่ในสายการบังคับบัญชาให้ได้รับความยุติธรรมมากที่สุด อันจะเป็นสาเหตุที่ทำให้ทุกๆ ฝ่ายเกิดแรงจูงใจในการทำงานเพื่อเป้าหมายขององค์กรและส่วนบุคคลของพนักงาน ต่อไปในระยะยาว (สมนึก เชื้อจระพงษ์พันธ์, 2541: 31-32)

สาเหตุที่พนักงานที่ได้รับการเปิดโอกาสให้เข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณเกิดแรงจูงใจในการทำงานเพิ่มสูงขึ้นนั้น สามารถอธิบายพฤติกรรมดังกล่าวได้จากทฤษฎีลำดับความต้องการของ Abraham Maslow ซึ่งเป็นทฤษฎีการจูงใจที่มีชื่อเสียงแพร่หลายมากที่สุด โดยทฤษฎีของเขาชี้ให้เห็นว่า มนุษย์มีความต้องการแบ่งออกเป็น 5 ระดับ โดยความต้องการระดับแรกคือ ความต้องการทางด้านร่างกาย เช่น อาหาร น้ำ การพักผ่อน และที่อยู่อาศัย เมื่อความต้องการเหล่านี้ถูกตอบสนองอย่างเพียงพอแล้ว มนุษย์จะให้ความสนใจกับการตอบสนองความต้องการระดับต่อไปคือ ความปลอดภัยและความมั่นคง โดยมนุษย์ต้องการความคุ้มครองจากอันตรายต่างๆ ที่มีต่อตัวเขาเอง ความต้องการระดับที่สามคือ ความต้องการทางด้านสังคมในเรื่องของการได้เข้าไปมีส่วนร่วมและความรัก ซึ่งเมื่อความต้องการความปลอดภัยได้รับการตอบสนองแล้ว มนุษย์ก็จะต้องการความรักและการยอมรับจากเพื่อนของเขา ความต้องการระดับที่สี่คือ ความต้องการชื่อเสียง มนุษย์ต้องการสถานภาพและการยกย่องจากบุคคลอื่น ความต้องการระดับสุดท้ายคือ ความสมหวังของชีวิต ซึ่งมนุษย์ต้องการความสำเร็จในเรื่องต่างๆ และต้องการเป็นในสิ่งที่พวกเขาสามารถจะเป็นได้ (สมยศ นาวิการ, 2525: 17) จากลำดับความต้องการที่กล่าวมาข้างต้นสามารถนำมาจัดเรียงลำดับตามความสำคัญได้ดังแผนภาพที่ 2.3

แผนภาพที่ 2.3
ลำดับความต้องการตามทฤษฎีของ Maslow



ที่มา : สมยศ นาวิการ. การบริหารแบบมีส่วนร่วม. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525. หน้า 18

จากลำดับความต้องการดังกล่าว จะเห็นได้ว่า การเปิดโอกาสให้พนักงานได้เข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณนั้น ก็เป็นสิ่งจูงใจอย่างหนึ่งที่สามารถตอบสนองความต้องการของพนักงานได้ โดยการเข้าไปมีส่วนร่วมดังกล่าวจะสามารถตอบสนองความต้องการทางด้านสังคม และนอกจากนั้นหากองค์กรได้มีการใช้งบประมาณในการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานด้วยแล้ว ก็จะช่วยส่งผลให้พนักงานที่เข้าไปมีส่วนร่วมเหล่านั้นเกิดความกระตือรือร้นในการทำงานมากยิ่งขึ้น เนื่องจากพนักงานเหล่านั้นต้องการรางวัลไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของการเพิ่มเงินเดือน การเลื่อนตำแหน่ง การได้รับโบนัสจากการที่สามารถปฏิบัติงานให้บรรลุตามเป้าหมายในองค์กร ซึ่งในส่วนนี้ก็สามารถตอบสนองความต้องการทางด้านร่างกายของพนักงานเหล่านั้นได้อีกด้วย อีกทั้งงบประมาณที่เปิดโอกาสให้พนักงานเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงานนั้นจะมีความใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะช่วยให้สามารถปฏิบัติงานให้บรรลุตามเป้าหมายในงบ

ประมาณได้ง่ายขึ้น รวมถึงยังทำให้พนักงานเหล่านั้นเกิดความรับผิดชอบต่องานเป้าหมายในงบประมาณ ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้นจึงทำให้พนักงานที่เข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณเหล่านั้นเกิดแรงจูงใจในการทำงานเพิ่มขึ้นตามมา

ในเรื่องของรูปแบบการจัดทำงบประมาณแบบมีส่วนร่วมนั้น สมนึก เชื้อจระพงษ์พันธ์ ยังได้กล่าวเพิ่มเติมว่า สำหรับการจัดทำงบประมาณขององค์กรต่างๆ ในประเทศไทย โดยส่วนใหญ่จะมีลักษณะการจัดทำงบประมาณที่มาจากผู้บริหารเท่านั้น จึงเป็นเหตุให้งบประมาณที่มีลักษณะดังกล่าวไม่สามารถที่จะสร้างแรงจูงใจในการทำงานให้แก่พนักงานได้ หรือในทำนองเดียวกันกับการจัดทำงบประมาณของบางองค์กรที่จะพยายามให้พนักงานได้มีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ แต่ด้วยระบบงาน วิธีปฏิบัติ และความใจกว้างของผู้บริหารจึงทำให้การจัดทำงบประมาณในรูปแบบดังกล่าวมิได้ออกมาเป็นรูปแบบการจัดทำงบประมาณแบบมีส่วนร่วมอย่างแท้จริง

ในเรื่องของการกำหนดเป้าหมายในงบประมาณนั้น พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์ (2537: 52-53) ได้กล่าวไว้ว่า เมื่อผู้บริหารระดับกลางมีโอกาสเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณแล้ว ในทางปฏิบัติผู้บริหารระดับปฏิบัติการเหล่านั้นมักจะกำหนดส่วนเมื่อผลการดำเนินงานเข้าไปในเป้าหมายของงบประมาณ เพื่อให้เป้าหมายปลอดภัยสำหรับการปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงานของตน เช่น งบประมาณการขาย ฝ่ายขายจะประมาณการไว้ต่ำไป เพื่อป้องกันการปฏิบัติไม่ได้ตามงบประมาณหรือกำหนดงบประมาณค่าใช้จ่ายสูงเกินไป เพื่อให้มีเงินใช้จ่ายจำนวนมากหรือการกันเงินสดไว้มากเกินไปจนเกิดความจำเป็น ถ้ามีเงินเหลือก็จะถูกมองในแง่ดีว่าใช้เงินต่ำกว่าที่ประมาณไว้ ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงต้องหาทางแก้ไขข้อบกพร่องนี้ให้ได้ โดยต้องทำให้การจัดทำงบประมาณใกล้เคียงกับข้อเท็จจริงมากที่สุด มิฉะนั้นจะทำให้เกิดผลเสียแก่องค์กรในภาพรวม ซึ่งโดยปกติผู้บริหารระดับรองๆ ลงมามีแนวโน้มขออนุมัติจำนวนเงินตามงบประมาณไว้สูง และเมื่อใกล้สิ้นงวดงบประมาณมีเงินเหลืออยู่ก็จะรีบใช้ให้หมดเพื่อป้องกันการถูกตัดงบประมาณในงวดต่อไป ผู้บริหารจะต้องแก้ไขจุดอ่อนนี้โดยการใช้นโยบายการบริหารให้มีความยืดหยุ่นและกระตุ้นให้หน่วยงานย่อยประหยัดการใช้จ่าย เมื่อใช้ไม่หมดให้ส่งกลับคืน ส่วนในการขออนุมัติงบประมาณให้พิจารณาเลือกกิจกรรมหรือโครงการที่ดีและคาดว่าจะประโยชน์แก่องค์กร โดยประเมินผลจากโครงการและพิจารณาความจำเป็นตามที่เสนอมา

