



บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

ในบทนี้จะกล่าวถึง บทสรุปของงานวิจัย ข้ออภิปราย ข้อจำกัดในการศึกษา ข้อเสนอแนะ จากงานวิจัย และข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

สรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล กลุ่มประชากรที่สนใจศึกษา คือ บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมผลิตที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารระดับกลางกลาง คือ ตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายและผู้จัดการแผนกขาย โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาเท่ากับกลุ่มประชากร ซึ่งเป็นจำนวนทั้งสิ้น 172 คน จากแบบสอบถามที่ส่งไปยังกลุ่มตัวอย่างโดยทางจดหมายมีผู้ตอบแบบสอบถามที่ใช้ได้จริงกลับคืนมาจำนวน 104 ชุด คิดเป็นร้อยละ 60.47 และจากแบบสอบถามที่ได้กลับคืนมาจำนวน 104 ชุด พบว่า มีแบบสอบถามจำนวน 16 ชุดยังไม่มีการจัดทำงบประมาณในแผนของตนเอง โดยที่งบประมาณของแผนยังคงถูกกำหนดโดยผู้บริหารระดับสูง ไม่เปิดโอกาสให้ผู้บริหารระดับกลางจนถึงระดับพนักงานเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องในการกำหนดงบประมาณ ในส่วนของการสรุปผลและอภิปรายผลการวิจัย ผู้วิจัยได้สรุปและอภิปรายผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยในครั้งนี้ คือ

วัตถุประสงค์ที่ 1 สสำรวจระดับของส่วนเผื่องบประมาณและระดับของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมผลิตที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยแบบสอบถามเพื่อสำรวจระดับของส่วนเผื่องบประมาณ และระดับของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณ พบว่า งบประมาณของแผนกที่จัดทำขึ้นนั้นมีส่วนเผื่องบประมาณอยู่ในระดับปานกลาง โดยส่วนใหญ่สามารถสร้างยอดขายให้สูงกว่าเป้าหมายในงบประมาณ และสามารถควบคุมค่าใช้จ่ายให้ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในงบประมาณได้อยู่เสมอ นอกจากนี้สาเหตุของการสร้างส่วนเผื่องบประมาณก็เพื่อให้งบประมาณที่จัดทำขึ้นนั้นสามารถทำได้ง่ายในทางปฏิบัติ สามารถบรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้โดยง่าย โดยกลุ่มตัวอย่างสามารถบริหารค่าใช้จ่าย และสร้างยอดขายให้บรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้โดยง่าย และนอกจากนี้ส่วนใหญ่ก็ไม่จำเป็นต้องปรับปรุงประสิทธิภาพในการ

ทำงาน หรือไม่ต้องใช้ความพยายามและเวลาในการทำงานมากเป็นพิเศษก็สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ในงบประมาณได้

ในส่วนของระดับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณ พบว่า ระดับของปัจจัยด้านความแตกต่างของข้อมูลที่ผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับกลางได้รับ พบว่า ผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับกลางได้รับข้อมูลแตกต่างกันในระดับปานกลาง โดยหากเป็นข้อมูลด้านกระบวนการปฏิบัติงานหรือกิจกรรมภายในแผนก เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับรายละเอียดในการปฏิบัติงานภายในแผนก ความเข้าใจในความสัมพันธ์ของขั้นตอนกระบวนการทำงาน ศักยภาพของทีมงานหรือพนักงานในแผนก ผู้บริหารระดับกลางจะมีข้อมูลด้านนี้สูงกว่าผู้บริหารระดับสูง แต่หากเป็นข้อมูลด้านปัจจัยภายนอก เช่น คู่แข่ง การแข่งขันในตลาด การเมือง ที่มีผลกระทบต่อกิจกรรมภายใน ผู้บริหารระดับสูงกลับมีข้อมูลด้านนี้สูงกว่าผู้บริหารระดับกลาง แต่ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลภายในหรือภายนอกองค์กรล้วนเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญต่อการจัดทำงบประมาณทั้งสิ้น ดังนั้น ในการจัดทำงบประมาณผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับกลางควรมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลซึ่งกันและกัน เพื่อให้งบประมาณนั้นเกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

ระดับของปัจจัยด้านการให้ความสำคัญกับการใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน พบว่า องค์กรส่วนใหญ่ใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงานโดยให้ความสำคัญในระดับปานกลาง ซึ่งจะเปรียบเทียบระหว่างเป้าหมายในงบประมาณกับผลการปฏิบัติงานจริง หากพนักงานสามารถบรรลุตามเป้าหมายที่วางไว้ก็จะผ่านการประเมินผลงาน เช่น การที่องค์กรใช้ผลสำเร็จของงบประมาณเป็นส่วนหนึ่งในการพิจารณาขึ้นเงินเดือนให้แก่พนักงานในองค์กร หรือใช้ผลสำเร็จของงบประมาณมาพิจารณาเลื่อนตำแหน่ง และให้โบนัสแก่พนักงาน ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการจัดทำงบประมาณที่จัดทำขึ้นเพื่อใช้ควบคุม โดยฝ่ายบริหารสามารถใช้แผนงบประมาณเป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ได้ โดยนำผลการปฏิบัติงานจริงมาเปรียบเทียบกับแผนงบประมาณที่วางไว้เพื่อวัดประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น ๆ

