



## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้จะกล่าวถึงแนวคิดและทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษาที่ผ่านมา และที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้า รวมถึงเอกสารและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยครั้งนี้ โดยจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วนคือ ส่วนแรกเป็นแนวคิดเกี่ยวกับงบประมาณ และส่วนที่สองเป็นการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องและใช้เป็นกรอบแนวคิดในการวิจัยครั้งนี้

#### แนวคิดเกี่ยวกับงบประมาณ

##### ความหมายของงบประมาณ

งบประมาณ หมายถึง แผนงานที่แสดงถึงการดำเนินงานในกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรในลักษณะที่เป็นจำนวนเงิน (Hansen and Mowen, 2003) การจัดทำงบประมาณจะกำหนดขึ้นตามแผนงานในรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ โดยอาจทำเป็นแผนงานระยะยาว คือ งบประมาณ 3 – 5 ปี และแผนงานระยะสั้นสำหรับระยะเวลา 6 เดือน หรือ 1 ปี โดยแบ่งเป็นรายเดือนหรือรายไตรมาส

##### ประเภทของระบบงบประมาณ

ระบบงบประมาณแต่ละประเภทมีความแตกต่างกันตามเกณฑ์การจัดสรรทรัพยากรหรือประมาณการค่าใช้จ่ายในกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร โดยสามารถจำแนกประเภทของระบบงบประมาณได้ดังนี้

##### 1. ระบบงบประมาณแบบแสดงรายการหรือระบบงบประมาณแบบดั้งเดิม

(Line – item budgeting or Traditional budgeting system)

งบประมาณแบบแสดงรายการหรืองบประมาณแบบดั้งเดิม คือ งบประมาณที่แสดงการใช้จ่ายเงินเป็นรายการ เป็นระบบที่เน้นการควบคุมการใช้จ่ายแต่ละรายการ (ทิพวรรณ หล่อสุวรรณรัตน์, 2546) เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ว่าเป็นอย่างไรเท่าใด ในการอนุมัติงบประมาณ จะพิจารณาจากงบประมาณรายจ่ายเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นจากปีที่ผ่านมาว่าจะเพิ่มขึ้นมากน้อยเพียงไร โดยยึดหลักว่ารายจ่ายต้องเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ โดยไม่ได้คำนึงถึงงานที่เคยทำมาในอดีตหรือค่าใช้จ่ายที่เคยเกิดขึ้นมาแล้วว่ามีความจำเป็นที่จะต้องมีการจัดสรรในปีต่อไปหรือไม่ ดังนั้นจึงทำให้เกิด

แนวคิดในการจัดทำงบประมาณรูปแบบใหม่เพื่อหลีกเลี่ยงข้อบกพร่องในการจัดทำงบประมาณแบบเดิม

## 2. งบประมาณตามฐานกิจกรรม (Activity – based budgeting)

งบประมาณตามฐานกิจกรรมเป็นขั้นตอนการวางแผนและควบคุมกิจกรรมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นขององค์กรในรูปของงบประมาณ โดยงบประมาณดังกล่าวจะต้องสอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกับเป้าหมายและกลยุทธ์ขององค์กร (พงษ์ศักดิ์ สัมพันธ์สิริเจริญ, 2546) การจัดทำงบประมาณตามฐานกิจกรรมนี้เป็นวิธีการจัดทำงบประมาณที่มีพื้นฐานและพัฒนามาจากแนวความคิดในเรื่องของการปันส่วนต้นทุนตามฐานกิจกรรม (Activity – based costing) ซึ่งแนวคิดนี้เป็นแนวคิดการบริหารองค์กร โดยถือว่ากลยุทธ์ขององค์กรเป็นตัวผลักดันให้เกิดกิจกรรมต่าง ๆ และจากกิจกรรมต่าง ๆ จะก่อให้เกิดต้นทุน และผลิตภัณฑ์ หรือสิ่งที่จะคิดต้นทุน (Cost object) ตามมา ดังนั้นการจัดทำงบประมาณตามฐานกิจกรรมจึงเป็นวิธีการจัดทำงบประมาณที่ตระหนักถึงความสำคัญของทรัพยากรที่ใช้ในการสนับสนุนกิจกรรมที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานภายในองค์กร โดยต้นทุนจะถูกประมาณขึ้นภายหลังจากที่มีการกำหนดกิจกรรมขึ้นแล้ว ซึ่งการจัดทำงบประมาณในรูปแบบนี้จะให้ผลที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากกว่างบประมาณในรูปแบบเดิม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนของ การคิดต้นทุนการผลิต ทำให้ในปัจจุบันองค์กรที่มีการผลิตสินค้าหลายชนิดจึงเริ่มหันมานิยมใช้การจัดทำงบประมาณในรูปแบบดังกล่าวมากยิ่งขึ้น

## 3. งบประมาณฐานศูนย์ (Zero – based budgeting)

งบประมาณฐานศูนย์เป็นวิธีการจัดทำงบประมาณรูปแบบหนึ่งที่พยายามเน้นถึงงานที่จำเป็นต้องทำในปีต่อไปมากกว่าที่จะพิจารณาเฉพาะรายจ่ายในส่วนที่เพิ่มจากงานในอดีตเท่านั้น (Hansen and Mowen, 2003) โดยหลักการที่สำคัญของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์นั้นอยู่ที่ว่าจะต้องเลือกและกำหนดงานที่จะทำเสียก่อน แล้วจึงประมาณค่าใช้จ่ายของทางเลือกนั้นตามระดับความพยายามต่าง ๆ กัน ว่าถ้าทำในระดับความพยายามไหนจะเสียค่าใช้จ่ายเท่าไร เทียบกับผลงานที่ได้ของแต่ละระดับความพยายาม จากหลักการที่สำคัญดังกล่าวสามารถสรุปแนวคิดในการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ว่าเป็นกระบวนการวางแผนการปฏิบัติงานและการจัดทำงบประมาณ ซึ่งผู้บริหารในแต่ละหน่วยงานจะต้องแสดงรายการขออนุมัติงบประมาณของตน โดยมีรายละเอียดของกิจกรรมต่าง ๆ ที่เห็นว่าจะต้องกระทำในปีงบประมาณ การกระทำเช่นนี้นับเป็นการแจกจ่ายหน้าที่ในการตัดสินใจให้แก่ผู้บริหารระดับรอง ๆ ลงไปว่าเหตุใดจึงต้องใช้จ่ายเงินจำนวนดังกล่าวนั้น เมื่อเป็นเช่นนี้การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์จึงต้องมีการแสดงหน้าที่งานที่จะกระทำเสนอเป็นชุดงานเพื่อการตัดสินใจ (Decision Package) ซึ่งชุดงาน

เหล่านี้จะถูกประเมินด้วยวิธีการวิเคราะห์ห้อย่างมีระบบ และมีการจัดอันดับความสำคัญของชุดงานต่าง ๆ เหล่านี้ขึ้นอีกครั้งหนึ่ง

#### 4. งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (Performance – based budgeting)

งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานเป็นระบบงบประมาณที่ให้ความสำคัญกับการกำหนดพันธกิจขององค์กร จุดมุ่งหมาย วัตถุประสงค์ กลยุทธ์ แผนงาน งาน/โครงการ อย่างเป็นระบบ มีการติดตามและประเมินผลสม่ำเสมอเพื่อวัดผลสำเร็จของงาน (ชัยสิทธิ์ เฉลิมมีประเสริฐ, 2544) เป็นระบบที่เชื่อมโยงการบริหารจัดการทรัพยากร การเงิน ที่สะท้อนให้เห็นถึงผลสำเร็จของงานหรือพันธกิจต่าง ๆ ขององค์กรภายใต้ระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good governance)

### รูปแบบการจัดทำงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณสำหรับองค์กรมีรูปแบบการจัดทำที่แตกต่างกันตามขนาดขององค์กร หากเป็นองค์กรขนาดใหญ่มักจัดทำงบประมาณในรูปแบบของงบประมาณสมบูรณ์แบบ (Comprehensive budgeting) คือ มีการจัดทำแผนการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงานตามเป้าหมายย่อยของหน่วยงานนั้น ซึ่งเป้าหมายย่อย ๆ เหล่านี้จะต้องสอดคล้องกันกับเป้าหมายรวมขององค์กร สำหรับองค์กรขนาดเล็กมักจัดทำงบประมาณแบบเฉพาะบางส่วน (Partial budgeting) คือ จัดทำแผนการดำเนินงานเฉพาะหน่วยงานบางหน่วยขององค์กร วางแผนเฉพาะหน่วยงานที่เป็นหลักสำคัญ เช่น แผนกขายจัดทำแผนงบประมาณการขาย แผนกผลิตจัดทำแผนงบประมาณการผลิต เป็นต้น (دنุชา คุณพนิชกิจ, 2538)

### ประโยชน์ของการจัดทำงบประมาณ

การจัดทำงบประมาณ ทำให้องค์กรมีเป้าหมายที่แน่นอนและเหมาะสมในการดำเนินงาน มีแผนงานที่ดีที่สามารถนำไปปฏิบัติได้และมีการควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามแผนอย่างมีประสิทธิภาพ โดยสามารถจำแนกประโยชน์ของการจัดทำงบประมาณได้ดังนี้ (ธนกร เอกเผ่าพันธ์, 2545)

#### 1. งบประมาณเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการวางแผนของฝ่ายบริหาร

การวางแผนดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดซึ่งเป็นแผนที่สามารถกระทำได้และเป็นผลดีภายใต้สถานการณ์ที่คาดไว้ แผนงานนี้จะนำมากำหนดเป็นแผนการดำเนินงานโดยละเอียด ซึ่งประกอบด้วยขั้นตอน การดำเนินงานและจะต้องจัดทำแผนปริมาณงานและปริมาณทรัพยากรที่ต้องใช้เพื่อให้ปฏิบัติงานได้สำเร็จตามเป้าหมาย

## 2. ส่งเสริมให้มีการประสานงานระหว่างหน่วยงานในองค์กร

เริ่มตั้งแต่มีการวางแผนงานโดยการนำแผนงานของแต่ละหน่วยงานมาพิจารณา ร่วมกัน เพื่อให้การดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ สอดคล้องกันและให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร ซึ่งจะช่วยให้หัวหน้าหน่วยงานมีการประสานงานกันอย่างใกล้ชิด เพราะแต่ละหน่วยงานมีโอกาส ทราบถึงการดำเนินงานในส่วนงานอื่นขององค์กร และทำให้มีความเข้าใจว่าการดำเนินงานของทุก หน่วยงานเป็นส่วนประกอบให้การดำเนินงานในส่วนรวมขององค์กรบรรลุเป้าหมาย การ ดำเนินงานของหน่วยงานหนึ่งอาจจะมีผลกระทบไปยังหน่วยงานอื่นและกระทบถึงองค์กรได้

## 3. ควบคุมการดำเนินงาน

ฝ่ายบริหารสามารถนำงบประมาณไปเป็นเครื่องมือติดตามควบคุมการ ปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ให้มีประสิทธิภาพโดยใช้งบประมาณเป็นตัววัด ถ้าผลการ ปฏิบัติงานเป็นไปตามงบประมาณหรือดีกว่า แสดงว่าการทำงานมีประสิทธิภาพ ถ้าผลการ ปฏิบัติงานต่างจากงบประมาณในทางไม่ดีก็จะได้รับหาทางแก้ไขได้ทันเวลาที่ ถ้าองค์กรไม่ได้ใช้ งบประมาณมาควบคุมก็อาจจะไม่ทราบว่าผลการดำเนินงานที่ปฏิบัติได้จริงนั้นมีประสิทธิภาพ เพียงพอหรือยัง ซึ่งจะไม่ส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาการทำงานของตนเองให้ดีขึ้น

## 4. ทำให้เกิดการจัดระบบการทำงานที่ดี

การจัดทำงบประมาณจะทำให้มีการจัดสรรทรัพยากรให้เหมาะสมกับงาน ไม่ ข้ำซ้อนและสิ้นเปลือง เนื่องจากแผนงบประมาณแต่ละแผนต้องระบุถึงปริมาณงาน ปริมาณ เงินทุนที่ใช้ บุคลากร วัสดุดิบ หรือทรัพยากรอื่นที่จำเป็นอย่างละเอียดและแบ่งความรับผิดชอบกัน ตามหน้าที่

## 5. ส่งเสริมให้ผู้บริหารทุกระดับมีความคิดสร้างสรรค์

การวางแผนจัดทำงบประมาณจะช่วยให้ผู้บริหารที่มีส่วนเกี่ยวข้องมีความคิด สร้างสรรค์ เพื่อนำมากำหนดเป้าหมายงานของตนเองเพื่อให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร โดย พิจารณาเลือกวิธีการหรือกลยุทธ์ที่ประหยัดค่าใช้จ่ายมากที่สุด

## 6. ส่งเสริมให้ผู้บริหารทุกระดับพัฒนาการทำงานของตนเอง

การใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือประเมินผลการปฏิบัติงาน การประเมินผล งานที่ผู้บริหารแต่ละคนรับผิดชอบเป็นระยะ ๆ จะช่วยให้มีการพัฒนาการทำงานทั้งของตนเองและ ผู้ใต้บังคับบัญชาในหน่วยงานนั้น

### 7. จัดความไม่แน่นอนต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

การจัดทำงบประมาณเป็นการกำหนดเหตุการณ์ล่วงหน้าไว้ก่อน ซึ่งต้องผ่านกระบวนการวิเคราะห์สถานการณ์และกำหนดทรัพยากรที่จะใช้รวมทั้งผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับอย่างชัดเจน

### 8. สามารถทราบอัตราความก้าวหน้าหรือความล้มเหลวขององค์กร

การวางแผนงบประมาณจะทำให้รู้ว่าแผนการดำเนินงานขององค์กรจะเป็นไปในแนวทางใด ทำให้สามารถเตรียมหาทางแก้ไขได้ทันและพนักงานทุกคนสามารถรู้อนาคตในการทำงานของตนเองได้จากการวางแผนดำเนินงานโดยงบประมาณขององค์กร

### 9. ใช้เป็นฐานข้อมูลในการวางแผนในปีต่อ ๆ ไปขององค์กร

เมื่อมีการประเมินผลการดำเนินงานจริงกับแผนงบประมาณที่วางไว้ จะทำให้ได้บทเรียน ข้อเตือนใจ หรือเครื่องชี้แนะในการวางแผนในอนาคตได้