ทั้งนี้ ปัญหาในการตั้งเป้าหมายตามงบประมาณที่กล่าวมาแล้วสามารถแก้ไขได้โดยใช้การวางแผนและควบคุมกำไรมาใช้และเน้นนโยบายการบริหารที่ดี ใช้งบประมาณที่ได้ผล

ใกล้เคียงความจริง รวมทั้งต้องมีหลักการในการสร้างความเข้าใจในเรื่องต่างๆ (พรพรรณ เอกเผ่า พันธุ์, 2537: 53) ต่อไปนี้

1. เชื่อมนโยบายและความต้องการของฝ่ายบริหารระดับสูงให้สัมพันธ์กับการวางแผนและควบคุม
2. สร้างแนวความคิดที่ดีในการชี้แจงให้หัวหน้าหน่วยงานแต่ละคนเห็นถึงความสำเร็จขององค์กรพร้อมกับความสำเร็จของตัวเอง
3. แนะนำแนวทางในการสร้างผลงานที่มีประสิทธิภาพของหัวหน้าหน่วยงานแต่ละคนโดยใช้โปรแกรมการวางแผนและควบคุม

อย่างไรก็ตามงบประมาณก็ยังคงเป็นเครื่องมือทางการบริหารที่มีประโยชน์อย่างมาก ซึ่งการเปิดโอกาสให้ผู้บริหารระดับกลางเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณนั้นก็ยิ่งช่วยให้งบประมาณที่จัดทำนั้นมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น นอกจากนั้นองค์กรยังได้ประโยชน์จากขั้นตอนของการมีส่วนร่วมของผู้บริหารระดับกลางเหล่านั้นอีกด้วย โดยการเปิดโอกาสให้ผู้บริหารระดับกลางเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณก็ถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารแบบมีส่วนร่วม ซึ่งสามารถสรุปประโยชน์ของการมีส่วนร่วมดังกล่าว (สมยศ นาวิกาน, 2525) ได้ดังนี้

1. การตัดสินใจดีขึ้น การบริหารแบบมีส่วนร่วมช่วยปรับปรุงคุณภาพของการตัดสินใจในองค์กรให้ดีขึ้น การร่วมกันแก้ไขปัญหาทำให้สามารถวิเคราะห์ปัญหาและสร้างทางเลือกที่จะนำมาใช้แก้ปัญหาได้ดีกว่า นอกจากนี้ยังช่วยความคิดสร้างสรรค์ในกระบวนการตัดสินใจมีมากขึ้นอีกด้วย
2. ประสิทธิภาพการทำงานดีขึ้น การบริหารแบบมีส่วนร่วมช่วยทำให้ประสิทธิภาพการทำงานดีขึ้น เนื่องจากว่า ผู้ปฏิบัติงานมีส่วนเกี่ยวข้องในกระบวนการตัดสินใจ พวกเขาย่อมมีความผูกพันต่อผลของการตัดสินใจที่ต้องการบรรลุถึงมากขึ้น ความผูกพันนำไปสู่ประสิทธิภาพการทำงานที่สูงขึ้น
3. กำลังใจและความพอใจงานที่ทำมีมากขึ้น การตัดสินใจที่ดีและประสิทธิภาพการทำงานที่สูงขึ้นที่เกิดขึ้นจากการมีส่วนร่วมทำให้กำลังใจและความพอใจงานที่ทำของพนักงานสูงขึ้น โดยพนักงานมีความพอใจงานที่ทำมากขึ้น เนื่องจากพวกเขามีความรู้สึกว่า พวกเขาเป็นส่วนสำคัญขององค์กร

4. การออกจากงาน การขาดงาน และความเฉื่อยชาน้อยลง การบริหารแบบมีส่วนร่วมช่วยลดความเฉื่อยชา การขาดงาน และการออกจากงานให้น้อยลง เนื่องจากพนักงานมีความรู้สึกว่าได้รับการยอมรับ ความผูกพันต่องาน และความพอใจงานที่ทำมีมากขึ้น

5. การติดต่อสื่อสารและการยุติความขัดแย้งดีกว่า องค์กรทุกแห่งต้องมีความขัดแย้งเกิดขึ้น ความขัดแย้งเป็นสิ่งที่ดีต่อองค์กรถ้าหากว่าความขัดแย้งถูกจัดการอย่างถูกต้อง การบริหารแบบมีส่วนร่วมช่วยให้มีการติดต่อสื่อสารในการยุติความขัดแย้งอย่างเปิดเผยได้ภายในกรอบของการมีส่วนร่วม

6. การยอมรับการเปลี่ยนแปลงมีมากกว่า เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นในองค์กร โดยบุคคลบางคนแล้ว พวกเขาที่มีความโน้มเอียงที่จะต่อต้านการเปลี่ยนแปลง เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงถูกต่อต้านจากพนักงานอยู่บ่อยครั้ง การบริหารแบบมีส่วนร่วมจะเป็นแนวทางที่สำคัญอย่างหนึ่งที่สนับสนุนการเปลี่ยนแปลง โดยจากการศึกษาต่างๆ ชี้ให้เห็นว่า เมื่อบุคคลมีส่วนร่วมในการตัดสินใจทางด้านการเปลี่ยนแปลง พวกเขาจะยอมรับการเปลี่ยนแปลงมากขึ้น

7. ความผูกพันของพนักงานต่อองค์กรเพิ่มมากขึ้น เมื่อพนักงานมีส่วนร่วมในกระบวนการขององค์กรที่สำคัญ เช่น การตัดสินใจ พวกเขาจะรู้สึกผูกพันต่อองค์กรมากขึ้น

8. การสร้างทีมงานที่มีประสิทธิภาพ ทีมงานมีความจำเป็นต่อการแก้ไขปัญหาที่ซับซ้อน โดยองค์กรส่วนใหญ่ในปัจจุบันมักจะมีทีมงานที่ขาดประสิทธิภาพ การมีส่วนร่วมจะช่วยปรับปรุงทีมงานให้ดีขึ้นได้ เนื่องจากการมีส่วนร่วมจะเข้าไปช่วยสร้างทีมงานที่มีประสิทธิภาพและทำให้เกิดการประสานงานระหว่างกันได้

การจัดทำงบประมาณกับมนุษย์สัมพันธ์

งบประมาณเป็นเครื่องมือทางการบริหารอย่างหนึ่งของฝ่ายบริหาร ซึ่งปัจจัยเกี่ยวกับมนุษย์ในการจัดทำงบประมาณมีความสำคัญมากกว่าเทคนิคที่จะนำมาใช้ ความสำเร็จของงบประมาณจึงขึ้นอยู่กับการศึกษาขององค์กรซึ่งถูกกระทบกระเทือนด้วยงบประมาณยอมรับงบประมาณนั้น แต่โดยตามธรรมชาติของมนุษย์แล้วมักจะมีนิสัยคัดค้านเมื่อถูกจำกัด ดังนั้นการจัดทำงบประมาณจะทำให้พนักงานมีความรู้สึกที่ตนเองกำลังถูกเพ่งเล็ง ถูกจำกัดอะไรบางอย่าง จึงเป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหารที่จะอบรมและชี้แจงให้พนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการจัดทำงบประมาณ ซึ่งพนักงานได้รับค่าอบรมที่ถูกต้องแล้วก็จะทราบว่า เขาสามารถใช้งบประมาณเป็นแนวทางมาตรฐานในการปฏิบัติงาน นอกจากนั้นยังช่วยให้แต่ละหน่วยงานเกิดการประสานงานกัน