ระดับของปัจจัยด้านการมีส่วนร่วมของผู้บริหารระดับกลางในการจัดทำงบประมาณ พบว่า ผู้บริหารระดับกลางหรือผู้บริหารระดับผู้จัดการได้เข้าไปมีส่วนร่วมในการกำหนดงบประมาณในระดับค่อนข้างสูง ไม่ว่าจะเป็นการเข้าไปจัดทำ เสนอตัวเลขในงบประมาณด้วยตัวเอง หรือการให้ข้อมูลหรือแสดงความคิดเห็นที่มีประโยชน์ต่อการกำหนดงบประมาณต่อผู้บริหารระดับสูง

ระดับของปัจจัยด้านการมีอิทธิพลที่มีผลต่อการจัดทำงานประมาณของผู้บริหารระดับกลาง พบว่า ผู้จัดการฝ่ายและผู้จัดการแผนกมีอิทธิพลต่อการกำหนดเป้าหมายในงบประมาณในระดับค่อนข้างสูง ซึ่งอาจทำให้ผู้จัดการฝ่ายและผู้จัดการแผนกมีโอกาสบิดเบือนตัวเลขในงบประมาณให้เป็นไปตามความต้องการได้มากยิ่งขึ้น โดยผู้จัดการฝ่ายและผู้จัดการแผนกมักจะเสนอต่อผู้บังคับบัญชา ให้ปรับเปลี่ยนตัวเลขในงบประมาณ เพื่อให้เป็นตัวเลขที่ตนเองพึงพอใจเสมอ และนอกจากนี้ ผู้จัดการฝ่ายและผู้จัดการแผนกก็ยังมีส่วนอำนาจในการต่อรองตัวเลขในงบประมาณ โดยที่ผู้บังคับบัญชามักไม่เห็นด้วยกับตัวเลขนั้นและไม่มีโอกาสที่จะขัดแย้งได้ในส่วนของระดับของปัจจัยด้านผลกระทบที่ได้รับเมื่อเปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับเป้าหมายที่กำหนดไว้ พบว่า ผู้บริหารระดับกลางจะได้รับผลกระทบในระดับค่อนข้างสูงหากมีการเปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับเป้าหมายที่กำหนดไว้ในงบประมาณ ผู้จัดการฝ่ายและผู้จัดการแผนกจะได้รับผลดีหากสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยที่ผู้บริหารระดับสูงได้แจ้งให้ทราบถึงผลดีที่จะได้รับ เช่น การขึ้นเงินเดือน หรือการรับโบนัส แต่หากไม่สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้ ก็จะได้รับผลด้านลบและต้องหาคำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถปฏิบัติงานให้ได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้แก่ผู้บังคับบัญชาอีกด้วย

สำหรับปัจจัยสุดท้ายคือระดับของปัจจัยด้านระบบการให้ผลตอบแทนขององค์กรที่ผูกติดกับความสำเร็จของงบประมาณ พบว่า ผู้บริหารระดับกลางมีความพึงพอใจในผลตอบแทนที่ตนเองได้รับในระดับปานกลาง หากเป็นผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงินกลุ่มตัวอย่างจะพอใจในผลตอบแทนที่ได้รับ เช่น รู้สึกพอใจในตำแหน่งหน้าที่การงานในปัจจุบัน มักได้รับความไว้วางใจ หรือได้รับคำชมเชยจากผู้บริหารระดับสูงและเพื่อนร่วมงานอยู่เสมอ แต่หากเป็นผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินกลุ่มตัวอย่างยังไม่พอใจกับผลตอบแทนที่ได้รับจากทางองค์กร โดยกลุ่มตัวอย่างยังไม่พอใจกับผลตอบแทน เงินเดือน เงินรางวัล โบนัส หรือค่าคอมมิชชั่นที่ได้รับจากทางองค์กร ซึ่งไม่ว่าจะเป็นระบบผลตอบแทนในรูปของผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินหรือผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน ก็ล้วนแต่มีความสำคัญต่อขวัญและกำลังใจของพนักงานในองค์กรทุกคน เป็นกำลังใจให้ปฏิบัติงานให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

วัตถุประสงค์ที่ 2 ศึกษาถึงอิทธิพลของข้อมูลส่วนบุคคลที่มีต่อระดับของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณ

ในการศึกษาอิทธิพลของข้อมูลส่วนบุคคลที่มีต่อระดับของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณโดยเทคนิคการวิเคราะห์ความแปรปรวน ซึ่งเป็นการทดสอบค่าเฉลี่ยสำหรับ

แต่ละกลุ่มตัวอย่างนั้น จะแบ่งกลุ่มตาม เพศ ระดับการศึกษา อายุงานในตำแหน่ง และอายุงานในบริษัท พบว่า ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณ อันได้แก่ ความแตกต่างของข้อมูลที่ผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับกลางได้รับ การให้ความสำคัญกับการใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน การมีส่วนร่วมของผู้บริหารระดับกลางในการจัดทำงบประมาณ อิทธิพลที่มีผลต่อการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลาง ผลกระทบด้านบวกที่ได้รับหากสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ผลกระทบด้านลบที่ได้รับหากไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงินที่ได้รับจากองค์กร และผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินที่ได้รับจากองค์กร พบว่า การให้คะแนนของทุกตัวแปรนั้นขึ้นอยู่กับอายุงานในบริษัท และนอกจากนั้นหากจะพิจารณาในแต่ละตัวแปรจะพบว่า ข้อมูลที่ผู้บริหารระดับกลางแต่ละคนได้รับนั้นจะมีคะแนนที่แตกต่างกันเนื่องจากอายุงานในบริษัทแล้ว ยังเกิดจากความแตกต่างของอายุงานในตำแหน่งอีกด้วย ซึ่งหากผู้บริหารระดับกลางทำงานในบริษัทมานาน อาจทำให้เข้าใจขั้นตอนการทำงาน และวิธีการปฏิบัติงานได้ดีกว่าผู้ที่เพิ่งเข้ามาทำงาน และนอกจากนี้ผู้บริหารระดับกลางที่เพิ่งได้รับตำแหน่งก็อาจจะประเมินศักยภาพของทีมงาน หรือประเมินยอดขายและค่าใช้จ่ายของแผนกได้ไม่ดีเท่าผู้ที่ได้รับตำแหน่งมานานกว่า

สำหรับการใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงานนั้น สาเหตุที่ทำให้ปัจจัยนี้มีคะแนนแตกต่างกันในแต่ละกลุ่มของอายุงานในบริษัท อาจเนื่องมาจากการที่ผู้ที่เข้ามาทำงานในบริษัทนานจะทำให้รู้บริษัทมีเกณฑ์ในการประเมินผลการปฏิบัติงานอย่างไร ใช้ผลงานในส่วนใดมาเป็นเครื่องมือในการตัดสินผลการปฏิบัติงานในการขึ้นเงินเดือนหรือการให้โบนัสได้ดีกว่าผู้ที่มีอายุงานในบริษัทน้อยกว่า ในส่วนของการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณจะมีคะแนนที่แตกต่างกันเนื่องจากอายุงานในบริษัทแล้ว ยังเกิดจากความแตกต่างของอายุงานในตำแหน่งอีกด้วย ซึ่งหากผู้บริหารระดับกลางทำงานในบริษัทและอยู่ในตำแหน่งมานาน ก็อาจจะได้เข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณมากกว่าผู้ที่มีอายุงานน้อยหรือเพิ่งเข้ามารับตำแหน่ง

สำหรับอิทธิพลที่มีผลต่อการจัดทำงบประมาณนั้น สาเหตุที่ทำให้คะแนนของปัจจัยนี้แตกต่างกันในแต่ละกลุ่มของอายุงานในบริษัท อาจเนื่องมาจากการที่ในเมืองไทยยังมีระบบอาวุโส ผู้ที่เข้ามาทำงานนานย่อมได้รับความเกรงใจมากกว่าผู้ที่เพิ่งเข้ามาทำงาน ดังนั้นหากผู้บริหารระดับกลางที่มีอายุงานนาน ๆ จะเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำ นำเสนอ หรือเปลี่ยนแปลงงบประมาณเพื่อให้งบประมาณเป็นที่ถูกใจของตัวเองย่อมทำได้ง่ายกว่าผู้ที่มีอายุงานน้อย ในส่วนของผลกระทบที่ได้รับของการเปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานกับงบประมาณ ไม่ว่าจะ เป็นผลกระทบด้านบวกหากสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ หรือผลกระทบด้าน

ลบหากไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ สาเหตุที่มีคะแนนแตกต่างกันนั้น นอกจากจะเกิดจากความแตกต่างกันของอายุงานในบริษัทแล้วยังเกิดจากความแตกต่างของอายุงานในตำแหน่งอีกด้วย ซึ่งผู้บริหารระดับกลางที่อยู่ในตำแหน่งและทำงานในบริษัทมานานย่อมทราบถึงผลกระทบที่ได้รับดีกว่าผู้ที่เพิ่งเข้ามารับตำแหน่งหรือเพิ่งเข้ามาทำงานในบริษัท และสำหรับในปัจจุบันสุดท้ายคือระบบผลตอบแทนขององค์กรไม่ว่าจะเป็นผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงินหรือผลตอบแทนที่เป็นตัวเงิน มีคะแนนที่แตกต่างกันเนื่องจากจากอายุงานในบริษัทที่แตกต่างกันแล้วยังมีสาเหตุมาจากระดับการศึกษาที่แตกต่างกันด้วย อาจเนื่องมาจากผู้ที่มีระดับการศึกษาที่สูงกว่าผู้ที่อยู่ในตำแหน่งระดับเดียวกันอาจจะยังไม่พอใจในผลตอบแทนที่ตนเองได้รับเพราะคิดว่าการศึกษาสูงกว่าน่าจะได้รับผลตอบแทนที่มากกว่านี้ หรือผู้ที่ทำงานในบริษัทมานานก็อาจคิดว่าตนเองน่าจะได้รับโบนัสหรือได้รับความไว้วางใจจากเพื่อนร่วมงานหรือผู้บังคับบัญชามากกว่าผู้ที่เพิ่งเข้ามาทำงานในบริษัทได้ไม่นาน

วัตถุประสงค์ที่ 3 ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างส่วนเผื่องบประมาณกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณ

จากการวิเคราะห์โดยวิธีการวิเคราะห์สหสัมพันธ์เพื่อทดสอบว่าตัวแปรอิสระคือปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณมีความสัมพันธ์กันเองหรือไม่ จากการวิจัยพบว่าปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณไม่มีความสัมพันธ์กันเอง แต่ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณทุกปัจจัยล้วนมีความสัมพันธ์กับส่วนเผื่องบประมาณ โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ซึ่งผลการวิจัยดังกล่าวสอดคล้องกับแนวคิดจากงานวิจัยในอดีต นั่นคือ หากปัจจัยที่คาดว่าจะมีอิทธิพลให้ส่วนเผื่องบประมาณขาดประสิทธิภาพ อันได้แก่ ความแตกต่างกันของข้อมูลที่ผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับกลางได้รับ (Douglas and Wier, 2000 และ Steven, 2002) การให้ความสำคัญกับการใช้ส่วนเผื่องบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน (Schiff and Lewin, 1970 และ Onsi, 1973) การมีส่วนร่วมของผู้บริหารระดับกลางในการจัดทำส่วนเผื่องบประมาณ (Lowe and Shaw, 1968 Schiff and Lewin, 1970 Kenis, 1979 Young, 1985 และ Dunk and Perrera, 1997) อิทธิพลที่มีผลต่อการจัดทำส่วนเผื่องบประมาณของผู้บริหารระดับกลาง (Merchant, 1981 และ Yuen, 2004) ผลกระทบด้านบวกที่ได้รับหากสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ และผลกระทบด้านลบที่ได้รับหากไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ (Kenis, 1979 Henderson, 1997 และ Yuen, 2004) ระบบการให้ผลตอบแทนขององค์กร ไม่ว่าจะเป็นผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินหรือผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน (Lowe and Shaw, 1968 Nouri, 1994 และ Leavins et al., 1995) โดยหากปัจจัยเหล่านี้อยู่ในระดับที่สูงแล้วจะทำให้ส่วนเผื่องบประมาณสูงขึ้นด้วย

จากผลการวิจัยจะเห็นได้ว่า ในปัจจุบันกระบวนการจัดทำงบประมาณได้เปลี่ยนไป จากเดิมที่งบประมาณมักถูกกำหนดโดยผู้บริหารระดับสูงได้เปลี่ยนเป็นเปิดโอกาสให้ผู้ที่เกี่ยวข้องและเกี่ยวข้องกับงบประมาณนั้นเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำงบประมาณด้วย ถึงแม้ว่าจะมีบางองค์กรที่งบประมาณยังคงถูกกำหนดโดยผู้บริหารระดับสูงแต่เพียงผู้เดียว แต่ก็มีเพียง 15.38% เท่านั้น ซึ่งถือว่าอยู่ในระดับที่ต่ำเมื่อเทียบกับจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด การเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลาง ไม่ว่าจะเป็นการเสนอความคิดเห็น หรือจะเป็นผู้จัดทำงบประมาณเพื่อให้ผู้บริหารระดับสูงพิจารณาและอนุมัติ โดยจุดประสงค์ก็เพื่อมุ่งหวังให้งบประมาณที่จัดทำขึ้นนั้นใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด เนื่องจากผู้บริหารระดับกลางจะเป็นผู้ที่มีข้อมูลและเข้าใจถึงความต้องการงบประมาณที่จำเป็นต้องใช้ในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบ จะเห็นได้จากการตอบแบบสอบถามที่พบว่าผู้บริหารระดับกลางสามารถประเมินรายได้หรือค่าใช้จ่ายของส่วนงานที่ตนรับผิดชอบได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากกว่าผู้บริหารระดับสูง และนอกจากนี้ผู้บริหารระดับกลางยังทราบถึงข้อมูลเกี่ยวกับขั้นตอนการทำงานหรือกระบวนการปฏิบัติงานและศักยภาพของทีมงานในส่วนงานที่ตนรับผิดชอบมากกว่าผู้บริหารระดับสูง