### 10. งบประมาณเป็นแผนงานที่มีรูปแบบเดียวกันในองค์กร

การจัดทำงบประมาณจะทำให้แต่ละหน่วยงานมีรูปแบบที่เข้าใจตรงกัน สามารถนำไปสู่ความเข้าใจและเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน และนอกจากนี้งบประมาณยังสามารถแยกหน่วยงานที่มีประสิทธิภาพต่างกันออกมาให้เห็นได้โดยการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณที่ทำไว้

## ปัจจัยที่ทำให้งบประมาณประสบความสำเร็จ

การใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือที่สำคัญของการบริหาร เพื่อใช้งบประมาณที่จัดทำขึ้นนั้นประสบความสำเร็จจะต้องอาศัยปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้ (เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา, 2545)

### 1. งบประมาณต้องได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร

เพื่อใช้งบประมาณที่กำหนดขึ้นเป็นแผนการดำเนินงานที่สามารถใช้อย่างได้ผลในสถานการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น จึงต้องมีการสำรวจสภาวะแวดล้อมของกิจการ ประเมินปัจจัยต่าง ๆ ในสภาวะแวดล้อมที่จะมีผลต่อองค์กร การกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการดำเนินงานตลอดจนนโยบายในการดำเนินงาน และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายเหล่านั้นจึงเป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหารที่จะต้องทำการประเมิน คาดการณ์และแจ้งให้ผู้ได้บังคับบัญชาตามสายงานทราบ เพื่อจะได้นำไปใช้เป็นข้อมูลขั้นพื้นฐานในการวางแผน

งบประมาณสำหรับหน่วยงานของตน การที่ฝ่ายบริหารได้สนับสนุนให้ผู้บริหารระดับกลางและผู้บริหารระดับล่างเข้ามามีส่วนร่วมในการวางแผนงบประมาณสำหรับหน่วยงานเองนั้น จะทำให้เขารู้สึกว่าตัวเองมีส่วนรับผิดชอบที่จะต้องทำให้แผนงานนั้นประสบความสำเร็จ ดังนั้นโอกาสที่แผนงบประมาณนั้นจะประสบความสำเร็จก็จะมีมากขึ้นด้วย

### 2. งบประมาณต้องสอดคล้องกับการจัดสายงาน

แผนงบประมาณนั้นควรจะสอดคล้องกับผังการจัดสายงาน ผู้บริหารระดับกลางและผู้บริหารระดับล่างของแต่ละหน่วยงานซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่บังคับบัญชาการดำเนินงานภายในหน่วยงาน จะได้รู้จักกระบวนการ และขั้นตอนการดำเนินงานในหน่วยงานนั้น ๆ เป็นอย่างดี สามารถวางแผนการดำเนินงานสำหรับหน่วยงานของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถวิเคราะห์ได้ว่าสาเหตุของผลต่างระหว่างการปฏิบัติงานจริงและงบประมาณนั้นเกิดจากสาเหตุใด และควรจะแก้ไขอย่างไร

### 3. งบประมาณและระบบบัญชีต้องสอดคล้องกัน

เนื่องจากระบบบัญชีเป็นระบบที่ใช้บันทึกข้อมูลที่เกิดขึ้นเพื่อนำมาประมวลผลในการดำเนินงานประจำงวด และงบประมาณเป็นการวางแผนการดำเนินงานในอนาคต เพื่อให้งบประมาณได้ผลจำเป็นต้องมีการติดตามเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริง กับแผนงบประมาณเพื่อดูว่างานกำลังดำเนินไปตามแผนหรือไม่ การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับแผนงบประมาณจะทำให้สะดวกก็ต่อเมื่องบประมาณที่จัดทำขึ้นกับระบบบัญชีที่ใช้อยู่มีความสอดคล้องกัน

4. ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการงบประมาณต้องมีความเข้าใจในหลักการและประโยชน์ของการงบประมาณ

ผู้บริหารระดับกลางและผู้บริหารระดับล่างซึ่งเป็นผู้มีส่วนร่วมในการวางแผนงบประมาณ ควรได้รับการชี้แจงให้ทราบถึงวัตถุประสงค์ของงบประมาณและประโยชน์ที่งบประมาณจะมีต่อการบริหาร เพื่อว่าแผนงานที่ผู้บริหารระดับกลางและผู้บริหารระดับล่างของแต่ละหน่วยงานจัดเสนอมานั้น จะได้เป็นแผนการดำเนินงานที่ดีที่สุดขององค์กรและใช้ทรัพยากรขององค์กรในทุก ๆ หน่วยงานอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

### 5. การปรับงบประมาณให้เข้ากับสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

เนื่องจากงบประมาณเป็นการวางแผนการดำเนินงานในอนาคตโดยการประเมินสภาพการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ปัจจัยบางอย่างอันมีผลกระทบต่อสภาพการณ์แวดล้อมในการดำเนินธุรกิจขององค์กรเป็นปัจจัยที่องค์กรไม่สามารถจะควบคุมได้ ดังนั้น หากสภาพการณ์ที่

เกิดขึ้นจริงแตกต่างจากที่คาดคะเนไว้อันมีผลกระทบต่อแผนการดำเนินงานที่กำหนดไว้ องค์กรควรมีการทบทวนแผนงบประมาณนั้นเสียใหม่เพื่อหลีกเลี่ยงผลกระทบจากปัจจัยที่ตนไม่สามารถจะควบคุมหรือแก้ไขได้

### ปัญหาในการจัดทำงบประมาณ

งบประมาณที่ดีควรเป็นงบประมาณที่จัดทำขึ้นจากความร่วมมือของผู้บริหารระดับกลางจนถึงผู้บริหารระดับล่างที่รับผิดชอบรายได้หรือค่าใช้จ่ายนั้น แทนที่จะให้ผู้บริหารระดับสูงเป็นผู้กำหนดงบประมาณแต่เพียงผู้เดียว ซึ่งการจัดทำงบประมาณแบบนี้เรียกว่า งบประมาณแบบมีส่วนร่วม (Participative budget) วิธีที่ให้ผู้บริหารมีค่าใช้จ่ายโดยเป็นผู้เตรียมงบประมาณค่าใช้จ่ายนั้นมีความสำคัญ เพราะต้องนำงบประมาณค่าใช้จ่ายนั้นมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมและประเมินการทำงานของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายนั้น แต่ถ้างบประมาณถูกกำหนดมาจากผู้บริหารระดับสูง อาจทำให้เกิดการต่อต้านมากกว่าที่จะได้รับความร่วมมือ

แต่การเปิดโอกาสให้ผู้บริหารระดับกลางจนถึงระดับล่างเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณนั้น แม้จะทำให้งบประมาณที่ได้มีความเหมาะสม และลดแรงกดดันในการปฏิบัติงานของพนักงานแล้ว ในขณะที่เดียวกันก็เป็นการเปิดโอกาสให้ผู้มีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณสามารถบิดเบือนตัวเลขได้เช่นกัน โดยอาจเสนองบประมาณในเกณฑ์ต่ำเพื่อให้ตนเองสามารถปฏิบัติงานให้ได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้โดยง่ายและผ่านการประเมินผลงานจากผู้บังคับบัญชา ซึ่งมักจะกำหนดให้งบประมาณทางด้านรายรับต่ำเกินไป และงบประมาณทางด้านรายจ่ายสูงเกินไป การสร้างส่วนเผื่อในงบประมาณเช่นนี้จะทำให้งบประมาณที่กำหนดขึ้นนั้นเกิดความหย่อนยานหรือที่เรียกว่า Budgetary slack ได้ (ดวงมณี โกมารทัต และคณะ, 2545) ทำให้งบประมาณที่จัดทำขึ้นนั้นไม่มีประสิทธิภาพ นั่นคือ ไม่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุม และประเมินผลการดำเนินงานขององค์กรและหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรได้อย่างแท้จริง

### การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับส่วนเผื่องบประมาณนั้น แม้ว่าในอดีตจะมีการศึกษากันมานานแล้ว แต่ในปัจจุบันก็ยังมีการศึกษาอยู่ โดยการนำเอาปัจจัยใหม่ ๆ มาศึกษาเพิ่มเติมจากงานวิจัยในอดีต ซึ่งผลจากการวิจัยสามารถสรุปได้ตามผลงานของผู้วิจัยแต่ละท่านดังนี้คือ

Lowe and Shaw (1968) ได้สรุปถึงปัจจัยและวัตถุประสงค์ในการสร้างส่วนเพื่อ  
งบประมาณไว้ดังนี้คือ

1. หากกิจการใดมีระบบการให้ผลตอบแทนที่ผูกติดกับความสำเร็จใน  
งบประมาณ ผู้บริหารระดับกลางถึงผู้บริหารระดับล่างที่เข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำ  
งบประมาณ ก็จะพยายามกำหนดให้งบประมาณนั้นสามารถปฏิบัติงานให้ได้ตามเป้าหมายที่  
กำหนดไว้ได้โดยง่ายเพื่อให้ผลการปฏิบัติงานจริงดีกว่าที่กำหนดไว้ในงบประมาณ

2. การที่กิจการมีอัตราการเติบโตของยอดขายมาโดยตลอดจะทำให้  
ผู้บริหารระดับกลางจนถึงระดับล่างที่รับผิดชอบเรื่องยอดขายเกิดความรู้สึกกดดัน เมื่อมีโอกาส  
เข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณก็จะพยายามสร้างส่วนเผื่องบประมาณโดยกำหนดให้  
ยอดขายต่ำกว่าที่ควรจะเป็นเพื่อให้ผ่านการตรวจสอบจากผู้บริหารระดับสูง และให้ยอดขายจริงสูง  
กว่ายอดขายในงบประมาณ

3. หากผลการปฏิบัติงานในปีที่ผ่านมาไม่ดี จะทำให้ผู้บริหารระดับกลาง  
จนถึงระดับล่างเกิดความรู้สึกไม่มั่นคงในตำแหน่งหน้าที่งาน เมื่อมีโอกาสเข้าไปมีส่วนร่วมใน  
การจัดทำงบประมาณก็จะพยายามทำให้งบประมาณนั้นสามารถปฏิบัติงานให้บรรลุตาม  
เป้าหมายที่กำหนดไว้ได้โดยง่าย เพื่อให้มีผลงานที่ดีนำเสนอต่อผู้บริหารระดับสูง

Schiff and Lewin (1970) ได้กล่าวไว้ว่าหากกิจการใดให้ความสำคัญกับการใช้  
งบประมาณเพื่อการประเมินผลการปฏิบัติงาน และเปิดโอกาสให้ผู้บริหารระดับกลางจนถึงระดับ  
ล่างเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณด้วยแล้ว ผู้บริหารระดับกลางจนถึงระดับล่างจะ  
พยายามบิดเบือนข้อมูลในการกำหนดงบประมาณโดยจะกำหนดให้งบประมาณด้านรายรับต่ำ  
กว่าที่ควรจะเป็น และงบประมาณด้านรายจ่ายสูงกว่าที่ควรจะเป็นซึ่งการสร้างส่วนเผื่อใน  
งบประมาณเช่นนี้ก็เพื่อให้งบประมาณนั้นสามารถปฏิบัติงานให้ได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้  
โดยง่าย ซึ่งผลจากการศึกษาเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับผลการศึกษาของ Lowe and Shaw  
(1968)

Onsi (1973) ได้ศึกษาถึงปัจจัยที่ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการสร้างส่วนเพื่อ  
งบประมาณ โดยให้ผู้จัดการฝ่ายบัญชี ผู้จัดการฝ่ายงบประมาณ รองประธานฝ่ายการผลิต รอง  
ประธานฝ่ายขาย และผู้จัดการในฝ่ายต่าง ๆ ในบริษัท 5 แห่งเป็นตัวอย่งในการศึกษาโดยการ  
สัมภาษณ์ และให้ผู้จัดการในฝ่ายที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำงบประมาณ ผู้จัดการฝ่ายผลิต  
และผู้จัดการฝ่ายขายในบริษัทที่มีรูปแบบการปกครองแบบกระจายอำนาจเป็นกลุ่มตัวอย่างใน



การศึกษาโดยการส่งแบบสอบถาม จากการศึกษาพบว่า การใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการประเมินผลปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์ในด้านบวกกับการสร้างส่วนเผื่องบประมาณ นั่นคือหากกิจการใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือหนึ่งในการประเมินผลการปฏิบัติงาน จะทำให้ผู้บริหารระดับกลางเกิดความรู้สึกกดดันที่จะทำงานให้บรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ และก่อให้เกิดแรงจูงใจที่จะสร้างส่วนเผื่องบประมาณ และในขณะเดียวกันจากการศึกษาในครั้งนี้ Onsi ได้พบว่าการเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลางมีความสัมพันธ์ในด้านลบกับการสร้างส่วนเผื่องบประมาณ นั่นคือหากผู้บริหารระดับกลางยิ่งเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณมากขึ้นเท่าไรก็จะทำให้ส่วนเผื่องบประมาณมีค่าลดต่ำลง ซึ่งผลที่ได้จากการศึกษามีความขัดแย้งกับ Lowe and Shaw (1968) และ Schiff and Lewin (1970) ที่พบว่าการเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลางมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการสร้างส่วนเผื่องบประมาณ

Kenis (1979) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของงบประมาณที่มีต่อทัศนคติและการปฏิบัติงานของผู้บริหารระดับกลางจนถึงระดับล่าง โดยใช้ผู้จัดการแผนกและหัวหน้าแผนกที่ทำงานอยู่ในบริษัทที่มีพนักงานมากกว่า 500 คน ซึ่งมีที่ตั้งอยู่ในรัฐนิวเจอร์ซีย์ และฟิลาเดเฟีย ประเทศสหรัฐอเมริกา จำนวนทั้งสิ้น 298 คนเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษา จากการศึกษาพบว่าหากผู้จัดการแผนกและหัวหน้าแผนกทราบว่าจะได้รับผลกระทบอย่างไรหากไม่สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ผู้จัดการแผนกและหัวหน้าแผนกก็จะพยายามและมีความกระตือรือร้นที่จะทำงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ให้ได้ แต่ในขณะเดียวกันหากงบประมาณที่ตั้งไว้ไม่สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้โดยง่าย ผู้บริหารระดับกลางจนถึงระดับล่างที่เข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณก็จะตั้งใจปิดเพื่อนำให้งบประมาณนั้นสามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้โดยง่าย ซึ่งงบประมาณที่ได้ก็จะเกิดส่วนเผื่องบประมาณ ทำให้งบประมาณที่ได้สูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง

Brownell (1981) ศึกษาถึงการเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณสำหรับกิจการที่ใช้งบประมาณเป็นเครื่องมือในการควบคุม โดยมีกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาเป็นผู้จัดการจากกิจการขนาดใหญ่ในอุตสาหกรรมการผลิตของรัฐซานฟรานซิสโก ประเทศสหรัฐอเมริกา จากการศึกษาพบว่า ผู้บริหารระดับกลางที่เข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณจะพยายามสร้างส่วนเผื่องบประมาณก็ต่อเมื่อผู้บริหารเหล่านั้นสามารถควบคุมสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีผลต่อการปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้ ถ้าหากผู้บริหารเหล่านั้นไม่สามารถควบคุม

สถานการณ์ภายในองค์กรให้เป็นไปตามที่ต้องการได้แม้ว่าจะพยายามบิดเบือนข้อมูลในการจัดทำงบประมาณอย่างไรก็จะไม่สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้

Merchant (1981) ได้ทำการศึกษาถึงอิทธิพลของผู้บริหารระดับกลางที่มีต่อระบบการจัดทำงบประมาณขององค์กร โดยใช้ผู้จัดการที่ทำงานอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ จำนวน 201 คนเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ จากการศึกษาพบว่าระดับของอิทธิพลของผู้บริหารระดับกลางมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับการสร้างส่วนเผื่องบประมาณให้งบประมาณมีตัวเลขสูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง นั่นคือหากผู้บริหารระดับกลางมีอิทธิพลต่อการจัดทำงบประมาณในระดับต่ำก็จะทำให้ส่วนเผื่องบประมาณมีค่าต่ำลง ในทางตรงกันข้ามหากผู้บริหารระดับกลางมีอิทธิพลต่อการจัดทำงบประมาณในระดับที่สูงจะทำให้ส่วนเผื่องบประมาณมีค่าสูงขึ้นด้วย โดยที่ผู้บริหารระดับกลางอาจจะกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ ขึ้นมาซึ่งอาจเป็นกิจกรรมที่ไม่เกิดขึ้นจริงเพื่อนำงบประมาณจากกิจกรรมนั้น ๆ มาชดเชยให้กับกิจกรรมที่มีอยู่

Young (1985) ได้ศึกษาถึงผลของการมีข้อมูลที่ไม่ว่าเทียบกันและการเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณที่มีผลต่อการสร้างส่วนเผื่องบประมาณ จากผลการศึกษาพบว่าการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับการสร้างส่วนเผื่องบประมาณซึ่งเกิดจากการกำหนดให้ตัวเลขในงบประมาณสูงต่ำกว่าความเป็นจริง นั่นคือหากผู้บริหารระดับกลางจนถึงพนักงานที่ปฏิบัติงานเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณก็จะเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้บริหารระดับกลางจนถึงพนักงานเหล่านั้นสามารถสร้างส่วนเผื่องบประมาณขึ้นได้ ถ้ายังเข้าไปมีส่วนร่วมสูงก็จะยิ่งสร้างส่วนเผื่องบประมาณให้เพิ่มมากขึ้นด้วย ส่วนการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการมีข้อมูลที่ไม่ว่าเทียบกันกับการสร้างส่วนเผื่องบประมาณพบว่าไม่มีความสัมพันธ์กัน นั่นคือแม้ว่าผู้บริหารระดับกลางจนถึงพนักงานจะมีข้อมูลที่มีส่วนสำคัญในการจัดทำงบประมาณมากกว่าผู้บริหารระดับสูง แต่ก็ไม่จำเป็นที่จะต้องสร้างส่วนเผื่องบประมาณเพื่อให้งบประมาณนั้นบิดเบือนไปจากความเป็นจริง

Brownell and McInnes (1986) ได้ศึกษาถึงการมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ แรงจูงใจ และผลการปฏิบัติงานของผู้บริหารระดับกลางหรือผู้จัดการ โดยใช้ผู้บริหารระดับผู้จัดการในอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และอุตสาหกรรมเหล็กจำนวน 224 คนเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ ผลจากการศึกษาพบว่าผู้จัดการมีประสิทธิภาพในการทำงานเพิ่มสูงขึ้นเมื่อรู้สึกพอใจในระบบการตอบแทนของกิจการ ซึ่งถือเป็นแรงจูงใจในการทำงานให้สำเร็จ

ตามเป้าหมายในงบประมาณ แต่หากผู้จัดการเหล่านั้นรู้สึกว่าได้ผลตอบแทนต่ำกว่าที่ควรจะได้ก็อาจจะก่อให้เกิดแรงจูงใจในการสร้างส่วนเผื่องบประมาณขึ้นได้

Dunk (1993) ได้ทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ของการมีข้อมูลอย่างแตกต่างกันระหว่างผู้บริหารระดับกลางและผู้บริหารระดับสูง การมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ และการใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน ที่มีผลต่อการสร้างส่วนเผื่องบประมาณโดยกำหนดให้ตัวเลขในงบประมาณสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะเป็น เขาได้ใช้ผู้บริหารระดับผู้จัดการที่ทำงานอยู่ในบริษัทในกลุ่มธุรกิจการผลิตที่มีพนักงานมากกว่า 100 คน ซึ่งมีที่ตั้งอยู่ในเมืองซินีเย่ ประเทศออสเตรเลียเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ จากการศึกษาพบว่า การมีข้อมูลอย่างแตกต่างกันระหว่างผู้บริหารระดับกลางและผู้บริหารระดับสูง การเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลาง และการใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการสร้างส่วนเผื่องบประมาณให้ตัวเลขในงบประมาณสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะเป็น นั่นคือหากผู้บริหารระดับกลางมีข้อมูลที่สำคัญต่อการจัดทำงบประมาณมากกว่าผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับกลางได้เข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณอยู่ในระดับที่สูงสำหรับกิจการที่ใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงานแล้ว จะทำให้มีการสร้างส่วนเผื่องบประมาณน้อยลง

ฤดี พิเศษภักดีพงศ์ ประสงค์ สมบัติวรพัฒน์ และ เสนีย์ สุดสวาสดิ์ (2539) ได้นำการวิจัยของ Dunk (1993) มาเป็นต้นแบบในการศึกษาภายใต้สภาพแวดล้อมในประเทศไทย โดยได้ทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ของการมีข้อมูลอย่างแตกต่างกันระหว่างผู้บริหารระดับกลางและผู้บริหารระดับสูง การมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ และการใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน ที่มีผลต่อการสร้างส่วนเผื่องบประมาณให้ตัวเลขในงบประมาณสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะเป็น โดยใช้ผู้บริหารระดับกลางและผู้บริหารระดับล่างในแผนกขายของบริษัทขนาดใหญ่ ซึ่งมีที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานครและเป็นบริษัทที่มีรายได้ในปี 2537 อยู่ใน 200 อันดับแรกของประเทศไทยเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษา ซึ่งผลจากการศึกษาพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรดังกล่าวเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับงานวิจัยของ Dunk (1993) คือ การมีข้อมูลอย่างแตกต่างกันระหว่างผู้บริหารระดับกลางและผู้บริหารระดับสูง การเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลาง และการใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการสร้างส่วนเผื่องบประมาณ นั่นคือหากผู้บริหารระดับกลางมีข้อมูลที่สำคัญต่อการจัดทำงบประมาณมากกว่าผู้บริหารระดับสูง และผู้บริหารระดับกลางได้เข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณอยู่ในระดับ

ที่สูงสำหรับกิจการที่ใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงานแล้ว จะทำให้มีการสร้างส่วนเผื่องบประมาณน้อยลง