ในการทำงาน ดังนั้นงบประมาณหากใช้ไปในทางที่ถูกแล้ว จะเป็นเครื่องจูงใจในการวัดผลงาน และช่วยให้ฝ่ายบริหารบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายตามที่กำหนดไว้ ดังนั้นผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณควรจะเข้าใจว่า งบประมาณเป็นเครื่องช่วยมิใช่ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการทำงาน นอกจากนั้นการจัดทำงบประมาณก็ควรที่จะได้รับความร่วมมือจากฝ่ายบริหารในทุกๆ ระดับ เพราะว่าประสิทธิภาพของงบประมาณจะขึ้นอยู่กับ การยอมรับและปฏิบัติของ ผู้ที่เกี่ยวข้อง (ประนอม โฆ วิโนวัฒน์ และคณะ, 2520: 306-307)

ในเรื่องของปฏิบัติของคนที่ทำการต่อต้านการควบคุมโดยงบประมาณนั้น หากจะวิเคราะห์กันโดยทั่วๆ ไปก็อาจสรุปได้ว่า คนส่วนมากจะมีปฏิกริยาต่อต้านระบบการควบคุมใดๆ ที่จะมากำหนดกฎเกณฑ์ให้กับตนอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามการศึกษาวิจัยพฤติกรรมของคนต่อการควบคุมโดยงบประมาณที่เป็นทางการ ซึ่งได้ทำกันมาได้พบสาเหตุที่ทำให้เกิดการต่อต้านการใช้งบประมาณในการควบคุม (ธนกร ยมจินดา, 2539: 302-303) ดังต่อไปนี้

1. คำว่า “งบประมาณ” เป็นคำที่มีความหมายในทางลบกล่าวคือ คำว่า งบประมาณในอดีตถูกใช้ในความหมายที่เป็นไปในลักษณะของการบังคับและการควบคุมจากเบื้องสูง ทำให้คนเกิดทัศนคติที่ต่อต้านในครั้งแรก เมื่อได้รู้ว่าจะมีการนำงบประมาณมาใช้ในการควบคุม
2. ผู้ที่จะต้องปฏิบัติงานให้เป็นไปตามงบประมาณมักจะไม่ได้รับมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบด้วย
3. มาตรฐานเคร่งครัดเกินไป และถึงแม้ว่าผู้ที่จะต้องปฏิบัติตามงบประมาณสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนดก็จะมี การกำหนดมาตรฐานของงบประมาณให้สูงไปอีก ทำให้พวกเขาไม่สามารถที่จะปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพตามงบประมาณได้เลย เพราะจะมีการเปลี่ยนให้สูงขึ้นเรื่อยๆ
4. รายงานเกี่ยวกับการปฏิบัติตามงบประมาณเข้าใจยาก ในกรณีนี้ผู้ที่ปฏิบัติภายใต้งบประมาณเข้าใจว่า ผู้ที่กำหนดงบประมาณทำรายงานผลการดำเนินงานในรูปแบบที่ยุ่งยากสลับซับซ้อน เพื่อให้เข้าใจได้ยาก เพื่อที่จะทำให้งบประมาณที่ตนกำหนดดูสมเหตุสมผล เพราะผู้ปฏิบัติตามไม่สามารถเข้าใจและมีข้อถกเถียงได้

5. การวัดผลไม่ถูกต้อง ในบางกรณีมาตรฐานของการปฏิบัติงานได้รับการยอมรับ แต่วิธีการวัดผลงานได้รับการปฏิเสธว่า ไม่ถูกต้อง นอกจากนี้ระบบการวัดผลงานบางครั้งอาจไม่สามารถที่จะใช้วัดความพยายามของผู้ปฏิบัติตามงบประมาณว่า ได้มีการพยายามปฏิบัติงานมากน้อยขนาดไหน

6. การเปลี่ยนแปลงงบประมาณอยู่ตลอดเวลาในกรณีนี้มักจะเป็นกรณีที่ได้รับผิดชอบกำหนดงบประมาณทำการแก้ไขมาตรฐานอยู่ตลอดเวลาทำให้ผู้ปฏิบัติตามงบประมาณคิดว่าการกำหนดงบประมาณเป็นไปอย่างไม่สมเหตุผล

ข้อโต้แย้งดังกล่าว ซึ่งเป็นสาเหตุทำให้ผู้ปฏิบัติงานภายใต้งบประมาณเกิดความพยายามที่จะทำการต่อต้าน โดยหากปัญหาดังกล่าวไม่ได้รับการพิจารณาและหาแนวทางแก้ไขแล้ว ก็อาจจะส่งผลให้การปฏิบัติงานให้เป็นไปตามงบประมาณจะไม่สามารถสำเร็จได้ด้วยดี ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ความร่วมมืออย่างเต็มที่จากบุคคลที่งบประมาณมีผลกระทบถึงนั้นเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับความสำเร็จของการนำงบประมาณมาประยุกต์ใช้ในองค์กร

ปัจจัยสำคัญที่ช่วยให้งบประมาณได้ผล

การจัดทำงบประมาณที่จะสามารถให้ผลสำเร็จในการบริหารงานต้องประกอบไปด้วยปัจจัยที่สนับสนุน (ศักดิ์ คำจางค์, 2529: 2-3) ดังต่อไปนี้

1. การงบประมาณต้องได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร และความร่วมมือจากหน่วยงานทั้งหลายในองค์กรในการจัดทำข้อมูลและแผนงานที่ดี

2. การงบประมาณต้องเป็นไปโดยสอดคล้องกับหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กร เพื่อสามารถกำหนดความรับผิดชอบของแผนงานต่างๆ ที่เป็นส่วนประกอบของงบประมาณได้อย่างชัดเจน

3. การงบประมาณและการบัญชีต้องเป็นไปโดยสอดคล้องกัน การงบประมาณต้องอาศัยข้อมูลและรูปแบบของรายงานที่จัดทำโดยระบบบัญชี ทั้งในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดทำและการรายงานผลของการดำเนินงาน เพื่อเทียบกับแผนงานที่จัดทำไว้ตามงบประมาณ

4. ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการงบประมาณต้องมีความเข้าใจในหลักการ และประโยชน์ของงบประมาณ มีความระมัดระวังในการหาข้อมูลที่ถูกต้องมาใช้ในการจัดทำงบประมาณ และมีเวลาเตรียมศึกษาและจัดทำแผนอย่างเพียงพอ

5. ความสามารถของฝ่ายบริหารและผู้เกี่ยวข้องที่สามารถแก้ไขเหตุการณ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้น และดัดแปลงงบประมาณให้ใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด เพื่อให้การปฏิบัติงานสามารถดำเนินต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำงบประมาณ

ในการจัดทำงบประมาณจะให้ผลดีแก่องค์กรในแง่ของการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดผลกำไรแก่องค์กรมากที่สุดย่อมขึ้นกับหน่วยงานที่เป็นผู้จัดทำงบประมาณและเป็นผู้ปฏิบัติตามงบประมาณนั้นๆ โดยตรง ถ้าหน่วยงานที่จัดทำงบประมาณ จัดทำงบประมาณที่คลาดเคลื่อนจากข้อเท็จจริงมากจะทำให้ยากที่จะผ่านการพิจารณาจากคณะกรรมการ และยังก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติแก่หน่วยงานเจ้าของงบประมาณเองด้วยที่ไม่สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติให้เป็นไปตามงบประมาณได้ อีกทั้งยังไม่สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนและควบคุมกำไรขององค์กรในอนาคตได้ ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วการจัดทำงบประมาณมักจะมีปัญหาในหลายๆ ด้านด้วยกัน (พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์, 2537: 76-78) คือ