แต่อย่างไรก็ตามผู้บริหารระดับกลางยังคงเป็นพนักงานในองค์กร ดังนั้นจึงต้องการความมั่นคงเกี่ยวกับตำแหน่งหน้าที่การงาน หรือต้องการผลตอบแทนในอัตราสูง หากองค์กรใช้ความสำเร็จของการปฏิบัติงานให้ได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้มาเป็นเกณฑ์ในการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงาน หรือใช้การเปรียบเทียบผลการดำเนินงานจริงกับเป้าหมายที่กำหนดไว้มากำหนดบทลงโทษแก่ผู้ที่ไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ หรือใช้เป็นตัวกำหนดผลตอบแทนให้แก่ผู้ที่สามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ พนักงานทุกคนย่อมต้องการให้เกิดสิ่งดีแก่ตนเองและไม่ต้องการให้เกิดสิ่งที่จะเป็นผลเสียต่อตนเอง สิ่งเหล่านี้อาจสร้างความกดดันให้แก่ผู้รับผิดชอบและมีส่วนเกี่ยวข้องกับงบประมาณนั้น ว่าจะสามารถปฏิบัติงานได้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้หรือไม่ จึงส่งผลให้เมื่อมีโอกาสเข้ามามีส่วนร่วมหรือมีส่วนเกี่ยวข้องในขั้นตอนของการจัดทำงบประมาณก็อาจสร้างส่วนเผื่องบประมาณเข้าไปในงบประมาณที่ตนมีส่วนร่วมในการจัดทำ เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้โดยง่าย และถึงแม้ว่างบประมาณที่จัดทำจะต้องผ่านการอนุมัติจากผู้บริหารระดับสูงขององค์กรก็ตาม แต่ในบางครั้งผู้บริหารระดับสูงก็ไม่สามารถขจัดหรือลดส่วนเผื่องบประมาณที่เกิดขึ้นได้เสมอไป จะลดได้เฉพาะในส่วนที่มีข้อมูลและเคยมีประสบการณ์จากการทำงานเท่านั้น และนอกจากนี้ผลการวิจัยยังพบว่า การที่ผู้บริหารระดับกลางมีอิทธิพลที่มีผลต่อกระบวนการจัดทำงบประมาณ เช่น การที่ผู้บริหารระดับกลางมีอำนาจต่อรองอย่างมากในการกำหนด

เป้าหมายในงบประมาณ หรือมักจะแนะนำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงเป้าหมายในงบประมาณให้เป็นตัวเลขที่น่าพอใจสำหรับตนเองได้อยู่เสมอ นั่นก็จะส่งผลให้เกิดส่วนเผื่องบประมาณด้วยเช่นกัน

จากการวิเคราะห์โดยวิธีการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ พบว่า ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ปัจจัยด้านการให้ความสำคัญกับการใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน การมีส่วนร่วมของผู้บริหารระดับกลางในการจัดทำงบประมาณ อิทธิพลที่มีผลต่อการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลาง ผลกระทบด้านลบที่ได้รับหากไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ และผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินที่ได้รับจากองค์กรมีความสัมพันธ์กับส่วนเผื่องบประมาณ สามารถนำมาใช้พยากรณ์การเกิดส่วนเผื่องบประมาณได้ โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับส่วนเผื่องบประมาณ ซึ่งผลการวิจัยดังกล่าวสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่นำมาใช้เป็นกรอบแนวคิดในการวิจัยครั้งนี้ ถึงแม้ว่าผลการวิจัยบางส่วนจะขัดแย้งกับงานวิจัยในอดีต คือ ในส่วนของความแตกต่างกันของข้อมูลของผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับกลางได้รับ ผลกระทบด้านบวกที่ได้รับหากสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ และผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงินที่ได้รับจากทางองค์กร เป็นปัจจัยที่ไม่มีความสัมพันธ์กับส่วนเผื่องบประมาณไม่สามารถนำมาใช้พยากรณ์การเกิดส่วนเผื่องบประมาณได้ หากผู้บริหารระดับกลางมีจริยธรรมในการปฏิบัติงานก็ไม่จำเป็นต้องสร้างส่วนเผื่องบประมาณเสมอไป แม้ว่าจะได้รับข้อมูลที่มีความสำคัญต่อการจัดทำงบประมาณมากกว่าผู้บริหารระดับสูงก็ตาม (Douglas and Wier, 2000) ในส่วนของผลกระทบที่ได้รับเมื่อเปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณที่กำหนดไว้ พบว่า ผลกระทบด้านบวกที่ได้รับหากสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ไม่สามารถนำมาพยากรณ์ส่วนเผื่องบประมาณได้ หากพนักงานในองค์กรเลือกได้ระหว่างผลดีหรือผลเสียที่จะเกิดขึ้นกับตนเอง ส่วนใหญ่ย่อมไม่ต้องการให้เกิดผลเสียกับตนเอง ดังนั้นจึงทำให้ผลกระทบด้านลบที่ได้รับหากไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณมากกว่าผลกระทบด้านบวกที่จะได้รับ หากสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ และในส่วนของระบบการให้ผลตอบแทนขององค์กรนั้น เงินเป็นปัจจัยพื้นฐานทางสังคมที่ทุกคนต้องการ ดังนั้น หากเปรียบเทียบกันระหว่างผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินและผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน จะพบว่าผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินมีอิทธิพลต่อพนักงานในองค์กรมากกว่า และในบางครั้งหากพนักงานในองค์กรรู้สึกว่าคุณค่าที่ได้รับผลตอบแทนอย่างยุติธรรม และคุ้มค่ากับความพยายามของตนเองแล้วก็ไม่จำเป็นต้องสร้างส่วนเผื่องบประมาณเสมอไป (Yuen, 2004)

