

Zero-Based Budgeting: Theory, Practice, and Lessons from the Past

Chatcharin Thongmomram

Graduate School of Public Administration,
National Institute of Development Administration,
Thailand

Abstract

Zero-Based Budgeting (ZBB) is a budgeting approach distinct from incremental budgeting, requiring a complete justification for all expenses at the start of each budget period. This comprehensive analysis explores the theoretical foundations of ZBB, its practical applications, and the lessons learned from its successful implementation in various countries. The article begins by examining the principles underlying ZBB, emphasizing its potential to optimize resource allocation, eliminate unnecessary expenses, and enhance fiscal discipline. Despite these benefits, ZBB poses practical challenges, including its complexity and the time-intensive nature of the process. Implementing ZBB demands significant personnel and resources, potentially increasing costs for organizations with limited budgets. Additionally, it often faces resistance to change within organizations. Case studies of ZBB adoption highlight its successful application in improving fiscal discipline, transparency, and resource optimization. These examples underscore key factors for success, including strong political will, effective capacity building, stakeholder participation, and continuous monitoring and evaluation. In conclusion, this article proposes that ZBB is a viable alternative to traditional budgeting methods. By requiring a detailed justification for every expense, ZBB enables more focused and efficient resource allocation. Lessons from past implementations suggest that policymakers and practitioners aiming to improve the budgeting process can achieve greater accountability, transparency, and fiscal discipline through the adoption of ZBB.

Keywords

zero-based budgeting, incremental budgeting, efficiency, effectiveness, cost management

CORRESPONDING AUTHOR

Chatcharin Thongmomram, Doctoral student in the Doctor of Philosophy program (Public Administration)
Graduate School of Public Administration, National Institute of Development Administration, Thailand
148 Serithai Road, Klongchan, Bangkok, Bangkok 10240, Thailand. Email: pongchatcharin@gmail.com
© College of Local Administration, Khon Kaen University. All rights reserved.

งบประมาณฐานศูนย์: ทฤษฎี แนวปฏิบัติ และบทเรียนที่ผ่านมา

ชัชรินทร์ ทองหม่อมราม

คณะรัฐประศาสนศาสตร์

สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์

บทคัดย่อ

งบประมาณฐานศูนย์ (Zero-Based Budgeting: ZBB) เป็นวิธีการจัดทำงบประมาณที่แตกต่างจากการจัดทำงบประมาณแบบส่วนเพิ่ม (Incremental Budgeting) โดยต้องให้เหตุผลใหม่สำหรับค่าใช้จ่ายทุกครั้ง ที่เริ่มรอบงบประมาณใหม่ บทความนี้จะครอบคลุมถึงรากฐานทางทฤษฎีของงบประมาณฐานศูนย์ การประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติ และบทเรียนที่ได้รับจากการนำไปใช้อย่างประสบความสำเร็จในหลายประเทศ บทความเริ่มต้นด้วยการสำรวจหลักการที่เป็นพื้นฐานของงบประมาณฐานศูนย์โดยเน้นถึงศักยภาพในการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดสรรทรัพยากร ลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น และปรับปรุงระเบียบวินัยทางการคลัง อย่างไรก็ตามงบประมาณฐานศูนย์ก็มีความท้าทายในทางปฏิบัติ เช่น ความซับซ้อนและการใช้เวลานาน จำเป็นต้องใช้บุคลากรและทรัพยากรจำนวนมากเพื่อมาสนับสนุนการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ จึงอาจเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายสำหรับองค์การที่มีงบประมาณในการดำเนินงานจำกัด และการต่อต้านการเปลี่ยนแปลงภายในองค์กร จากกรณีการนำงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้ แสดงให้เห็นว่างบประมาณฐานศูนย์ถูกนำไปใช้อย่างประสบความสำเร็จอย่างไรในการเพิ่มระเบียบวินัยทางการคลัง ความโปร่งใส และการเพิ่มประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากร โดยเน้นถึงปัจจัยที่ทำให้ประสบความสำเร็จ เช่น ความตั้งใจทางการเมืองที่เข้มแข็ง การสร้างศักยภาพอย่างมีประสิทธิภาพ การมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสีย และการติดตามและประเมินผลอย่างต่อเนื่อง โดยสรุปบทความนี้เสนอว่างบประมาณฐานศูนย์เป็นทางเลือกที่มีประสิทธิภาพต่างจากการจัดทำงบประมาณแบบดั้งเดิม ด้วยการเริ่มต้นจากฐานศูนย์และการให้เหตุผลอย่างละเอียดสำหรับค่าใช้จ่ายทุกครั้ง งบประมาณฐานศูนย์ช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรมีความมุ่งมั่นและมีประสิทธิภาพมากขึ้น บทเรียนที่ผ่านมาแสดงให้เห็นว่าผู้กำหนดนโยบายและผู้ปฏิบัติงานต้องการการปรับปรุงกระบวนการจัดทำงบประมาณตลอดเวลา เพื่อบรรลุความรับผิดชอบ ความโปร่งใส และระเบียบวินัยทางการคลังที่ดีขึ้น

คำสำคัญ

งบประมาณฐานศูนย์, งบประมาณแบบส่วนเพิ่ม, ประสิทธิภาพ, ประสิทธิภาพ, การจัดการต้นทุน

บทนำ

วิกฤตการณ์ที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นวิกฤตการณ์ทางสังคม เศรษฐกิจ หรือการคลัง ย่อมส่งผลกระทบต่อความท้าทายของรัฐบาลในการให้บริการสาธารณะ (Bracci et al., 2015) อย่างเช่นการระบาดของโรคโควิด-19 ถือเป็นวิกฤตการณ์ที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน เริ่มต้นจากภาวะฉุกเฉินด้านสุขภาพที่เกิดจากโรคอุบัติใหม่ที่แม้แต่ผู้เชี่ยวชาญด้านสุขภาพก็ยังไม่รู้จัก ส่งผลให้มีผู้เสียชีวิตเป็นจำนวนมาก และก่อให้เกิดวิกฤตทางสังคม เศรษฐกิจ และการเงินในหลายประเทศทั่วโลก รัฐบาลแต่ละประเทศจำเป็นต้องแก้ไขปัญหาจากวิกฤตการณ์ดังกล่าวโดยการมุ่งจัดหาวัคซีนป้องกัน รวมถึงการให้การสนับสนุนภาคครัวเรือน

ภาคธุรกิจในรูปแบบของนโยบายสาธารณะต่าง ๆ ทั้งนี้ประเทศส่วนใหญ่ที่ได้รับผลกระทบจากโรคโควิด-19 ต้องเผชิญกับการขาดดุลของงบประมาณและหนี้สาธารณะที่สูงขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ภายใต้สถานการณ์เช่นนี้การจัดทำงบประมาณจึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากต้องบริหารจัดการทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดและภายใต้งบประมาณที่ถูกกำหนดไว้ มุ่งเน้นให้เกิดการใช้จ่ายอย่างประหยัด และก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด เพื่อรองรับการเกิดวิกฤตการณ์ต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต งบประมาณจึงเป็นเครื่องมือในการกำหนดการตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารจัดการของภาครัฐ ว่าในอนาคตรัฐบาลจะมุ่งเน้นในการให้บริการสาธารณะในด้านใด Dandago & Tijjani (2005) กล่าวว่า งบประมาณมักถูกกำหนดในรูปของการเงิน ซึ่งมีการจัดทำและอนุมัติก่อนระยะเวลาที่กำหนด โดยการแสดงรายรับและรายจ่ายที่ได้วางแผนไว้เพื่อดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่รัฐบาลกำหนดไว้ งบประมาณของรัฐบาลจึงเป็นงบประมาณที่มีความซับซ้อน เนื่องจากเป็นแผนกำหนดการใช้จ่ายที่จำเป็นต่อการดำเนินนโยบายสาธารณะ (Beredugo et al., 2019)

อย่างไรก็ตามวิธีการกำหนดงบประมาณ แนวปฏิบัติ รวมถึงการพิจารณางบประมาณนั้น จำเป็นต้องปรับเปลี่ยนจากแนวปฏิบัติเดิม ๆ เป็นรูปแบบใหม่ ทั้งนี้ประเภทการจัดทำงบประมาณมีหลากหลายรูปแบบ เช่น งบประมาณแบบแสดงรายการ (Line Item Budget) งบประมาณแบบแสดงผลงาน (Performance Budget) งบประมาณแบบแสดงแผนงาน (Planning or Programming Budget) งบประมาณแบบส่วนเพิ่ม (Incremental Budgeting) งบประมาณฐานศูนย์ (Zero-Based Budgeting : ZBB) เป็นต้น

ทั้งนี้การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์เป็นกระบวนการจัดทำงบประมาณที่พิจารณาจัดสรรงบประมาณโดยคำนึงถึงประสิทธิภาพและความจำเป็นที่แท้จริงมากกว่าที่จะคำนึงถึงประวัติของการจัดสรรในปีก่อนๆ โดยการกำหนดแนวทางการทบทวนรายจ่ายในทุกรายการเมื่อเริ่มต้นปีงบประมาณและต้องปรับรายการนั้น ๆ เพื่อให้เหมาะสมกับงบประมาณที่มีอยู่อย่างจำกัด โดยแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงขั้นพื้นฐานในแนวทางการวางแผนทางการเงินและการจัดสรรทรัพยากร ซึ่งแตกต่างอย่างมากกับวิธีการจัดทำงบประมาณแบบเพิ่มทีละน้อยแบบดั้งเดิม ซึ่งมักจะปรับงบประมาณก่อนหน้านี้ด้วยสัดส่วนที่เพิ่มขึ้น โดยการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์กำหนดให้รอบงบประมาณใหม่แต่ละรอบเริ่มต้นจาก “ฐานศูนย์” ค่าใช้จ่ายทั้งหมดจะต้องได้รับการพิจารณาใหม่อีกครั้ง เพื่อให้มั่นใจว่าทรัพยากรทั้งหมดได้รับการจัดสรรตามความต้องการและลำดับความสำคัญในปัจจุบันมากกว่าค่าใช้จ่ายในอดีต

ความสำคัญของการจัดทำงบประมาณให้มีประสิทธิภาพเป็นที่คำนึงถึงของทั้งภาครัฐและเอกชน โดยรัฐบาลและองค์กรต่าง ๆ ทั่วโลกต้องเผชิญกับแรงกดดันในการเพิ่มประสิทธิภาพทรัพยากรท่ามกลางข้อจำกัดทางการเงิน ความไม่แน่นอนทางเศรษฐกิจ และความต้องการในเรื่องความโปร่งใสและความรับผิดชอบที่มากขึ้น ในบริบทนี้การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์จึงกลายเป็นกลยุทธ์ที่มีแนวโน้มในการเพิ่มวินัยทางการเงิน การปรับปรุงประสิทธิภาพ และการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์มากขึ้น

บทความนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้อธิบายการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ โดยอธิบายถึงทฤษฎี การนำไปปฏิบัติ และบทเรียนที่สามารถรวบรวมได้จากประเทศต่าง ๆ ที่นำแนวทางนี้ไปใช้อย่างประสบความสำเร็จ การอภิปรายเริ่มต้นด้วยการสำรวจกรอบทางทฤษฎีของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ โดยเน้นหลักการและความแตกต่างจากวิธีการจัดทำงบประมาณแบบดั้งเดิม การอภิปรายรายละเอียดในแง่มุมมองเชิงปฏิบัติของการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้ รวมถึงขั้นตอนที่เกี่ยวข้อง ความท้าทายที่ต้องเผชิญ

บทความนี้จะนำเสนอกรณีศึกษาของประเทศต่าง ๆ ที่นำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้และประสบความสำเร็จ โดยระบุปัจจัยสำคัญที่ส่งผลให้ประสบความสำเร็จและบทเรียนที่สามารถเรียนรู้ได้จากประสบการณ์ของประเทศเหล่านั้น ข้อมูลเหล่านี้มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการทำความเข้าใจว่างบประมาณฐานศูนย์สามารถนำไปปรับใช้และประยุกต์ใช้ในบริบทต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพได้อย่างไร นอกจากนี้ บทความนี้กล่าวถึงข้อจำกัดของงบประมาณฐานศูนย์

วัตถุประสงค์ของการนำเสนอบทความวิชาการ

เพื่อศึกษาทฤษฎี แนวปฏิบัติ และบทเรียนที่ผ่านมาของงบประมาณฐานศูนย์ เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์

แนวคิดและทฤษฎี

การจัดทำงบประมาณมีบทบาทสำคัญในการดำเนินนโยบายของรัฐบาล เนื่องจากเป็นกรอบที่ใช้ในการจัดทำแนวทางที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่รัฐบาลกำหนดไว้ งบประมาณยังแสดงถึงเครื่องมือในการวางแผน การสื่อสาร การควบคุม โดยงบประมาณสามารถตอบคำถามได้ว่าเป้าหมายที่กำหนดจะสามารถบรรลุได้อย่างไรและเมื่อใด ด้วยเหตุนี้จึงจำเป็นต้องระบุวิธีการจัดสรร การใช้ทรัพยากรโดยเฉพาะเรื่องงบประมาณและเวลาในแต่ละช่วงระยะเวลาหรือปีงบประมาณที่กำหนด ในทำนองเดียวกับงบประมาณแสดงให้เห็นถึงการคาดการณ์และมาตรฐานการดำเนินงานของแต่ละกิจกรรมที่ต้องสอดคล้องกับงบประมาณที่กำหนดไว้และขึ้นอยู่กับพันธกิจของแต่ละองค์กร (Abdullahi, 2011)

งบประมาณจึงเป็นแผนและแนวทางปฏิบัติทางการเงินและที่ไม่ใช้การเงินโดยผ่านการพิจารณาอย่างรอบคอบเพื่อให้องค์การบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด โดยงบประมาณมักแสดงออกมาในรูปของโครงการต่าง ๆ ที่มีแผนการใช้จ่ายงบประมาณ โดยเป็นแผนที่ถูกกำหนดไว้ล่วงหน้า นอกจากนี้ งบประมาณเกี่ยวข้องกับการความรับผิดชอบและการตรวจสอบของความสัมพันธ์ระหว่างรัฐบาลและหน่วยงานราชการที่ต้องนำนโยบาย โครงการไปปฏิบัติตามแผนที่ถูกกำหนดไว้ อย่างไรก็ตามแนวทางการจัดทำงบประมาณมีหลากหลายแนวทางซึ่งแต่ละแนวทางมีวิธีการและความสำคัญที่แตกต่างกันไป ในลำดับถัดไปจะได้อธิบายถึงแนวทางการจัดทำงบประมาณแบบส่วนเพิ่มและแนวทางการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์

งบประมาณแบบส่วนเพิ่ม (Incremental Budgeting)

“ก่อนที่จะสามารถพิจารณาหรือจัดเตรียมงบประมาณประจำปีนั้น จะต้องกำหนดฐานของงบประมาณจากจุดเริ่มต้นของกระบวนการจัดทำงบประมาณ” (Watoseninyi, 1999) จากคำกล่าวดังกล่าวหมายถึงจุดเริ่มต้นของกระบวนการจัดทำงบประมาณของปีถัดไปคือฐานของงบประมาณในปีปัจจุบัน โดยการผสมผสานระดับของกิจกรรมการดำเนินงานและค่าใช้จ่ายในปีปัจจุบัน จากนั้นจะมีการปรับเปลี่ยนตามการเปลี่ยนแปลงที่คาดการณ์ว่าจะเกิดขึ้นในปีหน้า โดยวิธีนี้เรียกว่าการจัดทำงบประมาณแบบส่วนเพิ่ม (Incremental Budgeting) หรือการจัดทำงบประมาณแบบดั้งเดิม เนื่องจากกระบวนการงบประมาณส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับการเพิ่มขึ้นของการดำเนินงานและค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นของปีงบประมาณถัดไป ซึ่งส่วนใหญ่งบประมาณที่กำหนดขึ้นแทบจะไม่ลดลงจากงบประมาณก่อนหน้า