1. ขาดการกำหนดวัตถุประสงค์และนโยบายที่สำคัญๆ ที่จะใช้เป็นหลักในการจัดทำงบประมาณ
2. การวางแผนการดำเนินงานและแผนงบประมาณไม่มีความสอดคล้องกัน
3. ทรัพยากรต่างๆ ขององค์กรที่มีอยู่ เช่น กำลังคน เครื่องมือ อุปกรณ์ และเงินทุน ไม่มีความเหมาะสมกับงานที่ต้องทำตามงบประมาณที่กำหนดไว้
4. ขาดข้อมูลเกี่ยวกับงานหรือโครงการที่ใช้ในการจัดทำงบประมาณหรือข้อมูลที่มีอยู่ก็ล้าสมัย ไม่ทันกับเหตุการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งทำให้งบประมาณที่จัดทำขึ้นขาดความสมบูรณ์ ส่งผลให้งบประมาณขององค์กรไม่มีประสิทธิภาพในการควบคุมการทำงานตามมา
5. ขาดหน่วยงานและเจ้าหน้าที่รับผิดชอบโดยตรง องค์กรส่วนใหญ่มักจะมอบหมายการจัดทำงบประมาณให้กับฝ่ายบัญชีและการเงิน ซึ่งหน่วยงานนี้มีงานที่ต้องรับผิดชอบโดยตรงมากอยู่แล้ว จึงไม่ค่อยมีเวลาเอาใจใส่เรื่องงบประมาณอย่างเพียงพอ รวมถึงเจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีและการเงินขาดความรู้และประสบการณ์ในเรื่องการวางแผนและเทคนิคการวิเคราะห์งบ

ประมาณอย่างเพียงพอ งบประมาณที่จัดทำขึ้นจึงเป็นเพียงการรวบรวมงบประมาณของฝ่ายต่างๆ เพื่อเสนอขออนุมัติเท่านั้น

6. ผู้บริหารไม่ได้ให้ความสนใจในการจัดทำงบประมาณอย่างจริงจัง ซึ่งมีผลทำให้การจัดทำงบประมาณขาดการกลั่นกรองและจัดลำดับความสำคัญของงาน

7. องค์กรที่ไม่ประสบความสำเร็จในการจัดทำงบประมาณมักจะขาดระบบงบประมาณและระบบบัญชีที่ดี การประมาณการรายได้และค่าใช้จ่ายจึงไม่ใกล้เคียงกับความจริง

8. แผนงานหรือโครงการที่เสนอมาในงบประมาณจะไม่ได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีและระดับราคาในช่วงระยะเวลาที่ดำเนินงานจริง เนื่องจากการจัดทำงบประมาณจะต้องทำล่วงหน้า ซึ่งเมื่อถึงระยะเวลาปฏิบัติงานจริง ช่วงเวลาที่แตกต่างกันอาจจะมีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและระดับราคาเกิดขึ้นได้

9. การตั้งมาตรฐานในงบประมาณยังไม่มีที่เหมาะสม โดยหากตั้งงบประมาณไว้สูงเกินไปจนไม่สามารถที่จะปฏิบัติได้แม้ว่าจะใช้ความพยายามเพียงไร จะส่งผลให้ผู้ปฏิบัติตามงบประมาณเกิดความท้อใจและไม่สนใจที่จะใช้งบประมาณเป็นแนวทางการปฏิบัติงานต่อไป แต่ในทางตรงกันข้ามถ้างบประมาณตั้งไว้ต่ำเกินไปอาจจะไม่กระตุ้นให้ผู้ปฏิบัติดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ

10. แบบฟอร์มที่ใช้ในการจัดทำงบประมาณยุ่งยากในการกรอกข้อมูล และยากต่อการควบคุมและประเมินผลการดำเนินงาน ซึ่งจะทำให้เป็นอุปสรรคในการประสานงานกันระหว่างฝ่ายต่างๆ ซึ่งต้องอาศัยข้อมูลในงบประมาณของฝ่ายอื่น

ดังนั้นหน่วยงานหรือองค์กรใดต้องการใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการวางแผนและควบคุมให้ได้ผลดีจะต้องป้องกันหรือแก้ปัญหาดังกล่าวข้างต้นให้หมดไปเสียก่อนจึงจะจัดทำงบประมาณให้มีประสิทธิภาพได้

ประโยชน์ของการใช้งบประมาณ

การงบประมาณเป็นเครื่องมือที่มีประโยชน์ต่อการดำเนินงานขององค์กรเป็นอย่างมาก ซึ่งประโยชน์นั้นมีทั้งที่เกิดจากตัวงบประมาณเองและจากการนำไปปฏิบัติ โดยสามารถสรุปเป็นข้อๆ (ธนชัย ยมจินดา, 2539: 78-79) ได้ดังนี้

1. งบประมาณบังคับให้ฝ่ายบริหารต้องทำการวางแผนโดยคำนึงถึงอนาคต เพื่อเตรียมตัวไว้ให้พร้อม และเพื่อคาดการณ์เกี่ยวกับสภาวะแวดล้อมที่จะเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งนับว่าเป็นประโยชน์อย่างมาก ทั้งนี้เพราะจะทำให้ฝ่ายบริหารต้องพิจารณาถึงทรัพยากรที่มีอยู่และการใช้ทรัพยากรให้ได้ประสิทธิภาพสูงสุด ซึ่งผลจากการวางแผนจะทำให้องค์กรสามารถกำหนดเป้าหมายและแนวทางในการดำเนินงานที่แน่นอน ปัญหาต่างๆ สามารถที่จะคาดการณ์ล่วงหน้าและทำการแก้ไขหรือหลีกเลี่ยงก่อนที่จะเกิดปัญหาจริงๆ ได้

2. งบประมาณทำให้เกิดการกำหนดเป้าหมายสำหรับอนาคตที่แน่ชัด ซึ่งจะเป็นพื้นฐานในการวิเคราะห์ผลงานได้อย่างดีในภายหลัง กล่าวคือ ผลงานที่ออกมาได้ตามเป้าหมายที่กำหนดในงบประมาณนับได้ว่าเป็นผลงานที่ดีมีประสิทธิภาพที่สุด ทั้งนี้เพราะเราไม่สามารถที่จะวิเคราะห์ผลงานโดยอาศัยการเปรียบเทียบกับผลงานในอดีตได้

3. งบประมาณช่วยฝ่ายบริหารในการประสานวัตถุประสงค์ขององค์กรและวัตถุประสงค์ของหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กรเข้าด้วยกัน กล่าวคือ เราสามารถใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการบอกให้ทราบว่า วัตถุประสงค์ขององค์กรเป็นอย่างไร และในขณะเดียวกันสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการประสานการใช้ทรัพยากรของหน่วยงานต่างๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เดียวกัน โดยผูกมัดให้ฝ่ายบริหารคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานต่างๆ ร่วมกัน และระหว่างหน่วยงานต่างๆ กับองค์กรด้วย