Nouri (1994) ได้ทำการศึกษาถึงการใช้งบจ่ายด้านความรับผิดชอบต่อองค์กรและงานมาใช้พยากรณ์การสร้างส่วนเผื่องบประมาณของผู้จัดการ โดยใช้ผู้จัดการแผนกในธุรกิจเคมีภัณฑ์และธุรกิจที่ทำผลิตภัณฑ์เกี่ยวกับด้านน้ำมัน ในประเทศสหรัฐอเมริกา จำนวน 203 คน เป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษา จากการศึกษาพบว่าส่วนเผื่องบประมาณมีความสัมพันธ์ด้านบวกกับผลตอบแทนของกิจการ ผู้จัดการที่มีความรับผิดชอบต่อองค์กรและงานสูงและได้รับผลตอบแทนสูงเมื่อเทียบกับผลการปฏิบัติงาน จะมีแรงจูงใจในการสร้างส่วนเผื่องบประมาณน้อยกว่าผู้จัดการที่ได้รับผลตอบแทนที่ตนเองคิดว่ายังไม่คุ้มกับผลการปฏิบัติงาน

จากผลการศึกษาของ Leavins, Omer, and Vilutis (1995) ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่ก่อให้เกิดการสร้างส่วนเผื่องบประมาณ โดยส่งแบบสอบถามไปยังผู้จัดการแผนกของบริษัท 30 แห่งที่มีที่ตั้งอยู่ในรัฐเท็กซัส ประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งผลจากการศึกษาพบว่าการสร้างส่วนเผื่องบประมาณมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับผลตอบแทนของกิจการ หากกิจการใดมีการให้ผลตอบแทนที่สูงผูกติดกับงบประมาณและผู้จัดการก็ต้องการที่จะได้ผลตอบแทนที่สูงนั้น ก็จะเป็นแรงจูงใจให้ผู้จัดการยังสร้างส่วนเผื่องบประมาณให้สูงขึ้นด้วย

Dunk and Perera (1997) ได้ศึกษาถึงการสร้างส่วนเผื่องบประมาณกับการเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณกับปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์ผู้จัดการฝ่ายผลิต และผู้จัดการฝ่ายการตลาดในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต จากการศึกษาพบว่าการเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณของผู้จัดการเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้จัดการสามารถสร้างส่วนเผื่องบประมาณเพื่อให้งบประมาณนั้นง่ายสามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้โดยง่าย แต่ผู้จัดการที่เข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณก็ไม่จำเป็นต้องสร้างส่วนเผื่องบประมาณเสมอไป หากผู้จัดการนั้นมีศีลธรรมจริยธรรมและคำนึงถึงความก้าวหน้าในการทำงานของตนเอง

Henderson (1997) ได้กล่าวไว้ว่า หากสมาชิกในองค์กรไม่รู้ถึงผลลัพธ์หรือผลกระทบของความพยายามที่ตนเองมี บุคคลเหล่านั้นก็จะไม่ทราบว่าจะทำอะไรไปนั้นประสบความสำเร็จหรือล้มเหลว และก็จะไม่มีแรงจูงใจเพื่อทำงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ควรมีการเปิดโอกาสให้ผู้บังคับบัญชาและผู้ใต้บังคับบัญชาได้มีโอกาสพูดคุยแลกเปลี่ยน และแสดงความคิดเห็นกัน ผู้ใต้บังคับบัญชาควรได้รู้ว่าตนเองจะได้รับผลการประเมินในด้านลบและต้องคอยหาคำตอบให้ผู้บังคับบัญชาได้ทราบว่าทำไมเมื่อเปรียบเทียบงบประมาณกับผลการ

ปฏิบัติงานจริงแล้วผลออกมาไม่น่าพอใจและนั่นคือความล้มเหลวในการปฏิบัติงาน การได้รับทราบถึงผลกระทบของการที่ไม่สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้นั้น จะทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกิดแรงผลักดันที่จะทำงานให้มีประสิทธิภาพ แต่ในบางครั้งหากผู้ใต้บังคับบัญชาได้เข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณอาจจใจปกปิดผลต่างระหว่างผลการปฏิบัติงานกับงบประมาณโดยการบิดเบือนตัวเลขในการจัดทำงบประมาณ เพื่อหลีกเลี่ยงผลกระทบด้านลบที่จะเกิดขึ้นหากไม่สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้

Nouri and Parker (1998) ได้ทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณกับผลการปฏิบัติงาน โดยใช้ผู้จัดการชาวอเมริกาจำนวน 203 คน ที่ทำงานอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเคมีภัณฑ์ ซึ่งผู้จัดการเหล่านั้นมีหน้าที่ในการจัดทำงบประมาณและควบคุมการดำเนินงานของผู้ใต้บังคับบัญชาให้เป็นไปตามงบประมาณที่กำหนดไว้ จากผลการศึกษาพบว่า หากผู้จัดการเหล่านั้นมีความพอใจในระบบผลตอบแทนที่ได้รับจากองค์กรแล้ว แม้จะเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ ผู้จัดการเหล่านั้นก็จะไม่พยายามสร้างส่วนเผื่อให้เกิดขึ้นในงบประมาณ โดยที่ระบบผลตอบแทนขององค์กรที่ได้รับนั้นอาจจะอยู่ในรูปของผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ความภูมิใจในความสำเร็จ ความพอใจที่ได้เห็นความก้าวหน้าในอาชีพการงาน และผลตอบแทนที่เป็นตัวเงิน เช่น เงินรางวัล โบนัส การได้เลื่อนตำแหน่ง

Douglas and Wier (2000) ได้ศึกษาถึงตัวแบบด้านจรรยาบรรณที่อาจเป็นแรงจูงใจให้มีการสร้างส่วนเผื่องบประมาณขึ้น โดยใช้สมาชิกของ The Institute of Certified Professional Managers จำนวนทั้งสิ้น 725 เป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษา จากผลการศึกษาพบว่า การสร้างส่วนเผื่อในงบประมาณนั้นมีความสัมพันธ์ด้านบวกกับความแตกต่างกันของข้อมูลที่มีอยู่ นั่นคือหากผู้จัดการมีข้อมูลที่มีความสำคัญต่อการจัดทำงบประมาณมากกว่าผู้บริหารระดับสูง และได้เข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ ก็อาจก่อให้เกิดแรงจูงใจที่จะสร้างส่วนเผื่อให้เกิดขึ้นในงบประมาณได้ แต่ในขณะเดียวกันหากผู้จัดการเหล่านั้นมีจรรยาบรรณที่ดีพอ เขาก็จะไม่พยายามที่จะสร้างส่วนเผื่องบประมาณให้เกิดขึ้น

Fisher, Frederickson, and Peffer (2000) ได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบผลกระทบของการจัดทำงบประมาณแบบที่กำหนดโดยผู้บริหารระดับสูงแต่เพียงผู้เดียวและการจัดทำงบประมาณแบบที่ผู้บริหารระดับกลางจนถึงระดับล่างมีอำนาจต่อรองในงบประมาณได้ โดยใช้นักเรียนระดับปริญญาตรีจำนวน 185 คนที่เรียนวิชาบัญชีชั้นกลางเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษา โดยได้กำหนดสถานการณ์ไว้ 3 สถานการณ์ สถานการณ์แรกคือผู้บังคับบัญชาเป็นผู้กำหนดงบประมาณ สถานการณ์ที่สองคือผู้บังคับบัญชาเป็นผู้ร่างงบประมาณและกำหนด