แนวคิดทฤษฎีงบประมาณแบบส่วนเพิ่มได้รับการพัฒนาขึ้นโดย อารอน วิลดาฟสกี (Wildavsky, 1964) ในงานที่ชื่อว่า The Politics of the Budgetary Process โดยวิลดาฟสกีชี้ว่ากระบวนการงบประมาณมีปัญหาและอุปสรรคที่ต้องแก้ไขหลายประการ เขาจึงเสนอว่าการกำหนดรายจ่ายสาธารณะควรได้รับการพิจารณาครอบคลุมถึงวิธีการ (Method) และขั้นตอนการดำเนินงาน เขาชี้ให้เห็นว่าในขั้นตอนของการทำงานถ้ายังมีขั้นตอนมาก อุปสรรคปัญหาที่ไม่ได้คาดการณ์ก็จะยิ่งเพิ่มขึ้นเป็นทวีคูณ ฉะนั้นควรจะลดจำนวนขั้นตอนลงให้น้อยที่สุดเพื่อประโยชน์ในการดำเนินงาน เพราะการดำเนินงานยังสลับซับซ้อนเพียงใด โอกาสที่จะเกิดอุปสรรคที่ไม่คาดคิดก็จะยิ่งเพิ่มขึ้นมากเท่านั้นข้อมูลไม่จำเป็นต้องสมบูรณ์ การปรับเปลี่ยนขนาดรายจ่ายแต่ละครั้งอาจกระทำแบบค่อยเป็นค่อยไป เน้นในสิ่งที่พอใช้ได้โดยพิจารณาความเป็นไปได้เป็นสิ่งสำคัญ

แนวความคิดและทฤษฎีของวิลดาฟสกีได้รับอิทธิพลทางความคิดที่สำคัญมาจากลินด์บลอม โดยลินด์บลอมได้เสนอแนวความคิดไว้ในปี ค.ศ. 1959 ที่เรียกว่าศาสตร์แห่งการแก้ไขขัดแย้งและปรับปรุงสิ่งที่มีอยู่เดิมในลักษณะค่อยเป็นค่อยไป (The Science of Muddling Through) หากพิจารณาในมิติเรื่องนโยบายงบประมาณ กล่าวได้ว่า นโยบายเป็นเรื่องที่เกิดจากการดัดแปลงเพิ่มเติมหรือปรับลดจากนโยบายเดิมเท่านั้นซึ่งเป็นวิธีการตัดสินใจรูปแบบหนึ่งที่ใช้ลักษณะความเป็นศาสตร์ (Sciences) มาช่วยทำความเข้าใจและเรียกกระบวนการตัดสินใจที่เกิดขึ้นว่า Muddling Through ซึ่งอาจแปลได้อีกความหมายว่ากระบวนการตัดสินใจแบบให้ผ่านๆ ไปอันมีลักษณะตรงกันข้ามกับกระบวนการตัดสินใจในลักษณะของกระบวนการที่มีขั้นตอนที่ชัดเจนในแบบแนวคิดทฤษฎีการตัดสินใจตามหลักการเหตุผล ลินด์บลอมได้เปรียบลักษณะดังกล่าวว่าเหมือนกับหม้อที่รักษาคนไข้ โดยสังเกตอาการจากการสั่งยาเป็นชุด ตามอาการโดยมิได้กำหนดเป็นสูตรตายตัวตั้งแต่วินาทีแรก (Lindblom, 1959) ลินด์บลอมเห็นว่ากระบวนการตามทฤษฎีการตัดสินใจตามหลักเหตุผลอันที่จริงแล้วไม่เคยเกิดขึ้นจริงในกระบวนการตัดสินใจของรัฐบาลเลย ในความเป็นจริงแล้วกระบวนการทางการเมืองในการกำหนดขนาดของรายจ่ายสาธารณะนั้นเกิดจากการประนีประนอมผลประโยชน์ (Reconciliation of Interested) ซึ่งมีลักษณะเป็นกระบวนการที่ดำเนินไปอย่างต่อเนื่องในลักษณะลองผิดลองถูกมากกว่าการมีกฎเกณฑ์ตายตัวตามทฤษฎีการตัดสินใจที่ยึดเหตุผล ลักษณะดังกล่าวอาจเรียกได้ว่าเป็นการปรับเปลี่ยนร่วมกันของผู้มีผลประโยชน์ร่วม (Partisan Mutual Adjustment) และ จอห์น วานัท (Wanat, 1974) ได้เสนอสมการทฤษฎีการเปลี่ยนแปลงแบบส่วนเพิ่ม ดังนี้

Request t	$\geq$	Appropriation $t-1$	1
Request $t-1$	$\leq$	Appropriation t	2
Request t	$\leq$	Appropriation t	3

Figure 1. Incremental Change Theory Equations

Source: Adapted from Wanat (1974)

โดยอธิบายได้ดังนี้ งบประมาณที่หน่วยงานเสนอขอมาในปีที่ t มีแนวโน้มมากกว่างบประมาณที่หน่วยงานได้รับการจัดสรรในปีก่อน ($t-1$) เพียงเล็กน้อย และจำนวนงบประมาณที่หน่วยงานได้รับการ

จัดสรรในปีก่อน (t-1) จะน้อยกว่างบประมาณที่หน่วยงานนั้นๆ ได้รับในปีปัจจุบันเพียงเล็กน้อย (t) โดยที่หน่วยงานต่างๆ มักจะได้รับอนุมัติงบประมาณน้อยกว่าที่เสนอขอมา ดังนั้นการเพิ่มขึ้นของงบประมาณของหน่วยงานจึงมีลักษณะค่อยเป็นค่อยไปในลักษณะส่วนเพิ่ม

Abdullahi (2011) มองว่างบประมาณแบบส่วนเพิ่มเป็นงบประมาณที่จัดเตรียมโดยใช้งบประมาณของปีก่อนหน้าหรือผลการปฏิบัติงานจริงเป็นพื้นฐานของการพิจารณาประมาณปีถัดไป โดยมีงบประมาณส่วนเพิ่มเพียงเล็กน้อยสำหรับงบประมาณถัดไป การจัดทำงบประมาณแบบนี้ถูกมองว่าเป็นการยึดติดเป็นหลัก โดยการนำเอาฐานเก่าของงบประมาณเดิมเป็นจุดเริ่มต้นของการจัดทำงบประมาณ นอกจากนี้หากงบประมาณในปีปัจจุบันไม่ถูกนำมาใช้จ่ายหรือคงเหลือย่อมส่งให้งบประมาณในปีถัดไปลดลง การจัดทำงบประมาณแบบนี้จึงมักส่งผลให้เกิดการใช้จ่ายอย่างสิ้นเปลือง เนื่องจากหน่วยงานไม่ต้องการให้งบประมาณในปีถัดไปลดลงจึงพยายามใช้จ่ายงบประมาณในปีปัจจุบันให้หมดลงโดยงบประมาณแบบส่วนเพิ่มมักถูกใช้กับหน่วยงานภาครัฐ เนื่องจากเป็นวิธีการที่ง่ายและรวดเร็ว (Abdullahi, 2007) อย่างไรก็ตาม Abdullahi (2007) ได้วิพากษ์ว่าระบบนี้ไม่มีประสิทธิภาพโดยมองว่าปัญหาที่เกิดขึ้นจากปีงบประมาณก่อนหน้ายังถูกส่งต่อไปยังปีงบประมาณถัดไปโดยไม่มีการพิจารณาทบทวนปัญหาที่เกิดขึ้น เนื่องจากใช้ฐานงบประมาณเดิมทุกปีอย่างต่อเนื่อง เช่นเดียวกับ Abdullahi (2011) ที่ระบุว่าแนวทางดังกล่าวไม่ได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป และเอื้อต่อการใช้จ่ายที่ไม่มีประสิทธิภาพเนื่องจากหากใช้จ่ายเหลือย่อมส่งผลกระทบต่อปีถัดไป ทั้งนี้ Dandago & Tijjani (2005) ระบุว่าระบบงบประมาณแบบส่วนเพิ่มขาดความเชี่ยวชาญด้านงบประมาณ ปรากฏจากการประเมินทางเลือก และละเลยต่อการพิจารณาต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในอนาคตและส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานกิจกรรมจากการใช้จ่ายงบประมาณ

ประเด็นในส่วนของคุณภาพจากการใช้จ่ายงบประมานนั้นมีความเข้าใจที่หลากหลาย โดย Wheelen et al. (2018) ให้นิยามผลการปฏิบัติงานว่าเป็นผลลัพธ์สุดท้ายของกิจกรรม และมาตรการที่เหมาะสมที่เลือกมาเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานขององค์การนั้นขึ้นอยู่กับประเภทขององค์การที่จะได้รับการประเมินและวัตถุประสงค์ที่จะบรรลุการประเมินนั้น โดย Biobele et al. (2013) ระบุว่าการวัดผลการปฏิบัติงานประกอบด้วย 1) การใช้ข้อมูลทางสถิติเพื่อกำหนดแนวทางการประเมินวัตถุประสงค์ขององค์การที่กำหนดไว้เฉพาะ และ 2) กระบวนการพัฒนาตัวชี้วัดที่สามารถวัดได้อย่างเป็นระบบ ดังนั้นการวัดผลการปฏิบัติงานจากการใช้จ่ายงบประมาณจึงเป็นกระบวนการที่องค์การมุ่งเน้นที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ซึ่งมีการเปรียบเทียบเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายงบประมาณผ่านการพิจารณาข้อมูลทางสถิติในเรื่องเกี่ยวกับการใช้ทรัพยากร งบประมาณ เวลา เป็นต้น เพื่อบรรลุเป้าหมายและการปรับปรุงวัตถุประสงค์ในอนาคตต่อไป

โดยสรุปแล้วงบประมาณแบบส่วนเพิ่มเป็นวิธีการที่ใช้กันอย่างแพร่หลายและเป็นแนวทางการจัดทำงบประมาณแบบดั้งเดิม โดยการปรับเปลี่ยนงบประมาณจากปีก่อนหน้าเพียงเล็กน้อยตามความต้องการขององค์การ อัตรารายได้ หรือปัจจัยอื่น ๆ แนวทางนี้มีสมมติฐานว่าการจัดสรรงบประมาณในอดีตเป็นไปอย่างเหมาะสมอยู่แล้ว จึงเพียงแต่ต้องปรับเปลี่ยนเล็กน้อยเท่านั้น จึงกล่าวได้ว่างบประมาณแบบส่วนเพิ่มมีจุดเด่น ดังนี้ 1) งบประมาณแบบส่วนเพิ่มเป็นกระบวนการที่ตรงไปตรงมาและง่ายต่อการนำไปปฏิบัติ เนื่องจากเป็นการปรับงบประมาณจากที่มีอยู่แล้ว ทำให้กระบวนการนี้ใช้เวลาน้อยและมีความซับซ้อนต่ำ 2) องค์การมีเสถียรภาพทางการเงินมากขึ้น เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงงบประมาณมีเพียงเล็กน้อย ทำให้สามารถวางแผนและดำเนินการเป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ และ 3) งบประมาณแบบ

ส่วนเพิ่มก่อให้เกิดความต่อเนื่องของการดำเนินงาน เนื่องจากวิธีการนี้ใช้มาเป็นเวลานาน ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องเข้าใจและมีความคุ้นเคย ทำให้ไม่ต้องการฝึกอบรมหรือการบริหารการเปลี่ยนแปลงมากนัก อย่างไรก็ตามงบประมาณแบบส่วนเพิ่มก็มีข้อจำกัด ดังนี้ 1) งบประมาณแบบส่วนเพิ่มไม่ได้ส่งเสริมนวัตกรรมหรือการคิดเชิงกลยุทธ์ การปรับงบประมาณจากปีก่อนอาจทำให้องค์กรพลาดโอกาสในการจัดสรรทรัพยากรให้สอดคล้องกับเป้าหมายหรือความต้องการใหม่ ๆ 2) งบประมาณที่ไม่มีประสิทธิภาพและโครงการที่ล้าสมัยปรากฏในงบประมาณปัจจุบัน เนื่องจากวิธีการนี้มีสมมติฐานว่าค่าใช้จ่ายในอดีตนั้นเหมาะสมแล้ว และ 3) งบประมาณแบบส่วนเพิ่มขาดความยืดหยุ่นและปรับเปลี่ยนได้ช้าเมื่อต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม

แม้ว่างบประมาณแบบส่วนเพิ่มจะนิยมใช้กันอย่างแพร่หลาย แต่มักถูกวิจารณ์ว่าไม่มุ่งเน้นเชิงกลยุทธ์และมีความต้านทานต่อการเปลี่ยนแปลง งบประมาณแบบนี้มักจะส่งเสริมการรักษาสภาพเดิม ทำให้องค์กรที่ต้องการการปรับตัวอย่างรวดเร็วและความซับซ้อนสูงต้องหันไปใช้วิธีการที่ยืดหยุ่นมากขึ้น เช่น งบประมาณฐานศูนย์

งบประมาณฐานศูนย์ (Zero based Budgeting)

การจัดทำงบประมาณแบบดั้งเดิมหรือแบบส่วนเพิ่มมุ่งเน้นไปที่การเปลี่ยนแปลงส่วนต่างของงบประมาณในปีก่อนหน้า (Schick, 1966 ; Wildavsky, 1986) แนวทางนี้ส่งผลให้งบประมาณมีความมั่นคงและยั่งยืนในทางการเมือง อย่างไรก็ตามก็ไม่ได้รับประกันในแง่ของประสิทธิภาพการจัดสรรทรัพยากรและนำไปสู่ความเฉื่อยของกระบวนการงบประมาณ เพื่อจัดการความท้าทายเหล่านี้ได้มีงานบุกเบิกเกี่ยวกับการจัดทำงบประมาณตามผลงานในช่วงปีทศวรรษ 1950 เสนอว่างบประมาณแบบเน้นผลลัพธ์ของนโยบายและการใช้จ่ายงบประมาณมากกว่าที่จะเน้นปัจจัยนำเข้า เช่น เงินเดือน การซื้อสินค้าและบริการ ซึ่งการจัดทำงบประมาณแบบเน้นผลลัพธ์ได้เป็นที่สนใจของประเทศต่าง ๆ ในเวลานั้น (Catalano & Erbacci, 2018 ; Ajam, 2024) และในช่วงปีทศวรรษ 1960 แนวคิดการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ได้นำมาถูกดำเนินการครั้งแรกโดยกระทรวงเกษตรของสหรัฐอเมริกาเพื่อกำหนดกระบวนการจัดทำงบประมาณตั้งแต่เริ่มต้นของการจัดทำงบประมาณไปสู่กระบวนการสุดท้าย (Wildavsky & Hammond, 1965) และในปี 1970 Peter Pyhrr ได้ตีพิมพ์บทความเกี่ยวกับงบประมาณฐานศูนย์ในวารสาร Harvard Business Review (Pyhrr, 1970) ซึ่ง Pyhrr เป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชีของ Texas Instruments โดยแนวคิดหลักของงบประมาณฐานศูนย์คือการจัดสรรเงินทั้งหมดบนพื้นฐานของต้นทุนและผลประโยชน์ และในไม่กี่ปีต่อมา Jimmy Carter ซึ่งในขณะนั้นเป็นผู้นำการรัฐจอร์เจียได้รับแรงบันดาลใจจากแนวคิดของ Pyhrr และได้นำระบบงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้ในกระบวนการจัดทำงบประมาณของจอร์เจีย (Kavanagh, 2011) และหลังจากนั้นระบบงบประมาณฐานศูนย์จึงได้รับความสนใจเป็นอย่างมากโดยเฉพาะอย่างยิ่งกับหน่วยงานภาครัฐ (Dean & Cowen, 1979a ; Dean & Cowen, 1979b ; Moore, 1980) อย่างไรก็ตามความสนใจในแนวทางงบประมาณฐานศูนย์ได้จางหายไปในช่วงทศวรรษที่ 1980 และแทบไม่มีการถกเถียงเกี่ยวกับแนวคิดนี้เลยในช่วงปีทศวรรษ 1990 หรือทศวรรษที่ 2000 เนื่องจากมีความซับซ้อนของการดำเนินการสูง (Deloitte, 2015)

การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์กำหนดให้กิจกรรมทั้งหมดขององค์กรจะต้องได้รับการตรวจสอบเป็นระยะ ๆ เพื่อแก้ไขงบประมาณแบบส่วนเพิ่ม (Incremental Budgeting) ซึ่งงบประมาณที่ใช้ข้อมูลงบประมาณช่วงสุดท้ายของปีงบประมาณก่อนเป็นจุดเริ่มต้นสำหรับงบประมาณในปีถัดไป

(Ibrahim, 2019) ส่งผลให้ใช้ระยะเวลาในการจัดทำงบประมาณน้อยไม่เสียเวลามากนัก เนื่องจากมีฐานข้อมูลเดิมอยู่พอสมควรแล้ว ลดความซับซ้อนของกระบวนการจัดทำงบประมาณ แต่ในทางกลับกัน การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ใช้แนวทางพื้นฐานโดยการพิจารณาข้อดีและความเหมาะสมผลของกิจกรรมทั้งหมด จากนั้นจึงทำการเพิ่มหรือตัดกิจกรรมตามลำดับความสำคัญที่ได้รับการพิจารณาแล้ว นักวิชาการหลายคนจึงมองว่าแนวทางนี้เป็นทางเลือกที่ดีกว่าการจัดทำงบประมาณแบบส่วนเพิ่ม (Ibrahim, 2019) ที่เป็นแนวทางที่จะก่อให้เกิดการใช้จ่ายอย่างสิ้นเปลือง เนื่องจากงบประมาณส่วนใดส่วนหนึ่งที่ไม่ได้ใช้จ่ายในช่วงเวลาที่กำหนดจะถูกตัดลง จากปัญหาดังกล่าวแนวทางการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์เป็นเป็นแนวทางที่สามารถแก้ไขปัญหานี้ได้ เพราะมุ่งเน้นรายละเอียดมากกว่าที่จะพิจารณาฐานงบประมาณปีก่อนหน้า

โดย Pyhr (1970) ได้กล่าวว่า “It rather than tinker endlessly with its existing budget, Texas Instruments prefers to start from base zero, view all its activities and priorities afresh, and create a new and better set of allocations for the upcoming budget year” จากคำกล่าวนี้นี้แสดงให้เห็นถึงการแบ่งแยกและวิเคราะห์กระบวนการ กิจกรรมทั้งหมดภายในองค์กรอย่างละเอียดรอบคอบ ซึ่งสอดคล้องกับเป้าหมาย พันธกิจขององค์กร ซึ่งมุ่งเน้นไปที่ข้อจำกัดทางด้านงบประมาณที่ทุกองค์กรต้องเผชิญ และพิจารณาว่าทรัพยากรขององค์กรได้รับการพิจารณาและจัดสรรอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุดหรือไม่ ข้อมูลและรายละเอียดของการพิจารณางบประมาณจะทำให้ผู้บริหารเข้าใจและเห็นภาพที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น และสามารถจัดลำดับความสำคัญของการจัดสรรงบประมาณ ส่งผลให้งบประมาณที่มีอยู่อย่างจำกัดได้ถูกพิจารณาจัดสรรที่ได้ก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด ทั้งนี้ Pyhr (1977) ได้ระบุกระบวนการพื้นฐานที่สำคัญของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ 4 ขั้นตอน ได้แก่

1. การระบุหน่วยการตัดสินใจในแต่ละองค์การ เพื่อการวิเคราะห์และตัดสินใจ
 2. การระบุองค์ประกอบของการตัดสินใจ ประกอบด้วย วัตถุประสงค์ วิธีการดำเนินงาน ต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับจากการดำเนินการ ทางเลือกอื่นที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้และค่าใช้จ่าย และผลประโยชน์ที่องค์การจะได้รับจากทางเลือกต่าง ๆ
 3. การประเมินและจัดลำดับความสำคัญของชุดข้อมูลการตัดสินใจ
 4. การจัดทำแผนปฏิบัติการอย่างละเอียดโดยใช้ชุดข้อมูลจากการตัดสินใจที่ได้รับอนุมัติแล้ว
- ทั้งนี้ Ibrahim (2019) ได้เสนอว่าในกระบวนการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ผู้บริหารทุกระดับจำเป็นต้องเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำ เนื่องจากเป็นการมุ่งเน้นรายละเอียดที่ต้องใช้ข้อมูลเป็นจำนวนมาก และที่สำคัญหากเป็นการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ในครั้งแรกขององค์กรยังทำให้ผู้บริหารทุกระดับต้องเข้าร่วม เพราะต้องใช้ระยะเวลาและข้อมูลจำนวนมากในการตัดสินใจ

แนวทางการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปปฏิบัติ

การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์มีความแตกต่างจากแนวทางการจัดทำงบประมาณแบบส่วนเพิ่ม โดยมีหลักการที่สำคัญคือ “กระบวนการจัดทำงบประมาณเริ่มต้นจากศูนย์ทุกปี แทนที่จะเปรียบเทียบกับต้นทุนของปีก่อนหน้า” จึงเป็นที่มาของชื่อ “งบประมาณฐานศูนย์” ในขณะที่การจัดทำงบประมาณแบบส่วนเพิ่มมุ่งเน้นไปที่ค่าใช้จ่ายที่เพิ่มเข้าไปในต้นทุนหรืองบประมาณในปีก่อนหน้า

การพิจารณาต้นทุนของงบประมาณฐานศูนย์ต้องได้รับการพิจารณาทุกหน่วย โดยการประเมินเริ่มต้นจากฐานศูนย์ และต้องมีรายละเอียด เหตุผลประกอบการพิจารณา ตลอดจนประโยชน์ที่คาดว่าจะ

ได้รับจากการใช้จ่ายที่ชัดเจน นอกจากนี้งบประมาณฐานศูนย์ยังใช้วิธีการคำนวณต้นทุนจากล่างขึ้นบน กล่าวคือการพิจารณาแต่ละหน่วยโดยใช้โครงการการแบ่งงาน ทำให้สามารถสังเกตและพิจารณาตัดต้นทุนที่ไม่มีประสิทธิภาพออกไปได้ ช่วยให้ประหยัดต้นทุนได้ในระหว่างกระบวนการวางแผนและดำเนินการ คุณสมบัติอีกประการหนึ่งของงบประมาณฐานศูนย์คือ การมีส่วนร่วมของทุกหน่วยงานย่อยภายในองค์กรเพื่อมุ่งเน้นไปที่เป้าหมายการประหยัดต้นทุน (Kazar, Mutlu, & Tokdemir, 2023)

โดยมีคำถามหลักเบื้องต้นในการพิจารณาคือ

- เพราะเหตุใดจึงควรดำเนินการกิจกรรมนี้?
- กิจกรรมนี้มีความคุ้มค่าในระยะยาวอย่างไร?

เพื่อให้การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ประสบความสำเร็จและบรรลุตามเป้าหมายที่องค์กรกำหนดไว้ รวมถึงเพื่อลดความเสี่ยงของการใช้ต้นทุนในการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ให้เหลือน้อยที่สุด จำเป็นต้องเข้าใจถึงแนวทางการออกแบบและแนวทางตามวิธีงบประมาณฐานศูนย์ ในลำดับถัดไปจึงขอเสนอกระบวนการที่สำคัญของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์

1. การกำหนดเป้าหมายและวัตถุประสงค์

ภายใต้การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ผู้บริหารทุกระดับจำเป็นต้องเข้ามีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำงบประมาณ กล่าวคือผู้บริหารระดับสูงมีหน้าที่เริ่มกระบวนการจัดทำงบประมาณ โดยสื่อสารเป้าหมายและวัตถุประสงค์ขององค์กรไปยังผู้บริหารทุกระดับอย่างมีประสิทธิภาพ ในส่วนของผู้บริหารระดับต้นจะปรึกษาหารือและให้ข้อมูลที่สำคัญต่อผู้บริหารระดับสูงเกี่ยวกับโปรแกรมหรือกิจกรรมที่กำหนดไว้ โดยโปรแกรมหรือกิจกรรมต้องมีความสำคัญต่อการบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ขององค์กร

ดังนั้นการเริ่มต้นด้วยผู้บริหารระดับสูงจากวงจรการสื่อสาร จึงได้รับการส่งเสริมระหว่างผู้บริหารระดับสูงและระดับต้นด้วยการมีข้อมูลที่ละเอียด ครอบคลุมปัญหาที่เท่ากัน การมีส่วนร่วมตั้งแต่กระบวนการแรกในการจัดทำงบประมาณของผู้บริหารระดับสูงจะช่วยให้ตระหนักถึงการจัดสรรงบประมาณว่าสอดคล้องกับเป้าหมายและวัตถุประสงค์ขององค์กรหรือไม่

2. การระบุหน่วยการตัดสินใจ

อาจกล่าวได้ว่าขั้นตอนที่สำคัญที่สุดในกระบวนการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์คือการระบุหน่วยการตัดสินใจที่เหมาะสม หรือกิจกรรมที่มีความเป็นอิสระสามารถตรวจสอบได้ และไม่ซ้ำซ้อนกับกิจกรรมอื่น ๆ มีการกำหนดรายละเอียดกว้างๆ อาจจะเป็นโปรแกรมหรือกิจกรรม หน่วยองค์กร และต้นทุน

องค์กรควรตระหนักถึงความเสี่ยงของการแบ่งหน่วยการตัดสินใจที่มากเกินไป โดยผลที่ตามมาของการแบ่งหน่วยการตัดสินใจที่มากเกินไป คือเอกสารจำนวนมากและการสิ้นเปลืองเวลา ซึ่งจะทำให้องค์กรต้องตรวจสอบหน่วยการตัดสินใจมากกว่าที่จำเป็น หรือในกรณีที่องค์กรกำหนดหน่วยการตัดสินใจที่กว้างเกินไป ก็จะทำให้ขาดความสามารถในการทบทวนรายละเอียดของกิจกรรมที่กำลังดำเนินการอยู่ (Sarant, 1978)

ภายใต้สถานการณ์ปกติหน่วยการตัดสินใจจะรวมอยู่ในสายงานเดียวกันตามโครงสร้างขององค์กร โดยพันธกิจและแผนงานจะทำหน้าที่เป็นเครื่องมือในการชี้แนะผู้บริหารเกี่ยวกับวิธีการแบ่งองค์การออกเป็นหน่วยการตัดสินใจ (Shelby, 2013)

เมื่อองค์การถูกแบ่งออกเป็นหน่วยการตัดสินใจต่าง ๆ ผู้จัดการสำหรับแต่ละหน่วยการตัดสินใจจะต้องพิจารณารายละเอียดหรือพิสูจน์แต่ละกิจกรรมภายใต้การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ หากกิจกรรมใดไม่มีเหตุผลหรือรายละเอียดที่ถูกต้องให้พิจารณาตัดออก และด้วยเหตุนี้จึงเป็นเหตุผลว่าทำไมผู้จัดการจึงปรับกิจกรรมเฉพาะ “ตั้งแต่เริ่มต้น” ทั้งนี้หากไม่เริ่มต้นจากศูนย์การออกแบบงบประมาณฐานศูนย์คงเป็นไปได้

หน่วยการตัดสินใจควรมีวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่สมเหตุสมผล มีความเฉพาะเจาะจง และวัดผลได้ สิ่งสำคัญคือผู้บริหารระดับสูงจะมีบทบาทในการกำหนดวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้จัดการระดับต้นได้ทราบถึงกรอบการดำเนินงานขององค์กร ทั้งนี้ผู้จัดการระดับต้นจำเป็นต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

- 1) ผู้จัดการระดับต้นต้องมีแผนงานที่ชัดเจนว่าเป้าหมายขององค์การคืออะไร และใช้กรอบการทำงานนั้นเป็นแนวทางในการตัดสินใจ

- 2) ผู้จัดการสามารถจัดเตรียมชุดการตัดสินใจที่สะท้อนและพิสูจน์งานที่จะดำเนินการและทรัพยากรที่จำเป็นสำหรับการทำงานให้สำเร็จได้อย่างถูกต้อง

- 3) ผู้จัดการระดับต้นต้องเข้าใจและสามารถประเมินค่าของงบประมาณได้อย่างเหมาะสม

การระบุวัตถุประสงค์ที่มีประสิทธิภาพเป็นสิ่งสำคัญยิ่ง เนื่องจากสามารถช่วยเสริมความแข็งแกร่งให้กับข้อเสนอของงบประมาณที่เฉพาะเจาะจงได้ ด้วยเหตุนี้จึงเป็นส่วนที่มีประโยชน์ในการจัดทำและส่งประมาณการงบประมาณ ข้อเสนอ และบันทึกข้อตกลง โดยวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนไม่คลุมเครือจะเป็นส่วนสำคัญของข้อเสนอของงบประมาณ ทั้งนี้วัตถุประสงค์ที่กำหนดต้องสามารถวัดได้ให้เห็นเป็นรูปธรรม เพื่อให้การประเมินผลของโปรแกรมหรือหน่วยการตัดสินใจสามารถกำหนดได้ว่าประสิทธิภาพที่แท้จริงของโปรแกรมที่กำหนดเป็นไปตามที่คาดหวังหรือไม่ การขาดเป้าหมายที่สามารถวัดผลได้จะทำให้ผู้บริหารไม่สามารถปรับงบประมาณตามประสิทธิภาพได้ เนื่องจากฝ่ายบริหารจะไม่สามารถใช้วิจรณ์ญาณอย่างมีเหตุผลเกี่ยวกับผลลัพธ์ของโปรแกรมได้ อย่างไรก็ตามด้วยวัตถุประสงค์ที่วัดผลได้ผู้จัดการหน่วยการตัดสินใจสามารถมุ่งเน้นไปที่ทางเลือกอื่นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และดำเนินการวิเคราะห์ต้นทุนผลประโยชน์เพื่อกำหนดกลยุทธ์ทางเลือกที่ดีที่สุดในกรณีที่ผลลัพธ์ไม่เป็นที่น่าพอใจ

3. การพัฒนาชุดข้อมูลการตัดสินใจ

ชุดข้อมูลการตัดสินใจมีความสำคัญต่องบประมาณฐานศูนย์ เพราะเป็นเอกสารที่ระบุและอธิบายการทำงานของแต่ละหน่วยการตัดสินใจที่ฝ่ายบริหารสามารถประเมินและเปรียบเทียบการจัดลำดับกับหน่วยการตัดสินใจอื่น ๆ ได้ และตัดสินใจว่าจะเลือกชุดการตัดสินใจชุดใดที่กำหนดให้มีการจัดสรรงบประมาณ (Pyhrr, 1977)