4. งบประมาณทำให้ผู้บริหารทั้งในระดับกลางและระดับล่างสามารถรู้สถานะตนเองในองค์กร กล่าวคือ งบประมาณจะบอกให้รู้ว่า พวกเขาจะต้องทำอะไรให้กับองค์กรและแนวทางในการดำเนินงานของพวกเขาจะเป็นเช่นไร ทั้งนี้เพราะในงบประมาณจะแสดงหน้าที่ความรับผิดชอบที่สำคัญ รวมทั้งทรัพยากรที่แต่ละหน้าที่ความรับผิดชอบจะได้รับไว้อย่างชัดเจน

5. งบประมาณจะทำให้ผู้บริหารทั้งในระดับกลางและระดับล่างรู้สึกได้ว่า ตัวเขาเป็นส่วนหนึ่งขององค์กรและผู้บริหารระดับสูงให้ความสนใจ กล่าวคือ ผู้บริหารทั้งในระดับกลางและระดับล่างสามารถที่จะใช้งบประมาณหรือเป้าหมายของตนเองให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร ทำให้ดูเหมือนว่า พวกเขามีได้ถูกทอดทิ้ง

6. งบประมาณทำให้พนักงานเข้าใหม่หรือผู้บริหารทั้งในระดับกลางและระดับล่างทราบถึงวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร กล่าวคือ งบประมาณจะทำให้ทราบได้อย่างคร่าวๆ ว่า แนวทางการดำเนินการขององค์กรจะเป็นอย่างไรและอนาคตขององค์กรจะเป็นเช่นไร

7. งบประมาณจะบอกให้ทราบถึงงานหรือหน่วยงานที่มีประสิทธิภาพ และงานหรือหน่วยงานที่ขาดประสิทธิภาพที่จะต้องทำการปรับปรุงแก้ไข

8. งบประมาณเป็นเครื่องมือในการตรวจสอบความก้าวหน้าและการหยุดชะงักของงานในการดำเนินไปตามเป้าหมายที่กำหนด

9. งบประมาณทำให้องค์กรทำการประเมินผลงานขององค์กรอย่างสม่ำเสมอ

ข้อจำกัดของงบประมาณ

ถึงแม้ว่างบประมาณจะมีประโยชน์ในการดำเนินงาน แต่งบประมาณยังมีข้อจำกัดต่างๆ ที่ต้องคำนึงถึง ซึ่งจะต้องใช้งบประมาณอย่างระมัดระวัง (วิจิตรา พูลเพิ่มทรัพย์, 2541: 229-230) ดังนี้

1. ผู้ใช้ต้องตระหนักเสมอว่า การวางแผน และการพยากรณ์เหตุการณ์ในอนาคตนั้นมีความไม่แน่นอนอยู่ด้วย ในงบประมาณจึงอาจจะมีตัวเลขที่เป็นจริงรวมอยู่ด้วย แต่ไม่ใช่ทั้งหมด ดังนั้นจึงควรเชื่องบประมาณต่างๆ ได้เพียงบางส่วนเท่านั้น

2. การจัดทำงบประมาณจะต้องอาศัยความร่วมมือของพนักงานทุกคนในหน่วยงาน นอกจากนั้นประสิทธิภาพของงบประมาณยังขึ้นอยู่กับความตั้งใจของฝ่ายบริหารระดับสูงที่จะจัดทำแผนการงบประมาณขึ้นมา โดยหากฝ่ายบริหารระดับสูงมิได้สนับสนุนการกระทำตามแผนงานอย่างจริงจังแล้ว ก็จะส่งผลให้งบประมาณที่จัดทำขึ้นไม่มีประสิทธิภาพตามมา

3. ฝ่ายจัดการไม่ควรคิดว่า การงบประมาณนั้นจะมีอำนาจเหนือการบริหารงาน และฝ่ายบริหารไม่ควรฝักใฝ่ติดอยู่กับตัวเลขในงบประมาณจนไม่ฟังเหตุผลอื่น งบประมาณเพียงแต่ช่วยหาข้อมูลและรายละเอียดให้กับฝ่ายจัดการเพื่อช่วยให้การดำเนินงานสำเร็จด้วยดี และบรรลุตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

4. การจัดทำงบประมาณนั้นต้องใช้เวลาพอสมควร แต่ฝ่ายจัดการมักจะจัดทำอย่างรีบด่วนเพื่อให้การจัดทำงบประมาณนั้นสำเร็จโดยเร็ว นอกจากนั้นพนักงานที่เข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องกับงบประมาณก็ควรที่จะต้องได้รับการแนะนำ อบรม และศึกษาเกี่ยวกับขั้นเริ่มแรกของงบประมาณ พร้อมกับวิธีการและจุดประสงค์ของระบบการควบคุมโดยงบประมาณด้วย

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลางและในเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยในครั้งนี้สามารถแบ่งประเด็นที่ทำการศึกษาได้ ดังนี้ (ก) ความสัมพันธ์ของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณและปัจจัยต่างๆ กับส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ และ (ข) ความสัมพันธ์ของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณและปัจจัยต่างๆ กับผลงานทางการบริหาร

(ก) ความสัมพันธ์ของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณและปัจจัยต่างๆ กับส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณกับส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณพบว่า ผลการวิจัยในอดีตและบทความต่างๆ โดยส่วนใหญ่ได้ข้อสรุปเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณกับส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณเป็นไปในทิศทางเดียวกัน คือ ส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณจะเกิดขึ้นในงบประมาณ เมื่อมีการเปิดโอกาสให้พนักงานเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ โดยจากงานวิจัยของ Young (1985) ที่ได้ทำการศึกษาถึงผลกระทบของความเสี่ยง (Risk Aversion) และการมีพื้นฐานข้อมูลที่ไม่เท่าเทียมกัน (Information Asymmetry) ในกระบวนการจัดทำงบประมาณแบบมีส่วนร่วมที่มีต่อส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ ผลการวิจัยพบว่า พนักงานที่มีโอกาสเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณมีแนวโน้มที่จะเพิ่มส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณเข้าสู่งบประมาณ และการเพิ่มส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณดังกล่าวจะยิ่งสูงขึ้น เมื่อพนักงานเหล่านั้นมีภาวะความเสี่ยงด้วยส่วนเรื่องการมีพื้นฐานข้อมูลที่ไม่เท่าเทียมกันพบว่า แม้พนักงานจะมีข้อมูลที่จะนำมาใช้ประกอบการจัดทำงบประมาณมากกว่าก็ตาม แต่ก็ไม่จำเป็นที่พนักงานเหล่านั้น จะต้องเพิ่มส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณเข้าไปในงบประมาณที่จัดทำขึ้น

โดยผลการวิจัยของ Young (1985) ในเรื่องของความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณกับส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณนั้น สอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกับของ Schiff and Lewin (1970), Chandra (1993) และ Antle and Eppen (1985) อ้างถึงใน Dunk (1993) ดังนั้นหากความสัมพันธ์เป็นไปตามลักษณะดังกล่าวแล้ว การมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณกับส่วนเพื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณก็ควรที่จะมีความสัมพันธ์กัน โดยความสัมพันธ์ดังกล่าวควรจะเป็นไปในทิศทางเดียวกัน คือ หากระดับของการมี

ส่วนร่วมสูงแล้ว ระดับของส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณก็ควรจะสูงเช่นกัน และเช่นเดียวกันหากระดับของการมีส่วนร่วมต่ำ ระดับของส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณก็ควรจะต่ำด้วย