ถึงแม้ว่าผลการวิจัยจะสรุปได้ว่า การเปิดโอกาสให้ผู้บริหารระดับกลางเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณจะส่งผลให้งบประมาณที่จัดทำมีส่วนเผื่องบประมาณเกิดขึ้น

แต่ไม่ได้หมายความว่าองค์กรไม่ควรเปิดโอกาสให้ผู้ที่ได้รับผิดชอบงบประมาณนั้นเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องในการกำหนดเป้าหมายในงบประมาณ เนื่องจากการเปิดโอกาสให้ผู้บริหารระดับกลางเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณนั้น จะช่วยลดแรงกดดันในการปฏิบัติงานลงได้และงบประมาณที่ได้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น ในขณะที่เดียวกันการใช้งบประมาณเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาผลงานของพนักงาน การให้ผลตอบแทนที่ผูกติดกับความสำเร็จของงบประมาณ หรือการกำหนดบทลงโทษหากพนักงานไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ แม้จะเป็นสาเหตุให้เกิดส่วนเผื่องบประมาณ แต่ในทางกลับกันปัจจัยเหล่านี้จะช่วยกระตุ้นให้พนักงานเกิดแรงผลักดันและเป็นแรงจูงใจที่จะทำงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ และในส่วนของกรณีอิทธิพลต่อการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลางนั้น จะทำให้ผู้บริหารระดับกลางรู้สึกพอใจในเป้าหมายที่กำหนดไว้ในงบประมาณ และอยากทำงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่ตนเองเป็นผู้กำหนดในงบประมาณ ในส่วนของการเกิดส่วนเผื่องบประมาณนั้นแม้ว่าจะมีผลเสียทำให้งบประมาณที่ได้นั้นไม่มีประสิทธิภาพไม่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมและประเมินผลการดำเนินงานขององค์กรและพนักงานในองค์กรได้อย่างแท้จริง แต่ในขณะเดียวกัน ส่วนเผื่องบประมาณจะช่วยลดแรงกดดันและยังช่วยเพิ่มกำลังใจในการทำงานให้แก่ผู้บริหารระดับกลางในการที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยผู้บริหารระดับสูงสามารถที่จะลดส่วนเผื่องบประมาณไม่ให้สูงเกินไปด้วยวิธีต่าง ๆ เช่น ผู้บริหารระดับสูงควรพิจารณาอนุมัติงบประมาณอย่างรอบคอบ สร้างจิตสำนึกและทัศนคติที่ดีเกี่ยวกับบริษัทให้แก่พนักงาน และมีการอบรมให้ความรู้แก่พนักงานถึงประโยชน์และความสำคัญของการจัดทำงบประมาณ เพื่อให้พนักงานเหล่านั้นตระหนักถึงความสำคัญของงบประมาณที่จัดทำขึ้น

ข้อจำกัดของงานวิจัย

1. เนื่องจากการในการศึกษาครั้งนี้ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล อาจทำให้เกิดความผิดพลาดที่เกิดจากการตอบคำถามของผู้ตอบแบบสอบถามได้ เช่น ผู้ตอบแบบสอบถามอาจให้คำตอบที่ไม่เที่ยง คือ ไม่เต็มใจที่จะตอบคำถาม หรือตอบคำถามไม่ตรงกับความเป็นจริงเพื่อปกปิดข้อมูล ซึ่งอาจทำให้ผลการศึกษาคคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริงได้ ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้ชี้แจงให้ผู้ตอบแบบสอบถามทราบว่าข้อมูลที่ได้จะถือเป็นความลับ และในการตั้งคำถามผู้วิจัยยังใช้วิธีการตั้งคำถามแฝงและการถามดัก เช่น การถามในลักษณะที่ให้คำตอบเหมือนกันแต่บางคำถามเป็นเชิงบวก และบางคำถามเป็นเชิงลบ เพื่อดูว่าผู้ตอบแบบสอบถามตั้งใจตอบคำถามหรือไม่ นอกจากนี้ความผิดพลาดที่เกิดจากการตอบคำถามอาจเกิดขึ้นจาก