Mueller (1981) ระบุคุณลักษณะสองประการของชุดข้อมูลการตัดสินใจมีความสำคัญอย่างยิ่งต่องบประมาณฐานศูนย์ในฐานะเครื่องมือการจัดการ ได้แก่ 1) เจ้าหน้าที่ปฏิบัติและผู้จัดการระดับต้นจะมีส่วนร่วมโดยตรงในกระบวนการนี้ เนื่องจากจะเตรียมข้อมูลกิจกรรมเบื้องต้น และ 2) ชุดข้อมูลจะให้ข้อมูลโดยละเอียดเกี่ยวกับหัวใจสำคัญของการดำเนินงานขององค์กร

ชุดการตัดสินใจทำหน้าที่ให้ข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้มีอำนาจตัดสินใจเกี่ยวกับรายละเอียดกิจกรรมและโปรแกรม โดยรายละเอียดนั้นเป็นรายละเอียดที่ระบุถึงแนวทาง วิธีการที่จะมุ่งไปสู่ความสำเร็จบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยมีการวิเคราะห์ต้นทุน-ผลประโยชน์ การวัดปริมาณงานและประสิทธิภาพ กลยุทธ์ทางเลือกเพื่อความสำเร็จตามเป้าหมาย และระดับความพยายามที่แตกต่างกัน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ (Tyer, 1977) สอดคล้องกับ Hentschke (1978) ที่ยืนยันว่าชุดการตัดสินใจมักจะประกอบด้วยวัตถุประสงค์ของกิจกรรมที่กำหนด เน้นผลที่ตามมาของการไม่ปฏิบัติตามแนวทางของการปฏิบัติงาน การระบุแนวทางทางเลือก และโครงสร้างต้นทุนและผลประโยชน์ของกิจกรรมนั้น ๆ

Austin and Cheek (1979) ได้สรุปองค์ประกอบสำคัญของชุดข้อมูลการตัดสินใจดังต่อไปนี้

- 1) วัตถุประสงค์หรือเป้าหมาย
- 2) คำอธิบายโดยย่อของแนวทางที่นำเสนอ
- 3) ทางเลือกอื่นที่พิจารณาแต่อาจถูกปฏิเสธ
- 4) ต้นทุนและประโยชน์ของแนวทางที่เสนอ
- 5) การประเมินว่าจะเกิดอะไรขึ้นหากชุดข้อมูลการตัดสินใจนั้นไม่ได้รับการอนุมัติหรือไม่ได้รับเงินทุน

Schulze (1988) ระบุข้อมูลที่ผู้จัดการหน่วยการตัดสินใจจะต้องจัดเตรียม เพื่อประกอบการตัดสินใจ ได้แก่

- 1) ระบุและกำหนดกิจกรรม และ/หรือ โครงการหลักและวัตถุประสงค์เฉพาะ
- 2) กำหนดแนวทางทางเลือกที่จะบรรลุเป้าหมาย/เป้าหมายที่ตั้งใจไว้เดียวกัน
- 3) เลือกแนวทางที่เป็นประโยชน์ที่สุดในการบรรลุเป้าหมายของหน่วยการตัดสินใจ
- 4) สร้างระดับผลที่จะบรรลุที่แตกต่างกันสำหรับทางเลือกที่เลือก
- 5) วิเคราะห์ต้นทุนและผลประโยชน์ของความพยายามที่เพิ่มขึ้นแต่ละระดับ
- 6) อธิบายผลที่อาจเกิดขึ้นจากการไม่ดำเนินกลยุทธ์ทางเลือก

ชุดข้อมูลการตัดสินใจเหล่านี้จัดทำขึ้นที่ระดับต่ำสุดของการจัดการของแต่ละสายงาน และในแต่ละชุดการตัดสินใจเป็นหน้าที่ของผู้จัดการหน่วยในการอธิบายพฤติกรรมการทำงาน และเป้าหมายของการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายจะช่วยให้บรรลุผลได้ โดยผู้จัดการมีหน้าที่ ดังนี้

1) ผู้จัดการจะต้องตรวจสอบวิธีการอื่นที่จะช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์หลัก ผู้จัดการควรระบุและประเมินทางเลือกเหล่านี้ และตัดสินใจว่ากลยุทธ์ทางเลือกใดที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างเพียงพอมากที่สุด ภายใต้สถานการณ์ปกติ ทางเลือกที่ดีที่สุดจะถูกนำมาใช้เป็นพื้นฐานสำหรับการวิเคราะห์ประเภทที่สอง

2) ผู้จัดการจะระบุระดับงบประมาณหรือเงินทุนที่แตกต่างกัน และผลกระทบต่อความสามารถของกิจกรรมในการบรรลุวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ โดยจะต้องมีเหตุผลและค่าใช้จ่ายของการระบุระดับเงินทุนที่แตกต่างกันคือ 1) ในกรณีที่อาจมีการปรับลดค่าของงบประมาณ เพื่อพิจารณาแนวทาง

ที่เสียหายน้อยที่สุด 2) ผลประโยชน์ที่เป็นไปได้ที่สามารถทำได้โดยการเพิ่มการใช้จ่าย และ 3) ผลของการเพิ่มและลดงบประมาณดังกล่าว

ผู้จัดการหน่วยการตัดสินใจแต่ละคนจะต้องจัดเตรียมชุดข้อมูลการตัดสินใจที่ระดับเงินทุนและผลการปฏิบัติงานใน 3 ระดับเป็นอย่างน้อย คือ อัตราขั้นต่ำ อัตราปัจจุบัน และอัตราส่วนที่เพิ่มขึ้น โดยระดับต่ำสุดถูกกำหนดให้เป็นระดับพื้นฐานที่จำเป็นเพื่อให้กิจกรรมดำเนินต่อไปได้ หากต่ำกว่าระดับนี้จะนำไปสู่การยุติหรือไม่สามารถดำเนินกิจกรรมได้ ทั้งนี้ระดับขั้นต่ำอาจไม่อยู่ในความสนใจของหน่วยการตัดสินใจก็ได้ ระดับอัตราปัจจุบันคือระดับที่จะรวมอยู่ในชุดข้อมูลการตัดสินใจ โดยโปรแกรมหรือกิจกรรมที่กำหนดงบประมาณไว้จะถูกดำเนินการโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงค่าใช้จ่าย และอัตราส่วนที่เพิ่มขึ้นอาจอธิบายได้ว่าเป็นระดับที่งบประมาณเพิ่มขึ้น

ผู้จัดการจะเริ่มเตรียมภาพรวมหน่วยการตัดสินใจสำหรับแต่ละหน่วยการตัดสินใจที่ประกอบขึ้นเป็นงบประมาณทั้งหมด ทั้งนี้ภาพรวมหน่วยการตัดสินใจมีคุณลักษณะต่อไปนี้ (Draper & Pitsvada, 1979)

- 1) การระบุข้อมูลภาพรวมของแต่ละข้อ ควรอธิบายลักษณะแต่ละชุดข้อมูลให้มีความแตกต่างกัน
- 2) เป้าหมายระยะยาวของหน่วยการตัดสินใจ
- 3) วัตถุประสงค์หลักของหน่วยการตัดสินใจ สิ่งที่สำคัญคือต้องทราบถึงลักษณะของวัตถุประสงค์ที่มีความต่อเนื่องในระยะยาว
- 4) ผู้จัดการโครงการควรประเมินทางเลือกต่าง ๆ ในการดำเนินการตามโปรแกรมหรือกิจกรรมที่กำหนด
- 5) ภาพรวมของหน่วยการตัดสินใจควรแสดงข้อมูลประกอบอื่น ๆ ให้มากที่สุดสำหรับความสำเร็จในปัจจุบันหรือในอดีตของหน่วยการตัดสินใจที่กำหนด การวิเคราะห์นั้นควรใช้ทั้งระเบียบวิธีเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ

ในท้ายที่สุดผู้จัดการจะเตรียมการวิเคราะห์โดยละเอียดเกี่ยวกับความเป็นไปได้และแนวทางแก้ไขทางเลือกทั้งหมดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ จากนั้นจึงเตรียมชุดข้อมูลการตัดสินใจสำหรับทุกระดับที่กำหนด การวิเคราะห์ดังกล่าวควรจัดให้มีข้อมูลต่อไปนี้

- 1) ข้อมูลที่มีอยู่ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยการตัดสินใจและโครงสร้างงบประมาณ
- 2) คำอธิบายที่ชัดเจนและละเอียดเกี่ยวกับลักษณะของกิจกรรมที่จะดำเนินการและบริการที่จะให้บริการในแต่ละระดับ
- 3) วัตถุประสงค์ระยะสั้นที่ต้องดำเนินการ ตลอดจนผลประโยชน์ที่จะเป็นผลจากการใช้จ่ายหรือระดับประสิทธิภาพที่กำหนด
- 4) ผลกระทบต่อวัตถุประสงค์หลัก ผู้จัดการควรประเมินและอธิบายผลกระทบต่อวัตถุประสงค์หลักของทรัพยากรทั้งที่เพิ่มขึ้นและสะสม
- 5) ความต้องการทรัพยากร ผู้จัดการควรประมาณจำนวนเงินทุนและบุคลากรที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยการตัดสินใจ
- 6) ข้อมูลประกอบอื่น ๆ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้มีอำนาจตัดสินใจเมื่อประเมินชุดการตัดสินใจต่าง ๆ ที่ควรรวมไว้ในการวิเคราะห์

4. การจัดลำดับความสำคัญของทางเลือกการตัดสินใจ

การจัดลำดับความสำคัญเป็นกระบวนการที่ผู้จัดการตรวจสอบชุดข้อมูลการตัดสินใจทั้งหมดและให้ลำดับความสำคัญแต่ละชุดข้อมูลที่กำหนด จากนั้นผู้จัดการจะจัดเตรียมตารางรายการสำหรับการตัดสินใจทั้งหมดซึ่งจัดลำดับความสำคัญจากมากไปน้อย

Versel (1978) ระบุว่าขอบเขตของการมีส่วนร่วมในกระบวนการจัดลำดับความสำคัญขึ้นอยู่กับปัจจัย 3 ประการ คือ ปัจจัยแรกคือปริมาณของหน่วยการตัดสินใจภายใต้การทบทวนและปริมาณของชุดข้อมูลการตัดสินใจที่สร้างขึ้น ประการที่สองคือวิธีการของกระบวนการจัดลำดับความสำคัญและระดับความซับซ้อนขององค์ประกอบ และปัจจัยที่สามคือความครอบคลุมและความชัดเจนของนโยบาย

Sarant (1978) แนะนำแนวทางการจัดลำดับความสำคัญของชุดข้อมูลประกอบการตัดสินใจ ดังนี้

1. ระดับขั้นต่ำสำหรับหน่วยการตัดสินใจจะถูกจัดอันดับสูงกว่าการเพิ่มใดๆ สำหรับหน่วยเดียวกันเสมอ ระดับต่ำสุดแสดงถึงระดับที่ต่ำกว่าซึ่งโปรแกรมหรือกิจกรรมไม่สามารถดำเนินการได้อย่างเพียงพอและมีประสิทธิภาพ
2. ข้อมูลขั้นต่ำสำหรับหน่วยการตัดสินใจที่กำหนด ไม่จำเป็นต้องได้รับการจัดลำดับสูงกว่าชุดข้อมูลการตัดสินใจอื่น ๆ เมื่อตัดสินใจเลือกและจัดลำดับแล้ว กระบวนการรวมชุดข้อมูลจะเสร็จสิ้นและไม่จำเป็นต้องปรับเปลี่ยน
3. หัวหน้าหน่วยงานควรทบทวนชุดการตัดสินใจอีกครั้งเพื่อความรอบคอบว่ามีชุดข้อมูลใดที่สามารถนำมาพิจารณาอีกครั้งได้บ้าง
4. ควรเตรียมชุดข้อมูลการตัดสินใจทุกชุดข้อมูล เพื่อประกอบการตัดสินใจได้ในกรณีที่เกิดข้อผิดพลาด

Cheek (1977) ให้คำแนะนำในกระบวนการจัดลำดับความสำคัญ ดังนี้

1. ไม่ควรเสียเวลาไปกับลำดับความสำคัญของโปรแกรมที่อยู่ในอันดับสูง ทั้งนี้โปรแกรมดังกล่าวจะต้องถูกต้องตามหลักเกณฑ์ ระเบียบ กฎหมาย
2. การเปรียบเทียบระหว่างชุดข้อมูลมีความสำคัญ ส่งผลให้เกิดความแม่นยำในการวิเคราะห์และการจัดอันดับชุดข้อมูล
3. ตระหนักถึงวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ตลอดกระบวนการจัดอันดับ
4. รักษาความยืดหยุ่นตลอดการจัดลำดับ
5. หลีกเลี่ยงแนวทางที่จะทำให้เกิดความสับสนซับซ้อน

นอกจากนี้ยังมีวิธียอดนิยมที่ใช้เพื่อจัดลำดับชุดข้อมูลการตัดสินใจ ดังนี้

วิธีแรกเรียกกันอย่างไม่แพร่หลายว่า “ระบบการลงคะแนนเสียง” ได้รับการพัฒนาโดย Peter Pyhrr วิธีนี้เหมาะสำหรับองค์กรที่มอบหมายให้คณะกรรมการดำเนินการตามกระบวนการจัดอันดับ โดยมีจุดแข็งหลักอยู่ที่ความมีประโยชน์ในการจัดการกับกรณีการระดมทุนจำนวนมากหรือมีงบประมาณจำนวนมาก หลังจากการหารือกันเป็นเวลานานเกี่ยวกับข้อดีและข้อเสียของชุดข้อมูลการตัดสินใจที่อยู่ระหว่างการทบทวน สมาชิกของคณะกรรมการจะลงมติเกี่ยวกับข้อดีโดยรวมของแต่ละชุดข้อมูล จากนั้นจะนับคะแนนเสียงและการจัดอันดับจะดำเนินต่อไปจนกว่าจะบรรลุข้อตกลงในระดับสูง (Dillon, 1979)

วิธีที่สองเรียกว่า “ระบบหมวดหมู่หลัก” เป็นรูปแบบหนึ่งของระบบการลงคะแนน ภายใต้ระบบนี้ ชุดข้อมูลจะถูกจัดอันดับตามจำนวนโหวตที่ได้รับ อย่างไรก็ตามการลงคะแนนจะเกิดขึ้นในแต่ละหมวดหมู่เพื่อให้ผู้มีสิทธิเลือกตั้งสามารถกำหนดได้ว่าชุดข้อมูลใดมีประโยชน์สูงสุด การจัดอันดับสุดท้ายจะรวมทุกประเภทจนกว่าเงินทุนหรือจะครบตามวงเงินที่มี

วิธีที่สามเรียกว่า “แนวทางเกณฑ์เดียว” วิธีนี้ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางว่าเป็นวิธีที่ง่ายที่สุดในสามวิธี เหมาะสำหรับการจัดการกับโปรแกรมเดียวหรือโปรแกรมที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน วิธีนี้จะประเมินชุดข้อมูลการตัดสินใจทั้งหมดโดยใช้เกณฑ์ที่กำหนดเพียงเกณฑ์เดียว เกณฑ์นี้อาจมีประสิทธิผล อัตราส่วนต้นทุน/ผลประโยชน์ อัตราการเติบโต หรือมาตรการสำคัญอื่น ๆ ชุดข้อมูลการตัดสินใจจะถูกจัดอันดับตามลำดับความสำคัญจากมากไปน้อย หลังจากวัดประสิทธิภาพของแต่ละแพ็คเกจตามเกณฑ์ที่กำหนด (Chen, 1980)