อย่างไรก็ตาม มีงานวิจัยบางชิ้นได้ผลสรุปที่แตกต่างกับทิศทางของความสัมพันธ์ดังกล่าว โดยเป็นไปในทิศทางตรงกันข้าม คือ Onsi (1973) ได้ศึกษาวิเคราะห์ปัจจัยทางด้านพฤติกรรมต่างๆ ที่มีความสัมพันธ์กับส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เพื่อสอบถามถึงทัศนคติในเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณเพื่อนำข้อมูลที่ได้มาใช้ในการออกแบบสอบถาม โดยได้ทำการสัมภาษณ์ผู้จัดการฝ่ายบัญชี ผู้จัดการฝ่ายงบประมาณ รองประธานฝ่ายการผลิต รองประธานฝ่ายขาย และผู้จัดการแผนกต่างๆ ในบริษัทขนาดใหญ่ 5 แห่ง และในส่วนของแบบสอบถามนั้นจะทำการเก็บตัวอย่างจากผู้จัดการที่ทำงานอยู่ในบริษัทที่มีรูปแบบการปกครองแบบกระจายอำนาจ โดยจะเลือกทำการสำรวจ 3 กลุ่ม คือ กลุ่มผู้จัดการฝ่ายจัดทำงานงบประมาณ กลุ่มผู้จัดการฝ่ายผลิต และกลุ่มผู้จัดการฝ่ายขาย ผลการวิจัยพบว่า ผลของแรงกดดันและการพยายามรักษาระดับกำไรให้เท่ากับที่ตั้งไว้ในงบประมาณมาใช้ในการประเมินผลมีส่วนสำคัญที่ทำให้เกิดส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ ซึ่งถึงแม้ว่าการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานงบประมาณที่มากขึ้นจะมีส่วนช่วยสนับสนุนให้มีการลดส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณลงได้ แต่อย่างไรก็ตามแรงกดดันที่ผู้บริหารระดับกลางแบบรับก็มีส่วนทำให้แรงสนับสนุนดังกล่าวไม่มีผล นอกจากนี้ผลสรุปจากการวิจัยยังพบว่า ผู้บริหารระดับสูงจะสามารถลดส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณดังกล่าวได้เฉพาะในส่วนที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องและมีความรู้เท่านั้น แต่ยากที่จะป้องกันไม่ให้อมีส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณดังกล่าวเกิดขึ้นในส่วนของการทำงาน

Dunk (1993) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของการมุ่งเน้นงบประมาณเพื่อการประเมินผลงาน (Budget Emphasis) และการมีพื้นฐานข้อมูลที่ไม่เท่าเทียมกันที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานงบประมาณและส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างที่จะทำการศึกษาเฉพาะบริษัทผู้ผลิตใน Sydney ที่มีพนักงานในบริษัทมากกว่า 100 คน ซึ่งมีจำนวนทั้งสิ้น 61 บริษัท หลังจากนั้นจึงจัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้จัดการที่ทำงานบริษัทเหล่านั้นเป็นจำนวนทั้งสิ้น 118 คน และมีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวน 79 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 67 โดยผลการวิจัยพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานงบประมาณกับส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณจะมีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกัน คือเมื่อบริษัทเปิดโอกาสให้พนักงานมีส่วนร่วมในการจัดทำงานงบประมาณและมีการมุ่งเน้นงบประมาณ

เพื่อการประเมินผลงาน รวมถึงมีระดับข้อมูลที่ไม่เท่าเทียมกันทั้ง 3 ตัวในระดับที่สูงแล้ว ส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณจะต่ำ และในทางตรงกันข้ามส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณจะสูง เมื่อบริษัทมีการมุ่งเน้นงบประมาณเพื่อการประเมินผลงาน มีการเปิดโอกาสให้พนักงานเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ และมีระดับข้อมูลที่ไม่เท่าเทียมกันในระดับต่ำ

ประสงค์ สมบัติวิวัฒน์ และคณะฯ (2539) ได้ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ 3 ตัวแปร ได้แก่ ผลกระทบของการมีข้อมูลที่ไม่เท่าเทียมกัน การมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ และการใช้งบประมาณเพื่อการประเมินผลที่มีต่อการเกิดส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ โดยนำการวิจัยของ Dunk (1993) มาเป็นต้นแบบในการวิจัยภายใต้สภาพแวดล้อมทางธุรกิจของประเทศไทย ซึ่งกลุ่มตัวอย่างในการวิจัยเป็นผู้บริหารระดับกลางและระดับล่างในแผนกขายของบริษัทขนาดใหญ่ จำนวน 200 แห่ง ซึ่งมีที่ตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานครโดยใช้เกณฑ์การกำหนดกลุ่มตัวอย่างจากขนาดของรายได้ของบริษัท ผลการวิจัยพบว่า ถ้าภายในองค์กรมีการใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการประเมินผลงาน และเปิดโอกาสให้ผู้บริหารระดับกลางมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณในระดับสูง โดยผู้บริหารระดับกลางมีข้อมูลมากกว่าผู้บริหารระดับสูงงบประมาณที่จัดทำขึ้นจะมีส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณลดลง ซึ่งผลการวิจัยที่ได้สอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Dunk

ผลสรุปจากงานวิจัยที่ขัดแย้งกันข้างต้นนั้นอาจเกิดขึ้นจากปัจจัยอื่นๆ ที่ไม่ได้ทำการทดสอบ ซึ่งอาจเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณกับส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ ซึ่งมีงานวิจัยในอดีตที่ได้ศึกษาถึงผลกระทบของปัจจัยอื่นๆ ที่มีต่อความสัมพันธ์การมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณและส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ ดังนี้

โดย Nouri (1994) ได้ทำการศึกษาถึงการใช้ปัจจัยทางด้านความรับผิดชอบต่อองค์กร (Organizational Commitment) และการเข้าไปมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับงาน (Job Involvement) มาใช้ทำนายส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณที่จะเกิดขึ้น ซึ่งการวิจัยนี้ได้จัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้จัดการแผนกต่างๆ ในบริษัทขนาดใหญ่แห่งหนึ่งที่ทำธุรกิจเคมีภัณฑ์และผลิตภัณฑ์จากน้ำมัน จำนวน 203 คน ซึ่งมีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวน 139 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 68.5 ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่า ผู้จัดการที่มีความรู้สึกรับผิดชอบต่อองค์กรสูงและสามารถเข้าไปมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับงานนั้นๆ ได้ จะมีส่วนช่วยให้ส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณมีแนวโน้มที่จะลดลงได้ แต่สำหรับผู้จัดการที่ไม่ค่อยจะมีความรับผิดชอบต่อองค์กรหรือมี

ความรับผิดชอบต่ำ การเข้าไปมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับงานนั้นจะทำให้ส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นได้

Dunk and Perera (1997) ได้ทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณกับการเกิดส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ ซึ่งได้สุ่มเลือกตัวอย่างบริษัทผู้ผลิตที่มีจำนวนพนักงานเกินกว่า 100 คน จำนวน 7 แห่ง ต่อมาจึงทำการติดต่อสัมภาษณ์ผู้จัดการฝ่ายผลิต 4 คน และผู้จัดการฝ่ายการตลาด 3 คนผ่านทางโทรศัพท์ โดยผลการวิจัยพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณและส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณจะเพิ่มขึ้นจากกระบวนการอันซับซ้อนของความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยอื่นๆ ที่เข้ามามีส่วนร่วมเกี่ยวข้องและถึงแม้ว่าผู้จัดการเหล่านี้จะรู้ดีว่า การเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณจะเป็นการเปิดโอกาสให้สามารถสร้างส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณขึ้นได้ในงบประมาณ แต่ผู้จัดการเหล่านั้นก็ไม่จำเป็นที่จะต้องทำเช่นนั้นด้วยเหตุผลทางด้านศีลธรรม จริยธรรมและการพิจารณาถึงความเจริญก้าวหน้าในอาชีพ ซึ่งผู้จัดการส่วนใหญ่เชื่อว่า เมื่อบริษัทให้ความสำคัญกับงบประมาณและข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานเป็นข้อมูลที่สำคัญ จะทำให้ได้รับความสนใจจากผู้บริหารระดับสูงเป็นอย่างมาก เนื่องจากมีส่วนร่วมช่วยให้งบประมาณที่จัดทำมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น ดังนั้นจึงทำให้ผู้บริหารระดับกลางเกิดแรงจูงใจในการให้ความร่วมมือมากขึ้น เพราะอาจมีผลทำให้หน้าที่การงานมีความเจริญก้าวหน้ามากยิ่งขึ้น