งบประมาณ โดยเปิดโอกาสให้ผู้ได้บังคับบัญชาเข้ามามีส่วนร่วมแสดงความคิดเห็น และสถานการณ์สุดท้ายคือผู้ได้บังคับบัญชาเป็นผู้ร่างงบประมาณและผู้บังคับบัญชาเป็นผู้กำหนดงบประมาณ จากผลการศึกษาพบว่าส่วนเบื้องงบประมาณมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการมีอิทธิพลในการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลาง นั่นคือหากผู้บริหารระดับกลางมีอิทธิพลในการจัดทำงบประมาณสูงเท่าไร จะทำให้ส่วนเบื้องงบประมาณที่กำหนดให้ตัวเลขในงบประมาณสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะเป็นมีค่าลดต่ำลง โดย Fisher et al. ได้ให้ข้อสังเกตไว้ว่าอาจเป็นเพราะว่าเมื่อผู้บริหารระดับกลางเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ และมีอิทธิพลอย่างสูงต่อการกำหนดงบประมาณ จะทำให้ผู้บริหารเหล่านั้นรู้สึกพอใจในงบประมาณและอยากทำงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

Steven (2002) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของการมีข้อมูลที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้บังคับบัญชาและผู้ได้บังคับบัญชาที่มีผลต่อการสร้างส่วนเบื้องงบประมาณโดยกำหนดให้ตัวเลขในงบประมาณสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะเป็น จากการศึกษาพบว่าความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลมีความสัมพันธ์ในด้านบวกกับการสร้างส่วนเบื้องงบประมาณ นั่นคือ หากผู้ได้บังคับบัญชาคิดว่าตนเองมีข้อมูลที่มีความสำคัญต่อการจัดทำงบประมาณมากกว่าผู้บังคับบัญชา นั่นก็จะเป็นแรงจูงใจอย่างหนึ่งที่จะสร้างส่วนเบื้องงบประมาณให้เกิดขึ้น

Yuen (2004) ได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ของการสื่อสารภายในองค์กรและระบบการให้ผลตอบแทนในองค์กรกับแรงจูงใจในการสร้างส่วนเบื้องงบประมาณโดยกำหนดให้งบประมาณสูงหรือต่ำกว่าความเป็นจริง โดยที่การสื่อสารภายในองค์กรคือการที่ผู้ได้บังคับบัญชาได้ทราบว่าจะได้รับผลกระทบอย่างไรหากไม่สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ในงบประมาณ และการที่ได้ทราบว่าตนเองมีอิทธิพลต่อการจัดทำงบประมาณอย่างไร โดยใช้กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้จัดการโรงแรมและธุรกิจบันเทิง 108 แห่งในมาเก๊า จากการศึกษาพบว่า หากผู้จัดการเหล่านั้นมีอิทธิพลในการจัดทำงบประมาณอยู่ในระดับสูงและจะได้รับผลกระทบเมื่อไม่สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้ ผู้จัดการเหล่านั้นก็จะพยายามสร้างส่วนเบื้องงบประมาณ เพื่อให้งบประมาณนั้นง่ายในทางปฏิบัติโดยใช้อิทธิพลที่มีมาสร้างส่วนเบื้องงบประมาณ และในขณะเดียวกันจากการศึกษาพบว่าระบบการให้ผลตอบแทนขององค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการสร้างส่วนเบื้องงบประมาณ นั่นคือ หากองค์กรให้ผลตอบแทนอย่างยุติธรรมแล้วก็จะช่วยลดปัญหาเกี่ยวกับการสร้างส่วนเบื้องงบประมาณได้แม้ว่างบประมาณที่กำหนดขึ้นนั้นจะไม่สามารถปฏิบัติงานให้ได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้โดยง่าย

ตารางที่ 2.1 สรุปผลการวิจัยในอดีต

ตัวแปรที่ใช้ศึกษา	ทิศทางการสัมพันธ์ด้านบวก	ทิศทางการสัมพันธ์ด้านลบ
INFO	- Douglas and Wier (2002) - Steven (2002)	- Dunk (1993) - ฤดี ประสงค์ และเสนีย์ (2539)
BE	- Schiff and Lewin (1970) - Onsi (1973)	- Dunk (1993) - ฤดี ประสงค์ และเสนีย์ (2539)
BP	- Lowe and Shaw (1968) - Schiff and Lewin (1970) - Kenis (1979) - Brownell (1981) - Young (1985) - Dunk and Perera (1997)	- Onsi (1973) - Dunk (1993) - ฤดี ประสงค์ และเสนีย์ (2539)
IMP	- Merchant (1981) - Yuen (2004)	- Fisher Frederickson and Peffer (2000)
BF	- Kenis (1979) - Henderson (1997) - Yuen (2004)	-
RES	- Lowe and Shaw (1968) - Brownell and McInnes (1986) - Nouri (1994) - Leavins Omer and Vilutis (1995)	- Yuen (2004)

โดยที่ INFO คือ ความแตกต่างกันของข้อมูลที่ผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับกลางได้รับ

BE คือ การให้ความสำคัญกับการใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน

BP คือ การมีส่วนร่วมของผู้บริหารระดับกลางในการจัดทำงบประมาณ

IMP คือ การมีอิทธิพลที่มีผลต่อการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลาง

BF คือ ผลกระทบที่ได้รับเมื่อเปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณที่กำหนดไว้

RES คือ ระบบการให้ผลตอบแทนขององค์กร

จากผลการวิจัยในอดีต พบว่า การที่องค์กรใช้ผลสำเร็จของงบประมาณเป็นตัวกำหนดบทลงโทษหรือการพิจารณาเพิ่มผลตอบแทนให้แก่พนักงาน และผู้บริหารระดับสูงได้รับข้อมูลที่แตกต่างจากผู้บริหารระดับกลาง เมื่อมีโอกาสเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ ผู้บริหารระดับกลางอาจอาศัยช่องว่างที่ตนเองได้รับข้อมูลที่สำคัญต่อการจัดทำงบประมาณมากกว่าผู้บริหารระดับสูงไปบิดเบือนข้อมูลในการจัดทำงบประมาณ เพื่อให้เป้าหมายที่กำหนดขึ้นนั้นสามารถปฏิบัติให้สำเร็จได้โดยง่าย นั่นคือ หากระดับของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณอยู่ในระดับสูงแล้วจะทำให้ระดับของส่วนเผื่องบประมาณสูงขึ้นด้วย (Lowe and Shaw (1968) Schiff and Lewin (1970) Onsi (1973) Kenis (1979) Brownell (1981) Merchant (1981) Young (1985) Nouri (1994) Leavins Omer and Vilutis (1995) Dunk and Perera (1997) Henderson (1997) Douglas and Wier (2000) Steven (2002) และ Yuen (2004)) ดังสรุปในตารางที่ 2.1