5. การจัดทำงบประมาณโดยละเอียด

ขั้นตอนของกระบวนการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์หลังจากขั้นตอนการจัดอันดับงบประมาณจะถูกจัดสรรให้กับชุดข้อมูลการตัดสินใจที่ท่าคะแนนได้สูง การจัดสรรนี้อยู่ภายใต้การทบทวนทางกฎหมายและการปรับเปลี่ยนที่เป็นไปได้ก่อน หากมีความแตกต่างอย่างมากระหว่างการจัดสรรทางกฎหมายและการร้องขอของงบประมาณ การตัดสินใจด้านงบประมาณที่จำเป็นจะดำเนินการตามการจัดอันดับของชุดข้อมูลการตัดสินใจที่เกี่ยวข้อง หากการลดลงเกี่ยวข้องกับขอบเขตโครงการเฉพาะองค์การก็สามารถระบุชุดการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องและทำการลดงบประมาณได้อย่างเหมาะสม

งบประมาณเน้นชุดการตัดสินใจที่ได้รับอนุมัติสำหรับแต่ละโปรแกรมและหน่วยองค์การ ชุดการตัดสินใจจะบ่งชี้กิจกรรมที่เหมาะสมและระดับประสิทธิภาพที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุสำหรับแต่ละโปรแกรมและหน่วยองค์การ ช่วยให้้องค์การสามารถทบทวนงบประมาณและผลการดำเนินงานในระหว่างปีได้

6. การประเมินผลการปฏิบัติงาน

กระบวนการประเมินจะประเมินและทบทวนบริการที่ดำเนินการและผลประโยชน์ที่ได้รับจากโครงการ การประเมินวัตถุประสงค์ของโครงการอีกครั้งและตรวจสอบประสิทธิภาพตามมาตรการที่สำคัญในด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล ในการดำเนินการประเมินผลการปฏิบัติงาน ผู้จัดการตั้งใจที่จะบรรลุผลดังต่อไปนี้ (Chen, 1980):

1. เพื่อตรวจสอบผลการดำเนินงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์หลักของโครงการ
2. เพื่อพิจารณาว่ามีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้หรือไม่
3. เพื่อกำหนดแนวทางการปฏิบัติงาน
4. เพื่อจัดให้มีมาตรฐานเชิงปริมาณที่จำเป็นสำหรับการวัดประสิทธิภาพ
5. เพื่อรับประกันว่าข้อเสนอของโครงการจะได้รับการส่งมอบตามความเป็นจริง

Stonich (1977) เสนอวิธีการประเมินประสิทธิภาพดังต่อไปนี้

1. การทบทวนทางการเงินรายเดือนหรือรายไตรมาสของทั้งหน่วยการตัดสินใจและหน่วยจัดอันดับ เป็นการเปรียบเทียบทางการเงินแบบดั้งเดิมระหว่างงบประมาณและรายจ่ายจริง โดยจะเน้นไปที่การขยายต้นทุนเพียงอย่างเดียว

2. การทบทวนผลลัพธ์รายไตรมาสของแต่ละหน่วยการตัดสินใจและหน่วยจัดอันดับ การตรวจสอบปัจจัยนำออกจริงเทียบกับปัจจัยนำออกที่คาดการณ์ไว้นี้เป็นส่วนสำคัญที่ทำให้ประสบความสำเร็จ การวัดประสิทธิภาพเป็นพื้นฐานสำหรับการประเมินนี้

3. แผนรายไตรมาส (หรือเฉพาะกิจ) และการแก้ไขงบประมาณที่สร้างขึ้นสำหรับทั้งหน่วยการตัดสินใจและองค์กร

รายงานเหล่านี้ทำหน้าที่ช่วยผู้มีอำนาจตัดสินใจในการระบุกิจกรรมที่เข้าซ้อน จึงให้โอกาสในการรวมหน่วยงานที่ปฏิบัติงานซ้ำซ้อน ฝ่ายบริหารจะเริ่มเขียนข้อเสนอแนะที่เสนอการปรับปรุงและปรับปรุงอย่างมีประสิทธิภาพสำหรับปีถัดไป วัตถุประสงค์หลักควรเป็นเพื่อระบุและแก้ไขแง่มุมที่ขัดขวางความสามารถของงบประมาณฐานศูนย์ในการมีส่วนร่วมมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ในแต่ละกรณีการใช้งาน การประเมินที่ครอบคลุมและเป็นกลางยังต้องรวมถึงการสัมภาษณ์ผู้เข้าร่วม โดยเน้นไปที่ความคาดหวังจากกระบวนการ ข้อมูลเชิงลึกที่ได้รับจากช่องทางนี้ควรปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการงบประมาณฐานศูนย์ในรอบงบประมาณที่ตามมาอย่างมาก

จุดเด่นและข้อจำกัดของงบประมาณฐานศูนย์

การจัดทำงบประมาณ การบริหารงบประมาณ และการประเมินผล ทั้งสามกระบวนการนี้จำเป็นต้องพึ่งพาอาศัยกันเนื่องจากมีลักษณะเป็นทริอองสองด้าน (Ekanem, 2014) กล่าวคือกระบวนการของงบประมาณมีความสลับซับซ้อนในหลายส่วน เช่น การประมาณการรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดตามรายละเอียดของแต่ละกิจกรรม ส่งผลให้กระบวนการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ใช้ระยะเวลานานอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ หากมีข้อมูลที่ไม่ละเอียดพอย่อมส่งผลให้งบประมาณไม่มีประสิทธิภาพ สิ่งสำคัญประการหนึ่งของกระบวนการงบประมาณที่จะรับประกันความน่าเชื่อถือและสามารถบรรลุเป้าหมายได้คือการได้รับการสนับสนุนจากผู้บริหารสูงสุด การมีเป้าหมายที่ชัดเจน การมอบอำนาจและความรับผิดชอบของทุกภาคส่วน การปรับระบบบัญชี การมีส่วนร่วม การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพและความยืดหยุ่น ดังนั้นการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์จึงมีคุณสมบัติพื้นฐาน 3 ประการ คือ

1) การแบ่งกิจกรรมของแต่ละสายงานเพื่อเป็นข้อมูลให้ฝ่ายบริหารเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ที่จะได้รับ

2) การจัดลำดับความสำคัญของแต่ละกิจกรรม เพื่อพิจารณาถึงความเร่งด่วนและความสำคัญของกิจกรรมที่จะดำเนินการ

3) ทรัพยากรจะได้รับการจัดสรรตามการจัดลำดับความสำคัญ โดยการตัดสินใจของผู้บริหาร

ในลำดับถัดไปจะได้กล่าวถึงจุดเด่นและข้อจำกัดของงบประมาณฐานศูนย์

จุดเด่นของงบประมาณฐานศูนย์

1) งบประมาณฐานศูนย์เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพให้กับองค์กรเนื่องจากต้องตัดสินใจภายใต้การจัดลำดับความสำคัญของโครงการ กิจกรรม หากโครงการหรือกิจกรรมใดที่อยู่ในลำดับความสำคัญในระดับต่ำก็จะไม่นำมาถูกพิจารณาจัดสรรงบประมาณ ทั้งนี้พื้นฐานของการตัดสินใจจะขึ้นอยู่กับเหตุและผลของการดำเนินกิจกรรม โดยพิจารณาข้อดีและความเหมาะสมของโครงการและกิจกรรมทั้งหมดทั้งกิจกรรมในอดีตและในอนาคตที่เสนอใหม่เป็นประจำทุกปี

2) การจัดทำงานงบประมาณตามแนวทางงบประมาณฐานศูนย์ทำให้เกิดความโปร่งใสและความรับผิดชอบทั้งภายในและภายนอกองค์การ กล่าวคือ รายละเอียดของแต่ละกิจกรรม โครงการจะถูกแสดงออกมาทั้งหมดว่าประกอบด้วยค่าใช้จ่ายใดบ้าง และประโยชน์ที่จะได้รับจากการดำเนินกิจกรรม หากรายละเอียดหรือรายการใดไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ก็จะถูกตัดออกจากกิจกรรมนั้นๆ ส่งผลให้เกิดความประหยัดได้

3) การจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์เป็นเทคนิคของการจัดการเรื่องต้นทุนเป็นหลัก เพื่อลดช่องว่างด้านประสิทธิภาพในการดำเนินโครงการ โดยการนำงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้นำไปสู่การลดต้นทุนเป็นอย่างมากภายหลังการดำเนินโครงการ เนื่องจากงบประมาณฐานศูนย์ต้องการให้ผู้บริหารกำหนดกรอบงบประมาณที่จำเป็นสำหรับการดำเนินโครงการตั้งแต่เริ่มต้นของกระบวนการจัดทำงานงบประมาณ ตลอดจนค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม ดังนั้นงบประมาณฐานศูนย์จึงทำหน้าที่การจัดการทรัพยากรที่เข้มงวดมากขึ้น (Callaghan et al., 2014 ; Becker et al., 2016 ; Sivabalan et al., 2009)

4) งบประมาณฐานศูนย์จะช่วยให้เกิดความร่วมมือ ทุกฝ่าย ทุกระดับในองค์การเข้ามาอยู่ในกระบวนการจัดทำงานงบประมาณ โดยเฉพาะผู้บริหารที่จะต้องพิจารณาโครงการและกิจกรรมใหม่ในทุกปี จำเป็นต้องรับทราบถึงรายละเอียด ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดของโครงการ กิจกรรมนั้น ๆ ส่งผลให้บุคลากรทุกฝ่ายในองค์การต้องสนับสนุนข้อมูลดังกล่าวให้กับผู้บริหารเพื่อประกอบการตัดสินใจ ขณะเดียวกันก็จะทำให้ผู้บริหารรับทราบถึงสถานการณ์ภายในองค์การว่ามีปัญหา หรือ อุปสรรคใดบ้างที่ส่งผลต่อการดำเนินงานภายในองค์การ เพื่อที่จะแก้ไขปัญหาได้ทันต่อสถานการณ์ นอกจากนี้ยังส่งผลให้เกิดความสัมพันธ์ที่แน่นแฟ้นยิ่งขึ้นระหว่างฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงาน

5) การจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์แสดงให้เห็นถึงการปรับปรุงวิธีการทำงานร่วมกันโดยการเคลื่อนย้ายบุคลากรและทรัพยากรทางการเงินระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ และหลีกเลี่ยงการดำเนินงานที่ซ้ำซ้อนและก่อให้เกิดความสิ้นเปลือง ดังนั้นการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์จึงส่งผลให้องค์การต่าง ๆ สามารถพิจารณาโครงการ กิจกรรมต่าง ๆ ภายใต้วงเงินงบประมาณที่มีอยู่ให้เกิดความคุ้มค่ามากที่สุด (Reed, 1985)

6) การจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์ทำให้ทุกคนในองค์การเกิดการตั้งคำถามร่วมกันคือ องค์การทำอะไรและมีพันธกิจอะไร? ควรผลิตอะไรและราคาเท่าไร? จากคำถาม 2 คำถามดังกล่าวนำไปสู่การตั้งคำถามว่า กลยุทธ์ขององค์การคืออะไร และองค์การต้องการบรรลุผลใดบ้าง การตั้งคำถามเหล่านี้ส่งผลให้ทุกคนในองค์การคิดไปในทิศทางเดียวกันเกี่ยวกับพันธกิจและวัตถุประสงค์ขององค์การ จึงทำให้การจัดทำงานงบประมาณมีความสมเหตุสมผลและสอดคล้องกับกลยุทธ์ที่กำหนดไว้ สนับสนุนการลดต้นทุนและการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงาน (Igbeng et al., (2015)

ข้อจำกัดของงบประมาณฐานศูนย์

1) การจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์ส่งผลให้เกิดค่าใช้จ่ายสูง มีความซับซ้อน ใช้ระยะเวลาในการจัดทำนาน เนื่องจากงบประมาณจะถูกเริ่มต้นใหม่ทุกปีการดำเนินการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์จึงอาจมีความท้าทายโดยข้อจำกัดทางด้านเวลาของรอบงบประมาณ ขณะที่การจัดทำงานงบประมาณแบบดั้งเดิมหรือแบบส่วนเพิ่มที่มีความง่ายต่อการพิจารณาและใช้เวลาน้อยกว่าเพราะมีฐานข้อมูลเดิมอยู่แล้ว จึงใช้เพียงแต่เหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงเท่านั้น

2) การจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์อาจเป็นความท้าทายและความเสี่ยงสำหรับองค์กรขนาดใหญ่ เนื่องจากต้องมีการจัดลำดับความสำคัญของโครงการ กิจกรรม หากโครงการอยู่ในลำดับความสำคัญที่ต่ำก็จะไม่ได้รับการพิจารณา จึงส่งผลต่อหน่วยงานย่อยภายในองค์กรที่ไม่ได้รับจัดสรรงบประมาณ อาจทำให้เกิดความไม่พอใจภายในองค์กรได้

3) สำหรับภาครัฐการพิจารณาโครงการ กิจกรรมทั้งหมดอย่างละเอียดและรอบคอบภายในระยะเวลาที่จำกัดอาจเป็นความท้าทายขององค์กรภาครัฐ โดยองค์กรที่นำงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้จำเป็นต้องใช้บุคลากรและทรัพยากรจำนวนมากเพื่อมาสนับสนุนการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์ จึงอาจเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายสำหรับองค์กรที่มีงบประมาณในการดำเนินงานจำกัด

4) โดยปกติหน่วยงานมักจะกำหนดระยะเวลาในการทบทวนประสิทธิภาพ ประสิทธิผลของโครงการ กิจกรรม เป็นระยะ เช่น รายไตรมาส รายปี ทุก 3 ปี 5 ปี หรือเชื่อมโยงกับเหตุการณ์ สถานการณ์ บางอย่าง ที่อาจส่งผลต่อการดำเนินโครงการ แต่การจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์กำหนดให้องค์กรต้องทบทวนประสิทธิภาพ ประสิทธิผลของโครงการ กิจกรรมใหม่ทั้งหมดในทุกปี จึงอาจส่งผลให้บางโครงการ กิจกรรมไม่ได้ดำเนินงานต่อ ขาดความต่อเนื่อง และสิ้นเปลืองงบประมาณ

5) การจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์อาจไม่เป็นที่นิยมของฝ่ายการเมือง เนื่องจากต้องพิจารณาทบทวนโครงการใหม่ในทุกรอบปี ทำให้โครงการเดิมที่ดำเนินการอาจไม่ได้รับการสนับสนุนต่อจึงทำให้เกิดการหยุดชะงักของโครงการ และส่งผลต่อคะแนนนิยมในตัวฝ่ายการเมือง เนื่องจากฝ่ายการเมืองมีระยะเวลาการดำรงตำแหน่งที่จำกัดจึงต้องดำเนินการโครงการ กิจกรรมให้สำเร็จภายในระยะเวลาการดำรงตำแหน่ง

6) บุคลากรภายในองค์กรทุกคนจำเป็นต้องมีความรู้เกี่ยวกับการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์ จึงอาจต้องใช้ระยะเวลานานในการอบรมและทำความเข้าใจร่วมกัน ส่งผลให้เกิดต้นทุนค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นในเรื่องของการฝึกอบรม ทั้งนี้ในช่วงแรกของการปรับเปลี่ยนอาจเกิดการต่อต้านของบุคลากรเนื่องจากเป็นเรื่องใหม่และไม่คุ้นชินกับกระบวนการ

ประสบการณ์ที่ผ่านมาจากการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปปฏิบัติ

การศึกษางบประมาณฐานศูนย์ (Zero-Based Budgeting: ZBB) นั้น การเข้าใจประสบการณ์ในอดีตเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งสำหรับการรับรู้ถึงผลกระทบทางปฏิบัติ ความท้าทาย และความสำเร็จ ตลอดหลายปีที่ผ่านมาองค์กรทั้งภาครัฐและเอกชนได้ปรับใช้งบประมาณฐานศูนย์ในระดับต่าง ๆ และได้รับผลลัพธ์ที่หลากหลาย ประสบการณ์เหล่านี้บ่งชี้ว่าเป็นบทเรียนที่มีค่าสำหรับการประยุกต์ใช้งบประมาณฐานศูนย์ในทางปฏิบัติ โดยเน้นทั้งประโยชน์และข้อบกพร่องที่มาพร้อมกับการนำไปใช้

แนวคิดของงบประมาณฐานศูนย์ถูกนำเสนอครั้งแรกในทศวรรษ 1970 โดย Peter Pyhrr ผู้จัดการฝ่ายบัญชีที่ Texas Instruments และได้รับความนิยมเมื่อประธานาธิบดี Jimmy Carter นำมาปรับใช้ในช่วงที่ดำรงตำแหน่งผู้ว่าการรัฐจอร์เจีย การนำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้ในระยะแรกมุ่งเน้นไปที่การปรับโครงสร้างกระบวนการจัดทำงานงบประมาณ เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพและระเบียบวินัยทางการคลัง การนำไปใช้ในระยะแรกทั้งภาครัฐและเอกชนพบว่าการปรับปรุงในเรื่องของงบประมาณอย่างมีนัยสำคัญในการจัดการค่าใช้จ่ายและการจัดสรรทรัพยากร

อย่างไรก็ตามการประยุกต์ใช้งบประมาณฐานศูนย์ในระยะแรกยังเผยให้เห็นถึงความท้าทายหลายประการ กระบวนการนี้มักถูกวิพากษ์วิจารณ์ว่าใช้เวลานานและมีภาระทางการบริหารสูง ต้องการ

การฝึกอบรมอย่างเข้มข้นและการเปลี่ยนแปลงวัฒนธรรมภายในองค์กร แม้จะมีความท้าทายเหล่านี้ความสำเร็จในระยะแรกก็ได้วางรากฐานสำหรับการปรับปรุงและการนำไปใช้เพิ่มเติม (Coyte et al., 2022)

เพื่อให้เข้าใจผลกระทบของงบประมาณฐานศูนย์อย่างครอบคลุม จำเป็นต้องศึกษากรณีศึกษาจากภาคส่วนต่าง ๆ

1. ภาครัฐ รัฐบาลในระดับต่าง ๆ ได้ทดลองใช้งบประมาณฐานศูนย์เพื่อเสริมสร้างระเบียบวินัยทางการคลังและความโปร่งใส ตัวอย่างเช่น รัฐบาลสหรัฐอเมริกาได้นำงบประมาณฐานศูนย์มาใช้ในช่วงปลายทศวรรษ 1970 เพื่อควบคุมการใช้จ่ายสาธารณะและปรับปรุงความรับผิดชอบ แม้ผลลัพธ์เริ่มแรกจะเป็นที่น่าพอใจ แต่ความซับซ้อนและการต่อต้านจากแผนกต่าง ๆ ทำให้ความนิยมลดลงในที่สุด (Coyte et al., 2022)

2. ภาคเอกชน บริษัทต่าง ๆ เช่น General Electric และ Kraft Heinz ได้นำงบประมาณฐานศูนย์มาใช้เพื่อปรับปรุงกระบวนการจัดทำงานงบประมาณและบรรลุการประหยัดค่าใช้จ่าย พบว่ามีการลดต้นทุนการดำเนินงานและปรับปรุงการจัดสรรทรัพยากรให้สอดคล้องกับกลยุทธ์ อย่างไรก็ตามกระบวนการงบประมาณฐานศูนย์ที่เข้มงวดทำให้เกิดการต่อต้านจากพนักงานที่เห็นว่ากระบวนการนี้ทำให้เกิดความยุ่งยากและรบกวนการทำงานประจำ (Thomas & Bollapragada, 2010; Agnihotri & Bhattacharya, 2021)

3. องค์กรไม่แสวงหาผลกำไร องค์กรไม่แสวงหาผลกำไรได้ทดลองใช้งบประมาณฐานศูนย์เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการใช้จ่ายทรัพยากรที่จำกัด เช่น United Way และบางสถาบันการศึกษาได้นำงบประมาณฐานศูนย์มาใช้เพื่อให้งบประมาณถูกจัดสรรไปยังกิจกรรมที่มีความสำคัญทางภารกิจ ประสบการณ์เหล่านี้เน้นถึงศักยภาพของงบประมาณฐานศูนย์ในการเสริมสร้างความโปร่งใสและความรับผิดชอบในการจัดการการเงินขององค์กรไม่แสวงหาผลกำไร (Ekanem, 2014)

นอกจากนี้ยังมีการศึกษาในอดีตที่ศึกษาเกี่ยวกับการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปปรับใช้ในองค์กรต่าง ๆ หรือผลของการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้ ดังนี้

Minmier and Hermanson (1976) ได้ทำการประเมินประสิทธิภาพของกระบวนการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์ของรัฐจอร์เจีย แบบสอบถามถูกแจกให้กับหัวหน้าแผนกและนักวิเคราะห์งบประมาณเพื่อรวบรวมประสบการณ์ในการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์ โดยหัวหน้าแผนกส่วนใหญ่แสดงความเห็นไม่เห็นด้วยกับการนำงบประมาณฐานศูนย์มาใช้หากไม่มีข้อมูลหรือรายละเอียดที่มากพอประกอบการพิจารณา นักวิเคราะห์งบประมาณมีทัศนคติที่ดีเพิ่มขึ้นเกี่ยวกับการนำงบประมาณฐานศูนย์มาใช้ โดยร้อยละ 52 ของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าหัวหน้าแผนกมีความกระตือรือร้นมากขึ้นในการมีส่วนร่วมในกระบวนการงบประมาณ และร้อยละ 68 เห็นว่ามีการปรับปรุงข้อมูลประกอบการพิจารณาให้กับผู้บริหารเพื่อให้ในการตัดสินใจอย่างมีนัยสำคัญ และที่สำคัญการวิจัยนี้ได้เสนอข้อดีของงบประมาณฐานศูนย์ 3 ประการ ได้แก่ 1) การสร้างกระบวนการวางแผนทางการเงิน กระบวนการนี้ได้รับการยอมรับเกี่ยวกับทรัพยากรทางการเงินของรัฐที่มีจำกัด และมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าทรัพยากรเหล่านั้นได้รับการจัดสรรให้มีประสิทธิภาพและเกิดความคุ้มค่าสูงสุด และเป็นไปได้ตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ 2) การปรับปรุงคุณภาพของข้อมูลประกอบการพิจารณางบประมาณให้มีความละเอียดมากที่สุด เพื่อให้ผู้บริหารทุกระดับรวมถึงนักวิเคราะห์อย่างเห็นภาพได้ชัดเจน เนื่องจากการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์ต้องมีความชัดเจนและความครอบคลุม จึงทำให้มีความเข้าใจที่ลึกซึ้งมากขึ้น

เกี่ยวกับประสิทธิภาพ และ 3) การนำงบประมาณฐานศูนย์ไปปรับใช้จะทำให้ผู้บริหารใช้แนวทางเชิงรุกและคาดการณ์ล่วงหน้ามากขึ้นในกระบวนการจัดทำ เช่น กำหนดให้ฝ่ายบริหารออกแบบและจัดอันดับชุดข้อมูลการตัดสินใจตามลำดับความสำคัญ ส่งผลให้มีข้อมูลเข้าสู่กระบวนการจัดเตรียมงบประมาณเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตามการจัดทำงานงบประมาณแบบศูนย์ของรัฐจอร์เจียได้สร้างความพึงพอใจให้กับพนักงานมากขึ้นเนื่องจากต้องใช้เวลาและรายละเอียดข้อมูลจำนวนมากในการเตรียมชุดข้อมูลการตัดสินใจด้านงบประมาณ

Sherlekar and Dean (1980) ศึกษาการประเมินข้อดีและข้อจำกัดของวิธีการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์อย่างครอบคลุมในช่วงปีแรกของการนำวิธีการไปปรับใช้ในปี 1975 ในรัฐบาลกลางสหรัฐอเมริกา โดยได้แจกแบบสอบถามให้กับหน่วยงานต่าง ๆ การศึกษาพบว่าการนำงบประมาณฐานศูนย์มาใช้ทำให้เกิดการมีส่วนร่วมของฝ่ายบริหารในกระบวนการงบประมาณเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ ส่งผลให้เกิดความสัมพันธ์ที่แน่นแฟ้นยิ่งขึ้นระหว่างฝ่ายบริหารทุกระดับ และมีความชัดเจนมากขึ้นเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และลำดับความสำคัญที่คาดหวังของโครงการต่าง ๆ อย่างไรก็ตามการนำงบประมาณฐานศูนย์มาใช้ไม่ได้ส่งผลให้ต้นทุนลดลงอย่างมีนัยสำคัญ หากแต่เกิดการย้ายทรัพยากรไปยังกิจกรรมที่มีลำดับความสำคัญสูงสุด การวิเคราะห์ต้นทุนและผลประโยชน์เน้นไปที่ความเท่าเทียมกัน และกิจกรรมที่มีลำดับความสำคัญสูงกว่าจะได้รับส่วนแบ่งที่เหมาะสม

Reed (1985) ศึกษาเกี่ยวกับผลของการรับรู้เกี่ยวกับการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์ โดยการแจกแบบสอบถามให้กับผู้มีบทบาทด้านงบประมาณของหน่วยงานสาธารณะในรัฐเท็กซัสที่นำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้ โดยมีวัตถุประสงค์หลักคือการสำรวจความคิดเห็นที่แตกต่างกันระหว่างผู้อำนวยการฝ่ายงบประมาณที่มีแนวโน้มสนับสนุนงบประมาณของหน่วยงานและสมาชิกสภานิติบัญญัติหรือนักวิเคราะห์ที่มุ่งลดงบประมาณ การศึกษาพบว่าผู้สนับสนุนงบประมาณส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยกับการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์ ตรงกันข้ามกับมุมมองของสมาชิกสภานิติบัญญัติและนักวิเคราะห์ที่สนับสนุนการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์อย่างมีนัยสำคัญ อย่างไรก็ตามผู้สนับสนุนด้านงบประมาณรับทราบถึงแนวทางการจัดทำงานงบประมาณฐานศูนย์ แต่มองว่าต้องใช้เวลานาน ในทางกลับกันฝ่ายนิติบัญญัติมีความเชื่อมั่นว่างบประมาณฐานศูนย์ทำให้เกิดการเผยแพร่ข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กรต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดงบประมาณได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น นอกจากนี้ฝ่ายนิติบัญญัตินมองว่างบประมาณฐานศูนย์เป็นการปรับปรุงการทำงานร่วมกันโดยการเคลื่อนย้ายบุคลากรและทรัพยากรทางการเงินระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ และหลีกเลี่ยงการดำเนินงานที่ซ้ำซ้อน

Ahmad (2007) ศึกษาการรับรู้และทัศนคติของพนักงานในองค์การภาครัฐที่มีต่อการใช้งบประมาณฐานศูนย์ของประเทศบรูไน โดยใช้แบบสอบถามเพื่อตรวจสอบและทำความเข้าใจว่าพนักงานในภาครัฐของบรูไนรับรู้ถึงผลกระทบที่การจัดทำงานงบประมาณแบบศูนย์จะมีต่อองค์กรของตนอย่างไร แบบสอบถามเหล่านี้ออกแบบมาเพื่อตอบคำถามพื้นฐานสามข้อเกี่ยวกับการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้ คือ

- 1) พนักงานมีความคุ้นเคยกับงบประมาณแบบศูนย์ในระดับใด
- 2) พนักงานสามารถคาดการณ์การสนับสนุนได้มากเพียงใดเมื่อทำงานกับระบบงบประมาณนี้ และ
- 3) ประโยชน์และปัญหาใดบ้างที่คาดหวังได้หากนำงบประมาณฐานศูนย์มาใช้ ความคิดเห็นที่ได้รับจากพนักงานเหล่านี้สรุปได้ว่างบประมาณฐานศูนย์จะปรับปรุงความสามารถของฝ่ายบริหารอย่างมีนัยสำคัญต่อการตัดสินใจให้ประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น และผู้ตอบแบบสอบถามรับรู้ถึง

ประโยชน์ของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ อย่างไรก็ตามได้มีข้อกังวลเกี่ยวกับปัญหาทางเทคนิค เช่น วิธีการระบุทั้งหน่วยการตัดสินใจและชุดการตัดสินใจ

Ekanem (2014) ศึกษาการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ของมหาวิทยาลัยคาลาบาร์ ประเทศไนจีเรีย พบว่าการจัดทำงบประมาณแบบศูนย์มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อการดำเนินการด้านงบประมาณของมหาวิทยาลัยคาลาบาร์ ทั้งนี้ปัจจัยที่เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์คือ เจ้าหน้าที่อาวุโสของมหาวิทยาลัยเนื่องจากไม่สามารถปรับตัวต่อการเปลี่ยนแปลงได้ ปัจจัยต่าง ๆ เช่น ข้อมูลจำนวนมาก กระบวนการงบประมาณที่ใช้เวลานาน และการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ ขณะเดียวกันก็สามารถจัดการกับความท้าทายเหล่านี้ได้โดยต้องอาศัยความจริงจังของผู้นำนโยบายในการขับเคลื่อนมหาวิทยาลัย การติดตามและการควบคุมรายได้/รายจ่าย ดังนั้นผู้บริหารจึงต้องระบุนภารกิจและความสัมพันธ์กับเป้าหมายโดยรวมของมหาวิทยาลัย

Beredugo et al. (2019) ศึกษาเกี่ยวกับการวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างงบประมาณฐานศูนย์และงบประมาณแบบส่วนเพิ่มของการจัดทำงบประมาณของประเทศไนจีเรีย ผลการศึกษาพบว่าการจัดทำงบประมาณแบบส่วนเพิ่มทำให้มีค่าใช้จ่ายเล็ก ๆ น้อย ๆ ที่เพิ่มขึ้นโดยไม่มีเหตุผลรองรับ ขณะที่การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์สามารถช่วยประหยัดต้นทุนที่ไม่มีความจำเป็นลงได้ หากแต่มีความสลับซับซ้อนและมีค่าใช้จ่ายในการจัดทำงบประมาณที่สูง จึงมีข้อเสนอให้มีการฝึกอบรม ให้ความรู้เกี่ยวกับแนวทางการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์แก่ผู้ปฏิบัติงานให้มีความรู้ ความเข้าใจอย่างละเอียดถี่ถ้วน เพื่อเป็นการประหยัดเวลาและต้นทุนในกระบวนการจัดทำงบประมาณ ต้นทุนที่เกิดจากการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์จะต้องลดลงให้เหลือน้อยที่สุด

Kazar et al. (2023) ศึกษาการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้กับบริษัทรับเหมาก่อสร้างข้ามชาติ โดยบริษัทรับเหมาก่อสร้างข้ามชาติมักประสบปัญหาต้นทุนส่วนเกินของการก่อสร้าง จึงมีความพยายามหาแนวทางหรือกลยุทธ์เพื่อจัดการกับปัญหาดังกล่าว จึงนำแนวทางงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้กับการจัดการต้นทุน ผลลัพธ์ของการนำงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้พบว่าสามารถประหยัดต้นทุนได้ร้อยละ 0.81 ของงบประมาณทั้งหมด และสามารถประหยัดได้ถึงร้อยละ 4.74 ของรายการต้นทุนที่สำคัญในการรับเหมาก่อสร้าง โดยงบประมาณฐานศูนย์สามารถสร้างสมดุลระหว่างการประหยัดต้นทุน คุณภาพของสินค้าและบริการ ตลอดจนผลผลิตในอุตสาหกรรมก่อสร้าง