Douglas and Wier (2000) ได้ศึกษาและวิจัยถึงความสัมพันธ์ของจริยธรรมที่มีต่อการเกิดขึ้นของส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ โดยได้จัดส่งแบบสอบถามไปทางอีเมลให้กับกลุ่มตัวอย่างที่เป็นสมาชิกของ The Institute of Certified Professional Managers ผลการวิจัยพบว่า จริยธรรมของแต่ละบุคคลมีความสัมพันธ์กับการเกิดขึ้นของส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณ และสามารถใช้อธิบายถึงพฤติกรรมในการสร้างส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณของแต่ละคนได้ นอกจากนี้ยังสามารถนำมาช่วยในการกำหนดนโยบายขององค์กรด้วย ซึ่งจะเป็นอีกวิธีหนึ่งที่จะช่วยขัดขวางพฤติกรรมการสร้างส่วนเมื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณได้

(๓) ความสัมพันธ์ของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณและปัจจัยต่างๆ กับผลงานทางการบริหาร

การเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณของผู้บริหารระดับกลางเริ่มเป็นที่แพร่หลายและได้รับการยอมรับมากขึ้นในองค์กรต่างๆ ในปัจจุบัน เนื่องจากการที่ผู้บริหารระดับกลางเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณมากขึ้นนั้นได้ทำประโยชน์และเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กรเป็นอย่างมาก อาทิเช่น ทำให้เกิดการประสานงานภายในองค์กร ทำให้ผู้บริหารระดับกลางมีความผูกพันและความรับผิดชอบต่อเป้าหมายขององค์กรมากขึ้น เป็นต้น สิ่งต่างๆ เหล่านี้ช่วยให้ผลงานทางการบริหารของผู้บริหารระดับกลางมีประสิทธิผลเพิ่มขึ้นตามมา ซึ่งมีงานวิจัยในอดีตได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณและปัจจัยอื่นๆ กับผลงานทางการบริหาร ดังนี้

Milani (1975) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณกับผลงานทางการบริหารและทัศนคติ โดยแบ่งทัศนคติดังกล่าวออกเป็น 2 ประเภท คือ ทัศนคติที่มีต่องาน (Attitude Toward the Job) และทัศนคติที่มีต่อบริษัท (Attitude Toward the Company) โดยมีกลุ่มตัวอย่างเป็นหัวหน้าคนงานจำนวน 131 คน ซึ่งมีผู้ตอบแบบสอบถามที่สมบูรณ์กลับมามีจำนวน 82 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 62.6 ผลการวิจัยพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณกับผลงานทางการบริหารยังไม่แน่ชัด เนื่องจากข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามยังไม่มีนัยสำคัญเพียงพอที่จะยืนยันความสัมพันธ์ดังกล่าวได้อย่างแน่ชัด ส่วนในเรื่องทัศนคติที่มีต่องานและทัศนคติที่มีต่อบริษัทพบว่า ทั้ง 2 ตัวมีความสัมพันธ์กับการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณในทิศทางเดียวกัน

Brownell and McInnes (1986) ได้ศึกษาและทำการวิจัยถึงความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณของผู้บริหารระดับกลาง ผลงานทางการบริหาร และแรงจูงใจ (Motivation) ซึ่งได้ทำการจัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้จัดการระดับกลาง 224 คน ที่มีหน้าที่ต่างๆ กันในบริษัทผู้ผลิตจำนวน 3 บริษัท โดยมี 2 บริษัทที่ทำธุรกิจอยู่ในอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และมี 1 บริษัทอยู่ในอุตสาหกรรมเหล็ก ซึ่งมีผู้ตอบแบบสอบถามที่สมบูรณ์กลับมามีจำนวน 108 คน ผลการวิจัยพบว่า ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณและผลงานทางการบริหารมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณกับแรงจูงใจแล้ว จะพบว่ามีความสัมพันธ์กันเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีนัยสำคัญทำให้ไม่สามารถสรุปผลและยืนยันได้ว่า ผล

งานทางการบริหารที่มีประสิทธิผลเพิ่มขึ้นนั้น เกิดจากแรงจูงใจที่เพิ่มขึ้นจากการที่ผู้บริหารระดับกลางเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณมากขึ้น

Kren (1992) ได้ทำการศึกษาถึงผลกระทบของข้อมูลเกี่ยวกับงาน (Job-Relevant Information) และความแปรปรวนของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ (Environmental Volatility) ที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณกับผลงานทางการบริหาร โดยมีกลุ่มตัวอย่างเป็นผู้จัดการระดับกลางและระดับสูงของศูนย์กำไรในบริษัทผู้ผลิตที่มีขนาดใหญ่จำนวน 154 คน การวิจัยนี้ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือช่วยในการเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งมีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวน 80 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 51.9 ผลการวิจัยพบว่า การมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณช่วยทำให้บริษัทได้ข้อมูลเกี่ยวกับงานง่ายขึ้น ซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับงานนี้จะช่วยทำให้ผลงานทางการบริหารเพิ่มขึ้นตามมา แต่ในเรื่องความแปรปรวนของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจกลับไม่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณกับผลงานทางการบริหาร

วีระชัย วีระเมธีกุล (2537) ได้ทำการศึกษาถึงผลกระทบของการใช้ข้อมูลงบประมาณในการประเมินผลงานที่มีผลต่อผลงานทางการบริหารและความพึงพอใจต่องาน (Job Satisfaction) การวิจัยนี้เก็บรวบรวมข้อมูลโดยการจัดส่งแบบสอบถามไปยังผู้จัดการสาขาของธนาคารพาณิชย์ไทยในกรุงเทพฯ จำนวน 542 คน ซึ่งมีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวน 307 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 57 ผลการวิจัยพบว่า การใช้ข้อมูลงบประมาณในการประเมินผลงานไม่มีผลกระทบต่อผลงานทางการบริหารและความพึงพอใจต่องานมากนัก แต่การมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณนั้นมีผลกระทบต่อผลงานทางการบริหารและความพึงพอใจต่องานเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะธนาคารพาณิชย์ขนาดใหญ่และธนาคารพาณิชย์ที่มีเจ้าของเป็นผู้บริหาร เนื่องจากการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณช่วยให้ผู้จัดการสาขาสามารถกำหนดเป้าหมายที่ชัดเจนและวางแผนดำเนินงานได้อย่างเหมาะสม ซึ่งส่งผลให้ผลงานทางการบริหารดีขึ้น นอกจากนี้การใช้ข้อมูลงบประมาณมีผลกระทบต่อความพึงพอใจต่องานสูงในธนาคารพาณิชย์ขนาดเล็กและธนาคารพาณิชย์ที่มีเจ้าของเป็นผู้บริหาร เนื่องจากการที่ผู้จัดการสาขามีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณทำให้ผู้จัดการสาขา รู้สึกว่า บทบาทของตนเองเป็นที่ยอมรับขององค์กร ส่งผลให้ความพึงพอใจต่องานเพิ่มขึ้น