ความคลุมเครือหรือไม่เข้าใจในคำถาม ซึ่งผู้วิจัยได้ป้องกันโดยทำการทดสอบล่วงหน้า (Pretest) ก่อนที่จะส่งแบบสอบถามจริง

2. ในการวัดส่วนเฟื่องบประมาณที่เกิดขึ้นนั้นยังไม่สามารถแยกได้ว่าส่วนใดเป็นส่วนเฟื่องบประมาณที่เกิดขึ้นจากความไม่ตั้งใจ หรือส่วนใดเกิดขึ้นจากความตั้งใจที่จะสร้างขึ้น เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานให้ได้ตามเป้าหมายในงบประมาณได้โดยง่าย และนอกจากนี้คำถามที่ใช้วัดส่วนเฟื่องบประมาณเป็นคำถามที่ดัดแปลงมาจากงานวิจัยในอดีตซึ่งส่วนใหญ่เป็นงานวิจัยจากต่างประเทศ ซึ่งอาจมีวัฒนธรรมขององค์กรที่แตกต่างกับประเทศไทย ดังนั้น ผลที่ได้จากแบบสอบถามอาจไม่สามารถนำมาใช้วัดส่วนเฟื่องบประมาณได้อย่างแท้จริงโดยจะเห็นได้จากค่าเฉลี่ยของคำถามที่มีค่า 4.05 – 4.63 ซึ่งอยู่ในระดับปานกลาง ผลดังกล่าวอาจทำให้ผลการวิจัยคลาดเคลื่อนได้ ดังนั้น ในอนาคตควรจะต้องหาวิธีวัดส่วนเฟื่องบประมาณที่ถูกต้องและเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของประเทศไทย เพื่อให้ผลการวิจัยถูกต้องสามารถนำไปประยุกต์ได้อย่างเหมาะสม

ข้อเสนอแนะจากงานวิจัย

1. แม้ว่าการเปิดโอกาสให้ผู้บริหารระดับกลางเข้ามามีส่วนร่วมในการกำหนดงบประมาณจะช่วยลดแรงกดดันในการปฏิบัติงานลงได้ แต่จากผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าการที่ผู้บริหารระดับกลางเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณจะทำให้ส่วนเฟื่องบประมาณสูงขึ้นด้วย ดังนั้น ในกระบวนการจัดทำงบประมาณควรมีการนำข้อมูลทางการบัญชี ซึ่งเป็นการบันทึกถึงกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจริงและเป็นไปตามมาตรฐานที่ถูกต้องมาเป็นตัวช่วยกำหนดงบประมาณ และในการอนุมัติงบประมาณแต่ละครั้งผู้บริหารระดับสูงควรจะนำงบการเงินที่เกิดขึ้นจริงของงวดก่อนมาเปรียบเทียบกับงบประมาณของงวดปัจจุบัน เพื่อช่วยลดหรือควบคุมส่วนเฟื่องบประมาณที่อาจเกิดขึ้นจากการเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณไม่ให้สูงเกินไป

2. วัตถุประสงค์ของการจัดทำงบประมาณก็เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานในองค์กร แต่จากผลการวิจัยได้แสดงให้เห็นว่า การที่องค์กรใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือหนึ่งในการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดส่วนเฟื่องบประมาณ ดังนั้น องค์กรควรชี้แจงกับพนักงานให้ทราบถึงความสำคัญของการใช้งบประมาณเป็นเกณฑ์ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน เพื่อให้งบประมาณที่จัดทำมีประสิทธิภาพ สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานได้อย่างแท้จริง

3. หากองค์กรได้มีการกำหนดบทลงโทษแก่พนักงานที่ผลการปฏิบัติงานจริงไม่เป็นไปตามที่ตั้งไว้ในงบประมาณ หรือใช้ความสำเร็จของการปฏิบัติงานให้ได้ตามงบประมาณมาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาผลตอบแทน ไม่ว่าจะเป็นการเลื่อนตำแหน่ง การขึ้นเงินเดือน หรือโบนัสให้แก่ผู้ที่สามารถปฏิบัติงานได้ตามงบประมาณที่ตั้งไว้ แม้ว่าจากผลการวิจัยจะแสดงให้เห็นว่าปัจจัยเหล่านี้ล้วนก่อให้เกิดส่วนเผื่องบประมาณ แต่ในทางกลับกันปัจจัยเหล่านี้จะช่วยกระตุ้นให้พนักงานในองค์กรเกิดแรงผลักดันและเป็นแรงจูงใจที่จะทำงานให้สำเร็จตามงบประมาณที่ตั้งไว้ ดังนั้น องค์กรควรอบรมให้ความรู้แก่พนักงานให้ทราบถึงความสำคัญและประโยชน์ของการจัดทำงบประมาณ เมื่อพนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการจัดทำงบประมาณก็อาจช่วยลดส่วนเผื่องบประมาณลงได้

4. การใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงานนั้น องค์กรควรมีเกณฑ์ที่ชัดเจนว่าเกิดส่วนต่างระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณในเกณฑ์ใดจึงจะถูกลงโทษ หรือเกณฑ์ใดจะได้รับผลตอบแทนเพิ่มเติม เพื่อให้พนักงานในองค์กรเข้าใจและยอมรับกฎเกณฑ์ดังกล่าว

5. การนำส่วนต่างจากการเปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณที่กำหนดไว้มาใช้เป็นเกณฑ์หนึ่งในการพิจารณารางวัลหรือบทลงโทษพนักงานนั้น ก่อนที่จะพิจารณารางวัลหรือบทลงโทษให้กับพนักงาน องค์กรควรต้องมีการค้นหาสาเหตุของส่วนต่างที่เกิดขึ้นให้แน่ชัดก่อนว่าเกิดขึ้นจากสาเหตุใด เกิดจากปัจจัยที่ผู้บริหารระดับกลางเหล่านั้นสามารถควบคุมได้หรือไม่ เพื่อให้ผู้บริหารระดับกลางหรือพนักงานในองค์กรยอมรับเกณฑ์การประเมินดังกล่าวเพิ่มขึ้น รวมถึงจะได้ไม่เกิดความท้อแท้ในการทำงานอีกด้วย

ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยต่อไป

สำหรับการศึกษาวิจัยในอนาคตเกี่ยวกับเรื่องปัจจัยที่มีอิทธิพลทำให้งบประมาณขาดประสิทธิภาพนั้น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะสำหรับกรวิจัยต่อไป ดังนี้

1. ศึกษาระดับของส่วนเผื่องบประมาณในลักษณะของข้อมูลอนุกรมเวลา (Time series) เพื่อเปรียบเทียบระดับของส่วนเผื่องบประมาณในช่วงระยะเวลาที่แตกต่างกันว่าเป็นไปในทิศทางใด

2. ควรมีการศึกษาถึงปัจจัยอื่นที่คาดว่าจะมีอิทธิพลทำให้เกิดส่วนเผื่องบประมาณ เนื่องจากยังมีปัจจัยในด้านอื่น ๆ อีกมากที่มีความเกี่ยวข้องกับการเกิดส่วนเผื่องบประมาณซึ่ง

เป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้งบประมาณที่ได้มีขนาดประสิทธิภาพ อาทิเช่น รูปแบบการบริหารงานของผู้บริหารระดับสูงขององค์กร วัฒนธรรมขององค์กร โครงสร้างขององค์กร ความรับผิดชอบต่อองค์กร เป็นต้น ซึ่งผู้วิจัยคิดว่า ผลการวิจัยที่ได้รับจะสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการบริหารจัดการด้านงบประมาณขององค์กรต่าง ๆ เพื่อให้งบประมาณที่จัดทำขึ้นนั้นมีประสิทธิภาพเป็นประโยชน์สูงสุดแก่องค์กร

3. ในการวิจัยครั้งนี้ มีกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาเป็นผู้จัดการฝ่ายและผู้จัดการแผนกขายของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมผลิตเท่านั้น ผู้ที่สนใจศึกษาเพิ่มเติมอาจนำเอาความสัมพันธ์ของตัวแปรที่ทำการทดสอบในครั้งนี้ไปทำการศึกษากับกลุ่มตัวอย่างอื่น ๆ เช่น กลุ่มธุรกิจบริการหรืออาจศึกษาเปรียบเทียบระหว่างหน่วยงานของเอกชนและหน่วยงานของรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐวิสาหกิจ เป็นต้น เพื่อให้มีการปรับปรุงรูปแบบวิธีการจัดทำงบประมาณที่เหมาะสมกับองค์กรต่อไป

4. การมีส่วนเผื่องบประมาณจะช่วยลดความกดดันและช่วยเพิ่มกำลังใจในการทำงานให้แก่ผู้บริหารระดับกลางในการที่จะปฏิบัติงานให้ได้ตามที่กำหนดไว้ในงบประมาณ ดังนั้น งานวิจัยต่อไปควรรหาจุดสมดุลของส่วนเผื่องบประมาณว่าอยู่ในเกณฑ์ใดจึงจะมีความเหมาะสมไม่เกิดผลเสียต่อองค์กร