ในทางตรงกันข้าม แม้ว่าผู้บริหารระดับกลางจะได้รับข้อมูลที่มีความสำคัญต่อการจัดทำงบประมาณมากกว่าผู้บริหารระดับสูง หรือผู้บริหารมีอิทธิพลต่อการจัดทำงบประมาณมากและเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำงบประมาณ ไม่ว่าจะเป็นการเสนอข้อมูล การแสดงความคิดเห็น หรือเป็นผู้กำหนดงบประมาณ การที่บริหารระดับกลางยังเข้าไปมีส่วนร่วมมากเท่าไรจะทำให้ส่วนเผื่องบประมาณลดต่ำลง เนื่องจากผู้บริหารระดับกลางจะไม่รู้สึกกดดันต่อเป้าหมายที่กำหนดขึ้นเพราะตนเองเข้าไปมีส่วนร่วมในการกำหนดเป้าหมายนั้น และในขณะเดียวกันแม้ว่าองค์กรจะใช้ผลสำเร็จของงบประมาณเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาผลตอบแทนให้กับพนักงาน หากผู้บริหารระดับกลางรู้สึกที่ตนเองได้รับผลตอบแทนที่ยุติธรรมแล้วก็จะช่วยลดปัญหาเกี่ยวกับการสร้างส่วนเผื่องบประมาณลงได้ นั่นคือ หากระดับของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณอยู่ในระดับสูงแล้วจะทำให้ระดับของส่วนเผื่องบประมาณต่ำลง (Onsi (1973) Dunk (1993) ฤดีและคณะ (2539) Fisher Frederickson and Peffer (2000) และ Yuen (2004)) ดังสรุปในตารางที่ 2.1



ตารางที่ 2.2 กรอบแนวคิดงานวิจัยในอดีตเกี่ยวกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณ

ผู้วิจัย	ตัวแปรที่ใช้ศึกษา					
	INFO	BE	BP	IMP	BF	RES
Lowe and Shaw (1968)	*	*	+	*	*	+
Schiff and Lewin (1970)	*	+	+	*	*	*
Onsi (1973)	*	+	-	*	*	*
Kenis (1979)	*	*	+	*	+	*
Brownell (1981)	*	*	+	*	*	*
Merchant (1981)	*	*	*	+	*	*
Young (1985)	n/a	*	+	*	*	*
Brownell and McInnes (1986)	*	*	*	*	*	+
Dunk (1993)	-	-	-	*	*	*
ฤดี ประสงค์ และ เสนีย์ (2539)	-	-	-	*	*	*
Nouri (1994)	*	*	*	*	*	+
Leavins Omer and Vilutis (1995)	*	*	*	*	*	+
Dunk and Perera (1997)	*	*	+	*	*	*
Henderson (1997)	*	*	*	*	+	*
Nouri and Parker (1998)	*	*	*	*	*	n/a
Douglas and Wier (2000)	+	*	*	*	*	*
Fisher Frederickson and Peffer (2000)	*	*	*	-	*	*
Steven (2002)	+	*	*	*	*	*
Yuen (2004)	*	*	*	+	+	-

  

โดย	INFO	หมายถึง	ความแตกต่างกันของข้อมูลที่ผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับกลางได้รับ
	BE	หมายถึง	การให้ความสำคัญกับการใช้งบประมาณเพื่อเป็นเครื่องมือในการประเมินผลการปฏิบัติงาน
	BP	หมายถึง	การมีส่วนร่วมของผู้บริหารระดับกลางในการจัดทำงบประมาณ
	IMP	หมายถึง	การมีอิทธิพลที่มีผลต่อการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับกลาง
	BF	หมายถึง	ผลกระทบที่ได้รับเมื่อเปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณที่กำหนดไว้
	RES	หมายถึง	ระบบการให้ผลตอบแทนขององค์กร
	+	หมายถึง	มีความสัมพันธ์กับส่วนเผื่องบประมาณในเชิงบวก
	-	หมายถึง	มีความสัมพันธ์กับส่วนเผื่องบประมาณในเชิงลบ
	n/a	หมายถึง	ไม่มีความสัมพันธ์กับส่วนเผื่องบประมาณ
	*	หมายถึง	ไม่มีตัวแปรนั้นในการศึกษา

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณข้างต้น สามารถสรุปทิศทางความสัมพันธ์ระหว่างส่วนเผื่องบประมาณกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณตามงานวิจัยแต่ละฉบับได้ดังตารางที่ 2.1 จากงานวิจัยข้างต้นส่วนใหญ่เป็นการศึกษาในแต่ละปัจจัย และพบว่าปัจจัยทั้ง 6 ปัจจัย ล้วนเป็นปัจจัยที่เป็นแรงจูงใจให้เกิดการสร้างส่วนเผื่องบประมาณ ทิศทางความสัมพันธ์ส่วนใหญ่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน แต่อย่างไรก็ดียังมีงานวิจัยบางฉบับที่ทิศทางความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางตรงกันข้าม

ดังนั้น ในการศึกษาครั้งนี้จึงเป็นการศึกษาเพิ่มเติมจากงานวิจัยในอดีต โดยนำปัจจัยทั้ง 6 ปัจจัยมาเป็นตัวแปรในการศึกษาร่วมกันในสภาพแวดล้อมของประเทศไทย เพื่อศึกษาว่าเมื่อนำปัจจัยทั้งหมดมาศึกษาร่วมกันแล้วจะมีความสัมพันธ์กับส่วนเผื่องบประมาณในทิศทางใด และนอกจากนี้จากงานวิจัยในอดีตส่วนใหญ่ได้ศึกษาถึงปัจจัยด้านผลกระทบที่ได้รับเมื่อเปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณที่กำหนดไว้ในภาพรวมโดยไม่มีการแยกศึกษาเป็นผลกระทบด้านบวกและผลกระทบด้านลบ ทำให้ไม่สามารถระบุได้ว่าระหว่างผลกระทบด้านบวกหรือผลกระทบด้านลบตัวแปรใดจะส่งผลกระทบต่อการเกิดส่วนเผื่องบประมาณ และปัจจัยด้านระบบการให้ผลตอบแทนขององค์กรงานวิจัยในอดีตส่วนใหญ่ได้รวมทั้งผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินและผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในตัวแปรเดียวกันทำให้ไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าตัวแปรใดจะส่งผลกระทบต่อการเกิดส่วนเผื่องบประมาณ ดังนั้น ในงานวิจัยฉบับนี้ผู้วิจัยจึงแยกปัจจัยด้านผลกระทบที่ได้รับเมื่อเปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณที่กำหนดไว้ ออกเป็น 2 ตัวแปร คือ แยกเป็นผลกระทบด้านบวกที่ได้รับหากสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ และผลกระทบด้านลบที่ได้รับหากไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ และปัจจัยด้านระบบการให้ผลตอบแทนขององค์กรแยกได้เป็น 2 ตัวแปร คือ ผลตอบแทนที่ไม่เป็นตัวเงินที่ได้รับจากทางองค์กร และผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินที่ได้รับจากทางองค์กร โดยคาดหวังว่าตัวแปรที่กำหนดขึ้นใหม่นั้นจะมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับส่วนเผื่องบประมาณเช่นเดียวกับตัวแปรเดิมตามงานวิจัยในอดีต รวมตัวแปรอิสระในงานวิจัยทั้งสิ้น 8 ตัวแปร โดยคาดหวังว่าปัจจัยที่กำหนดไว้จะเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อส่วนเผื่องบประมาณ และมีทิศทางความสัมพันธ์ในเชิงบวกเช่นเดียวกับงานวิจัยในอดีตของ Lowe and Shaw (1968) Schiff and Lewin (1970) Onsi (1973) Kenis (1979) Brownell (1981) Merchant (1981) Young (1985) Nouri (1994) Leavins Omer and Vilutis (1995) Dunk and Perera (1997) Henderson (1997) Douglas and Wier (2000) Steven (2002) และ Yuen (2004)