Gul et al. (1995) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณที่มีต่อผลงานทางการบริหารของผู้บริหารระดับกลางภายในองค์กรที่มีรูปแบบการปกครองที่ต่างกันโดยใช้การสัมภาษณ์และจัดส่งแบบสอบถามให้แก่บริษัทผู้ผลิตต่างๆ ในฮ่องกง ซึ่งมีผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 37 คน ซึ่งผลการวิจัยพบว่า ในองค์กรที่มีการปกครองแบบกระจายอำนาจสูง ความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงานประมาณและผลงานทางการบริหารของผู้บริหารระดับกลางจะเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และในองค์กรที่มีการปกครองแบบรวมอำนาจจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางที่ตรงกันข้าม

Dunk (1995) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณและความไม่แน่นอนของงาน (Task uncertainty) ที่มีต่อผลงานทางการบริหารของหน่วยธุรกิจภายในองค์กร โดยความไม่แน่นอนของงานจะแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ ความยากของงาน (Task Difficulty) และการเปลี่ยนแปลงของหน้าทำงาน (Task Variability) ซึ่งได้ทำการคัดเลือกผู้จัดการมาจำนวน 118 คน จากบริษัทผู้ผลิตจำนวน 61 แห่ง ซึ่งทำการสุ่มขึ้นมาจากประชากรของบริษัทผู้ผลิตทั้งหมดใน Sydney โดยใช้เกณฑ์จำนวนพนักงานที่มากกว่า 100 คนเป็นเกณฑ์ในการคัดเลือก หลังจากนั้นจึงจัดส่งแบบสอบถามไปให้ ซึ่งมีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวน 79 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 67 ผลการวิจัยพบว่า เมื่อมีส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณสูงจะทำให้ความสัมพันธ์ของผลงานทางการบริหารและความยากของงานเป็นไปในทิศทางตรงกันข้าม และเมื่อมีส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณต่ำ จะส่งผลให้ความสัมพันธ์ของทั้งสองตัวแปรดังกล่าวเป็นไปในทิศทางเดียวกัน แต่ในส่วนของ การเปลี่ยนแปลงของหน้าทำงานนั้นยังไม่มีหลักฐานยืนยันว่า มีความสัมพันธ์กับผลงานทางการบริหาร ซึ่งผลการวิจัยนี้ชี้ให้เห็นว่า การพยายามที่จะขจัดส่วนเผื่อผลการดำเนินงานในงบประมาณให้ออกไปจากงบประมาณในขณะที่ความยากของงานอยู่ในระดับสูง ในทางปฏิบัติอาจจะส่งผลให้ผลงานทางการบริหารลดลงได้

Libby (1999) ได้ศึกษาถึงวิธีการจัดทำงานประมาณให้มีความยุติธรรม โดยทำการศึกษาผลกระทบที่มีต่อผลงานทางการบริหาร ซึ่งจะทำการแบ่งออก 2 ปัจจัย คือ การรับฟังความเห็นในขั้นตอนการจัดทำงานประมาณ และการอธิบายถึงเหตุผลที่ทำให้เกิดผลต่างที่เกิดจากผลการดำเนินงานไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ในงบประมาณ ซึ่งจากผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่าผลการดำเนินงานจะมีการปรับปรุงให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เมื่อมีการรับฟังความคิดเห็นในขั้นตอนการจัดทำงานประมาณ และเปิดโอกาสให้มีการอธิบายเหตุผลในกรณีที่เกิดผลต่างภายในองค์กร ซึ่งจะมีประสิทธิภาพมากกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับ การรับฟังเพียงอย่างเดียว

Wentzel (2002) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของการรับรู้ถึงความยุติธรรม (Fairness Perceptions) และความรับผิดชอบต่อเป้าหมาย (Goal Commitment) ในกระบวนการจัดทำงบประมาณที่มีต่อผลงานทางการบริหารของผู้จัดการ โดยการวิจัยนี้มีกลุ่มตัวอย่างคือ ผู้จัดการศูนย์ต้นทุนจำนวน 88 คนที่ทำงานอยู่ในโรงพยาบาลในเมืองที่มีขนาดใหญ่แห่งหนึ่ง ซึ่งอยู่ในระหว่างแผนการปรับโครงสร้างองค์กร โดยได้รับข้อมูลที่สมบูรณ์กลับมาจำนวน 81 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 92 ผลการวิจัยพบว่า การเพิ่มระดับการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณเข้าไปในกระบวนการจัดทำงบประมาณจะช่วยเพิ่มระดับความยุติธรรมให้สูงขึ้น และจะทำให้เกิดความรับผิดชอบต่อเป้าหมายของงบประมาณในความคิดเห็นของผู้จัดการมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ระดับผลงานทางการบริหารสูงขึ้นตามมา แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างระดับความยุติธรรมกับระดับผลงานทางการบริหารปรากฏว่า ไม่มีนัยสำคัญสำหรับความสัมพันธ์ดังกล่าว

จากผลงานวิจัยในอดีตข้างต้นจะพบว่า ผลการวิจัยโดยส่วนใหญ่สนับสนุนความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณกับผลงานทางการบริหารเป็นไปในทิศทางเดียวกัน อย่างไรก็ตาม จากงานวิจัยของ Brownell (1982) และ Harrison (1992) ได้ผลสรุปจากงานวิจัยที่คล้ายกัน คือ มีความเป็นไปได้ที่ความสัมพันธ์ในเรื่องดังกล่าว อาจจะมีการเปลี่ยนแปลงเป็นไปในรูปแบบต่างๆ ได้ ซึ่งขึ้นอยู่กับวัฒนธรรมที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย ดังนั้นจึงเป็นไปได้ที่ผลลัพธ์จากการวิจัยในเรื่องของความสัมพันธ์ระหว่างการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณกับผลงานทางการบริหารที่ทำการศึกษาในประเทศไทยนั้น อาจมีผลลัพธ์แตกต่างจากการวิจัยที่ทำการศึกษาในต่างประเทศได้ เช่นเดียวกับกับงานวิจัยของ วีระชัย วีระเมธีกุล (2537) ที่ถึงแม้ว่า การศึกษาความสัมพันธ์ในเรื่องดังกล่าวจะจัดทำขึ้นในประเทศไทยก็ตาม แต่เนื่องจากงานวิจัยของวีระชัย วีระเมธีกุล จะศึกษาเฉพาะกรณีธนาคารพาณิชย์ไทยเฉพาะในเขตกรุงเทพฯ เท่านั้น และจากการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมาพบเพียงงานวิจัยของ วีระชัย วีระเมธีกุล เท่านั้นที่ทำการศึกษาคือความสัมพันธ์ดังกล่าวในประเทศไทย ดังนั้นการศึกษาคือความสัมพันธ์ในเรื่องดังกล่าวภายในประเทศไทย โดยเลือกศึกษาเฉพาะในกลุ่มผู้จัดการฝ่ายขายและผู้จัดการฝ่ายผลิตที่ทำงานอยู่ในกลุ่มบริษัทผู้ผลิตสินค้า ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างคนละกลุ่มกับของวีระชัย วีระเมธีกุล จึงเป็นการทดสอบความสัมพันธ์ดังกล่าวอีกครั้ง ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้อาจจะแตกต่างจากงานวิจัยในอดีตที่ผ่านมา