นอกจากมุมมองทางทฤษฎีและแนวทางปฏิบัติแล้ว ยังมีตัวอย่างขององค์การภาคเอกชนที่นำงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้จนประสบความสำเร็จ (Buntak et al., 2014; Coyte et al., 2022; Schneider & O'Bryan, 2018) และองค์การสาธารณะ (Haxholli, 2015; Ma, 2006; Pyhrr, 1977) โดย Coyte et al. (2022) ได้ศึกษาประสิทธิภาพของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์เพื่อการประหยัดต้นทุนจากมุมมองที่แตกต่างกันโดยวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินในอดีตที่รวบรวมจากบริษัทต่างๆ ผลการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้แสดงให้เห็นว่าบริษัทบางแห่ง เช่น บริษัท 3G Capital นำงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพสามารถประหยัดต้นทุนได้อย่างมีนัยสำคัญ เช่นเดียวกับ Schneider & O'Bryan (2018) ที่ประเมินประสิทธิภาพต้นทุนของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์โดยนำไปปรับใช้กับงบประมาณของห้องสมุดสำหรับคำวิสาข์ ค่าใช้จ่ายบุคลากร ค่าใช้จ่ายทางอ้อม และเทคโนโลยีสารสนเทศ ผลการศึกษาพบว่าแนวทางงบประมาณฐานศูนย์สามารถควบคุมและลดค่าใช้จ่ายบุคลากรและค่าใช้จ่ายเทคโนโลยีสารสนเทศได้ ขณะที่ Buntak et al. (2014) ได้แนะนำรูปแบบสำหรับวิธีการจัดทำงบประมาณโดยคำนวณต้นทุนที่ผสมผสานเข้ากับการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ พบว่ารูปแบบที่เสนอมีศักยภาพในการ

จัดการวิกฤตทางการเงินและการมีส่วนร่วมกับวัฒนธรรมการจัดการต้นทุนของบริษัทและองค์กรอื่น ๆ ในระยะยาว สำหรับการนำงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้กับองค์กรสาธารณะนั้น Haxholli (2015) ได้ศึกษารายงานทางการเงินประจำปีที่ได้รับจากกระทรวงยุติธรรม สาธารณรัฐคอสตาริกา ที่นำงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้ พบว่ารายจ่ายลดลงร้อยละ 5 ภายในหนึ่งปีหลังการนำงบประมาณฐานศูนย์มาปรับใช้

จากงานวิจัยเกี่ยวกับงบประมาณฐานศูนย์ข้างต้นสามารถให้ข้อสรุปที่สำคัญหลายประการ ดังนี้

1) ความสำคัญของการฝึกอบรมและการสื่อสาร

การนำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้อย่างสำเร็จต้องการการฝึกอบรมอย่างละเอียดและการสื่อสารที่ชัดเจน เพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียทุกคนเข้าใจกระบวนการและประโยชน์ ซึ่งช่วยลดการต่อต้านและเสริมสร้างวัฒนธรรมแห่งความรับผิดชอบ

2) ความจำเป็นของการสนับสนุนทางเทคโนโลยี

การใช้ซอฟต์แวร์จัดทำงบประมาณขั้นสูงและเครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูลสามารถลดภาระทางการบริหารของงบประมาณฐานศูนย์ได้อย่างมีนัยสำคัญ เทคโนโลยีเหล่านี้ช่วยในการเก็บรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ และการรายงาน ทำให้กระบวนการมีความคล่องตัวและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

3) ความสามารถในการปรับตัวและความยืดหยุ่น

องค์กรที่ประสบความสำเร็จในการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้มักเน้นถึงความสำคัญของการปรับตัว การปรับกระบวนการงบประมาณฐานศูนย์ให้เหมาะสมกับบริบทและความต้องการเฉพาะขององค์กรเป็นสิ่งสำคัญในการบรรลุผลลัพธ์ที่ยั่งยืน

4) การติดตามและประเมินผลอย่างต่อเนื่อง

การประเมินผลและปรับปรุงกระบวนการงบประมาณฐานศูนย์อย่างต่อเนื่องเป็นสิ่งจำเป็นในการรักษาประสิทธิภาพ การทบทวนอย่างสม่ำเสมอช่วยให้สามารถระบุพื้นที่ที่ต้องปรับปรุงและทำให้การจัดสรรงบประมาณยังคงสอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กร

ประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์มีประโยชน์สำหรับการประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติ แม้ประโยชน์ของงบประมาณฐานศูนย์เช่น การเพิ่มระเบียบวินัยทางการคลัง และการเพิ่มประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรจะเป็นที่รับรู้กันดี แต่ความท้าทายที่มาพร้อมกับการนำไปใช้ก็ต้องได้รับการพิจารณาด้วย บทเรียนที่ได้จากการใช้งานในระยะแรกและการวิจัยภายหลังเน้นถึงความสำคัญของการฝึกอบรม การสนับสนุนทางเทคโนโลยี ความสามารถในการปรับตัว และการประเมินผลอย่างต่อเนื่องในการบรรลุผลลัพธ์ที่สำเร็จในการใช้งบประมาณฐานศูนย์

โดยการศึกษาเกี่ยวกับประสบการณ์ที่ผ่านมาผู้กำหนดนโยบายและผู้ปฏิบัติงานสามารถเข้าใจวิธีการจัดการความซับซ้อนของงบประมาณฐานศูนย์ และใช้ประโยชน์จากศักยภาพของมันในการปรับปรุงกระบวนการจัดทำงบประมาณในบริบทต่าง ๆ มุมมองเหล่านี้มีคุณค่าอย่างยิ่งในการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ

เทคนิคและเครื่องมือสำหรับการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์

องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ได้ให้คำนิยามของการทบทวนค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นแนวทางหนึ่งของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ว่า “การตรวจสอบประสิทธิภาพการดำเนินงานและประสิทธิผลของนโยบายของรัฐบาลที่มีอยู่” (OECD, 2011) แทนที่จะเป็นเครื่องมือด้านงบประมาณที่มุ่งเน้นไปที่รายจ่าย

ส่วนเพิ่มเติม การทบทวนการใช้จ่ายจะพิจารณารายจ่ายพื้นฐานอย่างละเอียด ผลลัพธ์ของการทบทวนค่าใช้จ่ายคือเพื่อให้รัฐบาลสามารถปรับปรุงการควบคุมระดับของรายจ่ายในภาพรวม และเพื่อปรับปรุงการจัดลำดับความสำคัญของรายจ่าย (OECD, 2019) โดย Robinson (2013) ได้ให้คำจำกัดความที่คล้ายกันว่าการทบทวนการใช้จ่ายคือการตรวจสอบอย่างเป็นระบบ โดยฝ่ายบริหารของรัฐบาลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายพื้นฐานที่กำหนดว่าเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการและนโยบายที่มีอยู่ ในระดับที่กำหนดโดยนโยบายหรือกฎหมายที่มีอยู่

การทบทวนการใช้จ่ายจึงมีความเกี่ยวข้องกับการพัฒนาเครื่องมือของการวิเคราะห์และจัดทำงบประมาณ จากประสบการณ์ของประเทศต่าง ๆ ได้ทบทวนการใช้จ่ายโดยมีเครื่องมือและเทคนิคที่น่าสนใจ (Allen & Clifton, 2023) โดยเครื่องมือเหล่านี้เป็นเครื่องมือเสริมและสนับสนุนการออกแบบและการนำการทบทวนค่าการใช้จ่ายไปใช้ในการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ได้แก่

1) กรอบการทำงานงบประมาณระยะกลาง (Medium-Term Budget Frameworks: MTBFs) ใช้สำหรับการวางแผนการใช้จ่ายสาธารณะในระยะกลาง โดยสามารถช่วยวางกรอบวัตถุประสงค์ในการทบทวนการใช้จ่ายด้วยการให้ความสำคัญกับกรอบระยะเวลา (Harris et al., 2013) แนวทาง MTBFs อาศัยงบประมาณประจำปีโดยมีการนำงบประมาณไปใช้อย่างสม่ำเสมอตามที่วางแผนไว้ ภายใต้กรอบรายจ่ายที่ได้รับอนุมัติสำหรับกระทรวงและโครงการต่าง ๆ (Harris et al., 2013 ; Doherty & Sayegh, 2022) ซึ่งเป็นข้อจำกัดสำหรับประเทศที่มีรายได้ต่ำและปานกลาง (Allen et al., 2020) การพิจารณาการใช้จ่ายทำให้กระทรวงต่าง ๆ สามารถประหยัดค่าใช้จ่ายซึ่งส่งผลกระทบต่อเป้าหมายทางการเงินของรัฐบาล และสามารถปรับปรุงประสิทธิภาพของการใช้จ่ายสาธารณะ นอกจากนี้การจัดหมวดหมู่โครงการกิจกรรมของงบประมาณยังช่วยในการระบุขอบเขตของการใช้จ่ายที่ทำให้ปราศจากโครงการที่ไม่มีประสิทธิภาพได้

2) การประมาณการฐานค่าใช้จ่ายที่เชื่อถือได้ เป็นแนวทางปฏิบัติด้านงบประมาณที่สำคัญซึ่งสนับสนุนทั้งการวางแผนงบประมาณที่ดีและเป็นการทบทวนการใช้จ่าย (Rahim & Wendling, 2022) การประมาณการดังกล่าวถือว่านโยบายปัจจุบันยังคงไม่เปลี่ยนแปลง หรืออาจเป็นไปตามกฎหมายปัจจุบัน โดยแนวทางใดที่เหมาะสมจะขึ้นอยู่กับบริบทตามสภาพแวดล้อมและสถานการณ์ในช่วงนั้น เช่น การเปลี่ยนแปลงกฎหมายสามารถทำได้ง่ายหรือยากเพียงใด รายละเอียดการใช้จ่ายในปัจจุบันทำหน้าที่เปรียบเทียบข้อมูลค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น กรอบค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตามไม่ได้แสดงถึงการจัดสรรงบประมาณในอนาคตหรือผลลัพธ์ด้านงบประมาณที่เป็นไปได้มากที่สุด ซึ่งทั้งสองอย่างนี้รวมต้นทุนโดยประมาณในการดำเนินนโยบายใหม่ด้วย โดยทั่วไปการคาดการณ์พื้นฐานจะคำนวณคาดการณ์หลายปีและอิงตามการประมาณการจากล่างขึ้นบน

3) การประมาณการพื้นฐานของรายจ่าย การประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการใช้จ่าย การวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายถือเป็นหัวใจสำคัญของการตรวจสอบการใช้จ่าย นอกเหนือจากการวิเคราะห์รายละเอียดการใช้จ่ายแล้วยังมีแนวทางการประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการใช้จ่าย โดยทั่วไปวิธีการเหล่านี้จะเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยของค่าใช้จ่าย ตัวอย่างเช่น ต้นทุนต่อหัวของค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลผู้ป่วยนอกประกอบด้วยค่าใช้จ่ายอะไรบ้าง นอกจากนี้การตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยนำเข้าและผลลัพธ์สามารถระบุกระบวนการหรือปัจจัยนำเข้าที่นำไปสู่ผลลัพธ์ที่ไม่มีประสิทธิภาพได้

4) การวิเคราะห์ค่าจ้าง เป็นแนวทางการทบทวนการใช้จ่ายได้ดีเนื่องจากค่าจ้างมักเป็นองค์ประกอบสำคัญของการใช้จ่ายสาธารณะทั้งหมดของประเทศ โดยการวิเคราะห์ค่าจ้างสามารถมุ่งเน้น

ไปที่การประเมินแนวโน้มระยะกลางและตัวขับเคลื่อนต้นทุนในการเรียกเก็บค่าจ้าง ซึ่งงบประมาณเกี่ยวกับค่าจ้างนั้นโดยส่วนใหญ่เป็นงบประมาณที่มีสัดส่วนมากหรือเกินครึ่งหนึ่งของงบประมาณรายจ่ายทั้งหมด หากมีการวิเคราะห์ค่าจ้างตามกรอบงบประมาณระยะปานกลาง ระยะยาวแล้ว จะทำให้เห็นภาพรวมค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นได้อย่างชัดเจน

สรุปและอภิปรายผล

งบประมาณฐานศูนย์ (Zero-Based Budgeting: ZBB) เป็นการนำเสนอวิธีการจัดทำงบประมาณที่เปลี่ยนแปลงไปจากวิธีการจัดทำงบประมาณแบบดั้งเดิมหรือแบบส่วนเพิ่มอย่างสิ้นเชิง โดยกำหนดให้ทุกค่าใช้จ่ายต้องได้รับการอธิบายเหตุผลใหม่ทุกครั้งเมื่อเริ่มรอบงบประมาณใหม่ หรือเรียกได้ว่า “เริ่มต้นจากศูนย์” ซึ่งวิธีการนี้ช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรเกิดความคุ้มค่าและมีประสิทธิภาพมากขึ้น เพิ่มระเบียบวินัยทางการคลัง และเสริมสร้างความโปร่งใส บทความนี้จะเน้นถึงรากฐานทางทฤษฎี การปฏิบัติจริง และการเรียนรู้จากงานวิจัยที่ผ่านมาแสดงให้เห็นถึงผลกระทบที่หลากหลายของงบประมาณฐานศูนย์ทั้งในภาครัฐและภาคเอกชน

รากฐานทางทฤษฎีงบประมาณฐานศูนย์เน้นถึงความจำเป็นในการอธิบายเหตุผลของทุกค่าใช้จ่ายใหม่ทั้งหมด มุ่งเน้นการประเมินค่าใช้จ่ายและการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีวิจารณ์ญาณ ต่างจากการจัดทำงบประมาณแบบดั้งเดิมหรือแบบส่วนเพิ่มที่อิงจากค่าใช้จ่ายในอดีต โดยงบประมาณฐานศูนย์ส่งเสริมกระบวนการจัดสรรที่มีความยืดหยุ่นตอบสนองต่อความต้องการและลำดับความสำคัญในปัจจุบัน แนวทางนี้ช่วยลดความสิ้นเปลืองและมั่นใจได้ว่างบประมาณจะถูกจัดสรรไปยังโครงการ/กิจกรรมที่มีประสิทธิภาพสูงสุดเพื่อบรรลุเป้าหมายขององค์กรและรัฐบาล

ประโยชน์ของงบประมาณฐานศูนย์คือการปรับปรุงประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากร การลดค่าใช้จ่าย และการจัดสรรงบประมาณที่สอดคล้องกับลำดับความสำคัญเชิงกลยุทธ์ โดยการขจัดการเพิ่มงบประมาณโดยอิงฐานเก่าและการกำหนดเหตุผลที่ละเอียดสำหรับทุกค่าใช้จ่าย ส่งเสริมวัฒนธรรมของความรับผิดชอบและการคิดเชิงกลยุทธ์ นำไปสู่การใช้ทรัพยากรที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นและการจัดสรรค่าใช้จ่ายที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร

การนำงบประมาณฐานศูนย์ไปปฏิบัติต้องใช้กระบวนการที่มีโครงสร้าง ประกอบด้วยภาระผูกพันตัดสินใจ การสร้างชุดข้อมูลการตัดสินใจ และการจัดลำดับความสำคัญของชุดข้อมูลตัดสินใจเหล่านี้ตามการสนับสนุนต่อเป้าหมายขององค์กร ซึ่งอาจใช้เวลานานและซับซ้อน

การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ส่งผลต่อระเบียบวินัยทางการคลังและประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรโดยกำหนดให้ทุกค่าใช้จ่ายต้องอธิบายเหตุผลใหม่ทั้งหมด งบประมาณฐานศูนย์จึงช่วยจัดการใช้จ่ายที่สิ้นเปลือง และทำให้มั่นใจได้ว่าทรัพยากรถูกนำไปใช้กับโครงการ/กิจกรรมที่มีลำดับความสำคัญสูง วิธีการนี้นำไปสู่การบริหารการเงินที่ดีขึ้น เพิ่มความโปร่งใส และการเสริมสร้างความรับผิดชอบ นอกจากนี้การเน้นการติดตามและประเมินผลอย่างต่อเนื่องของงบประมาณฐานศูนย์ทำให้สามารถประเมินผลและปรับปรุงกระบวนการได้อย่างต่อเนื่อง ช่วยให้การจัดทำงบประมาณสอดคล้องกับความต้องการและลำดับความสำคัญที่ได้รับการตัดสินใจจากผู้บริหาร ความยืดหยุ่นนี้มีความสำคัญต่อการรักษาระเบียบวินัยทางการคลังและการปรับปรุงการจัดสรรทรัพยากรในสภาพแวดล้อมทางการเงินที่เปลี่ยนแปลงไป

ประสบการณ์ที่ผ่านมากรณีศึกษาและการวิจัยต่าง ๆ ให้บทเรียนสำหรับการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้ในอนาคต เพื่อปรับปรุงการจัดการการเงิน การประหยัดค่าใช้จ่าย และเสริมสร้างความโปร่งใส ประสบการณ์จากการนำงบประมาณฐานศูนย์ไปใช้นั้นถึงความสำคัญของการนำโดยผู้นำที่เข้มแข็ง การมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสีย การจัดแนวเชิงกลยุทธ์กับเป้าหมายที่กว้างขึ้น การสื่อสารที่โปร่งใส และความยืดหยุ่นในการนำไปใช้ และการติดตามและประเมินผลอย่างต่อเนื่องในการบรรลุความสำเร็จที่ยั่งยืนในการใช้งบประมาณฐานศูนย์

แม้จะมีข้อดีแต่งบประมาณฐานศูนย์ก็ไม่ได้ปราศจากข้อจำกัด โดยงบประมาณฐานศูนย์มุ่งเน้นไปที่การวางแผนระยะสั้นมากกว่าการวางแผนระยะยาว เกิดค่าใช้จ่ายสูง มีความซับซ้อน ใช้ระยะเวลาในการจัดทำนาน จำเป็นต้องใช้บุคลากรและทรัพยากรจำนวนมากเพื่อมาสนับสนุนการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ จึงอาจเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายสำหรับองค์กรที่มีงบประมาณในการดำเนินงานจำกัด และการต่อต้านการเปลี่ยนแปลงภายในองค์กรได้

โดยสรุปการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์จึงเป็นทางเลือกที่มีมุ่งเน้นประสิทธิภาพมากกว่าวิธีการจัดทำงบประมาณแบบดั้งเดิม โดยการกำหนดให้มีการประเมินและให้เหตุผลอย่างละเอียดสำหรับค่าใช้จ่ายทุกค่าใช้จ่าย ส่งเสริมการจัดการทรัพยากรที่มีระบบและมีเหตุผล

ข้อเสนอแนะ

งบประมาณฐานศูนย์ (Zero-Based Budgeting: ZBB) เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงวิธีการจัดทำงบประมาณแบบดั้งเดิมหรือแบบส่วนเพิ่ม โดยเริ่มจาก “ฐานศูนย์” ตั้งแต่เริ่มต้นการจัดทำงบประมาณต่างจากการจัดทำงบประมาณแบบส่วนเพิ่ม โดยงบประมาณฐานศูนย์ต้องแสดงเหตุผลใหม่สำหรับค่าใช้จ่ายทุกครั้ง เพื่อให้แน่ใจว่ามีการประเมินค่าใช้จ่ายทั้งหมดอย่างละเอียด วิธีการนี้ส่งเสริมระเบียบวินัยทางการคลัง การใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสม และการปรับเป้าหมายขององค์กรให้สอดคล้องกัน อย่างไรก็ตามการดำเนินงานที่ประสบความสำเร็จจำเป็นต้องการเตรียมการอย่างละเอียด การมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และการใช้เครื่องมือเทคโนโลยีขั้นสูงเพื่อจัดการกับความซับซ้อนและภาระทางการบริหารที่จะเกิดขึ้น ดังนั้น การนำงบประมาณฐานศูนย์ไปปรับใช้ในทางปฏิบัติจึงควรดำเนินการดังนี้

1. การเตรียมความพร้อมเชิงกลยุทธ์และการสร้างศักยภาพ องค์กรที่ต้องการนำแนวทางงบประมาณฐานศูนย์ไปปรับใช้ควรลงทุนในการฝึกอบรมและสร้างศักยภาพให้กับบุคลากร เนื่องจากงบประมาณฐานศูนย์จำเป็นต้องระดมแนวคิดและการมีส่วนร่วมจากทุกระดับขององค์กร
2. การใช้เครื่องมือทางเทคโนโลยี การนำซอฟต์แวร์ขั้นสูงมาช่วยในการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์จะช่วยลดความซับซ้อนในการจัดทำงบประมาณอย่างมีนัยสำคัญ การวิเคราะห์ข้อมูลและระบบอัตโนมัติสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินและให้เหตุผลในการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์
3. การมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและการสื่อสาร การปรับไปใช้แนวทางงบประมาณฐานศูนย์อาจเผชิญกับการต่อต้าน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงวัฒนธรรมของการจัดทำงบประมาณ ดังนั้น การสื่อสารอย่างชัดเจนและการมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเป็นสิ่งสำคัญในการเอาชนะการต่อต้านและทำให้การเปลี่ยนแปลงเป็นไปอย่างราบรื่น

อย่างไรก็ตามแม้ว่างบประมาณฐานศูนย์จะมีจุดเด่นในเรื่องการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและความเหมาะสมเชิงกลยุทธ์ แต่ความยั่งยืนในระยะยาวของการทำงบประมาณฐานศูนย์

ในบริบทขององค์การที่มีความหลากหลายยังไม่ได้รับศึกษามากนัก จึงเป็นที่น่าสนใจว่าองค์การจะสามารถประเมินผลของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ได้อย่างไร และตัวชี้วัดใดที่ควรใช้ในการวัดผลกระทบของการจัดทำงบประมาณฐานศูนย์ในระยะยาว อีกทั้งการปรับใช้งบประมาณฐานศูนย์ในองค์การขนาดใหญ่ที่มีความซับซ้อนนั้นมีความท้าทายเป็นอย่างมาก เนื่องจากต้องใช้ทรัพยากรจำนวนมาก องค์การจะมีแนวปฏิบัติหรือนวัตกรรมใดที่สามารถช่วยให้การจัดทำงบประมาณฐานศูนย์มีประสิทธิภาพในบริบทที่ซับซ้อนเช่นนี้

References

- Abdullahi, A. A. (2007). *Public sector accounting: Theory and practice*. Zaria: Sa'a Deen Press.
- Abdullahi, S. R. (2011). *Mastering cost and management accounting*. Kano-Nigeria: GidanDabino Publishers.
- Agnihotri, A., & Bhattacharya, S. (2021). *Growth Strategic Options of Kraft Heinz*. SAGE Publications: SAGE Business Cases Originals.
- Ahmad, A. A. A. (2007). Zero-Base budgeting: employees perceptions and attitudes in brunei public sector organizations. *Economics and Administration*, 21(1), 3-14.
- Ajam, T. (2024). Applying spending review theory to developing countries: The case of South Africa. *Development Southern Africa*, 41(5), 1-15.
- Allen, R., & Clifton, R. (2023). From zero-base budgeting to spending review—achievements and challenges. *Development Southern Africa*, 41(5), 1-17.
- Allen, R., Betley, M., Renteria, C., & Singh, A. (2020). Integrating infrastructure planning and budgeting. *Well Spent: How Strong Infrastructure Governance Can End Waste in Public Investment*, 225., edited by Gerd Schwartz, Manal Fouad, Torben Hansen, Geneviève Verdier. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Austin, L. A., & Cheek, L. M. (1979). *Zero-base budgeting: A decision package manual*. New York: AMACOM.
- Becker, S. D., Mahlendorf, M. D., Schäffer, U., & Thaten, M. (2016). Budgeting in times of economic crisis. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1489-1517.
- Beredugo, S. B., Azubike, J. U., & Okon, E. E. (2019). Comparative analysis of zero-based budgeting and incremental budgeting techniques of government performance in Nigeria. *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, 3(6), 238-243.
- Biobebe, B. S., Igbo, I. E., & John, E. F. (2013). The significance of international corporate governance disclosure on financial reporting in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 8(8), 100.
- Bracci, E., Humphrey, C., Moll, J., & Steccolini, I. (2015). Public sector accounting, accountability and austerity: more than balancing the books?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(6), 878-908.

- Buntak, K., Droždek, I., & Sesar, V. (2014). The impact of cost cutting and zero-level budgeting on the organization management in crisis situations. *Collegium antropologicum*, 38(1), 135-141.
- Callaghan, S., Hawke, K., & Mignerey, C. (2014). Five myths (and realities) about zero-based budgeting. McKinsey & Company, 2, 1-5. Retrieved from <https://www.mckinsey.com/capabilities/strategy-and-corporate-finance/our-insights/five-myths-and-realities-about-zero-based-budgeting>
- Catalano, G., & Erbacci, A. (2018). A theoretical framework for spending review policies at a time of widespread recession. *OECD Journal on Budgeting*, 17(2), 9-24.
- Cheek, L. M. (1977). *Zero-Base Budgeting Comes of Age*. New York: AMACOM.
- Chen, C. C. (1980). *Zero-base budgeting in library management: A manual for librarians*. Phoenix, AZ: Oryx Press.
- Coyte, R., Messner, M., & Zhou, S. (2022). The revival of zero-based budgeting: drivers and consequences of firm-level adoptions. *Accounting & Finance*, 62(3), 3147-3188.
- Dandago, K. I. & Tijjani, B. (2005). *Cost and Management Accounting (2nd ed)*. Kano – Nigeria: Gidan Dabino Publishers
- Dean, B. V., & Cowen, S. S. (1979a). The use of zero-base budgeting in industry: some observations. *Interfaces*, 9(4), 55-60.
- Dean, B. V., & Cowen, S. S. (1979b). Zero-base budgeting in the private sector. *Business Horizons*, 22(4), 73-83.
- Deloitte. (2015). *Zero-based budgeting: zero or hero?*. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Process-and-Operations/gx-us-operations-cons-zero-based-budgeting.pdf>
- Dillon, R. D. (1979). *Zero-Base Budgeting for Health Care Institutions*. London: Aspen Systems Corporation.
- Doherty, L., & Sayegh, A. (2022). *How to design and institutionalize spending reviews*. International Washington, D.C. International Monetary Fund.
- Draper, F. D., & Pitsvada, B. T. (1979). *Zero-base budgeting for public programs*. Washington, DC: University Press of America.
- Ekanem, E. E. (2014). Zero-based budgeting as a management tool for effective university budget implementation in university of Calabar, Nigeria. *European Journal of Business and Social Sciences*, 2(11), 11-19.
- Harris, J., Hughes, R., Ljungman, G., & Sateriale, C. (2013). Medium-term budget frameworks in advanced economies: Objectives, design and performance. *Public financial management and its emerging architecture*, 137-174. In Cangiano, M. M., Curristine, M. T. R., & Lazare, M. M. (2013). *Public financial management and its emerging architecture*. International Monetary Fund.
- Haxholli, B. N. (2015). *Zero based budgeting in KCS implementing zero based budgeting method in Kosovo correctional service*. (master's thesis). Rochester Institute of Technology. Retrieved from <https://scholarworks.rit.edu/theses/8765>.

- Hentschke, G. (1978). Evaluating Zero-Base Budgeting in the Light of Earlier Budget Reforms. *Journal of Education Finance*, 4(2), 234-247.
- Ibrahim, M. M. (2019). Designing zero-based budgeting for public organizations. *Problems and Perspectives in Management*, 17(2), 323-333.
- Igbeng, E. I., Beredugo, S. B., & Adu, V. A. (2015). Evaluation of public accountability and tax culture among tax payers in Nigeria. *International Journal of management science and Business Administration*, 1(9), 7-13.
- Kavanagh, S. C. (2011). *Zero-base budgeting: Modern experiences and current perspectives*. Chicago: USA.
- Kazar, G., Mutlu, U., & Tokdemir, O. B. (2023). Development of zero-based budgeting approach for multinational construction contractors. *Engineering, Construction and Architectural Management*, 30(10), 5217-5232.
- Lindblom, C. E. (1959). The Science of Muddling Through. *Public Administration Review*, 19 (spring): 79-88.
- Ma, J. (2006). Zero-based budgeting in China: experiences of Hubei province. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(4), 480-515.
- Minnier, G. S., & Hermanson, R. H. (1976). A look at zero-base budgeting-the Georgia experience. *Atlanta Economic Review*, 26(4), 5-12.
- Moore, P. (1980). Zero-base budgeting in American cities. *Public Administration Review*, 40(3), 253-258.
- Mueller, K. J. (1981). *Zero-base budgeting in local government: attempts to implement administrative reform*. Washington: University Press of America.
- Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2011). *Typology and implementation of spending reviews: Discussion paper*. OECD. Paris; France.
- Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2019). Budgeting and public expenditures in OECD countries. OECD, Paris, France. Retrieved from <https://doi.org/10.1787/9789264307957-en>
- Pyhrr, P. A. (1970). Zero-base budgeting. *Harvard Business Review*, 48(6), 111-121.
- Pyhrr, P. A. (1977). The zero-base approach to government budgeting. *Public Administration Review*, 37(1), 1-8.
- Rahim, F. S., Wendling, C., Wendling, M. C. P., & Pedastsaar, M. E. (2022). *How to prepare expenditure baselines*. Washington, D.C: International Monetary Fund.
- Reed, S. A. (1985). The Impact of Budgetary Roles Upon Perspectives. *Public Budgeting & Finance*, 5(1), 83-96.
- Robinson, M. (2013). Spending Review. *OECD Journal on Budgeting*, 13(2), 1-43.
- Sarant, P. C. (1978). *Zero-base budgeting in the public sector: a pragmatic approach* (Vol. 3). Reading, Mass.: Addison-Wesley.
- Schick, A. (1966). The road to PPB: The stages of budget reform. *Public Administration Review*, 26(4), 243-258.

- Schneider, K. G., & O'Bryan, C. (2018). Zero-based budgeting in A cutback scenario for A small academic library. *Library Leadership & Management*, 32(2), 1-16.
- Schulze, W. C. (1988). Zero-Based Budgeting as A Planning and Budgeting Tool For I. *Journal of Information Management*, 9(1), 1.
- Shelby, R. (2013). *Zero-base Budgeting for the 21st Century Public Administrators (FRC Report No. 260)*. Fiscal Research Center, Georgia State University. Retrieved from https://cslf.gsu.edu/files/2014/06/zero-base_budgeting_for_the_21st_century_public_administrator.pdf
- Sherlekar, V. S., & Dean, B. V. (1980). An evaluation of the initial year of zero-base budgeting in the federal government. *Management Science*, 26(8), 750-772.
- Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T., & Brown, D. A. (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting & Finance*, 49(4), 849-871.
- Stonich, P. J. (1977). *Zero-Base Planning and Budgeting*. Illinois: Irwin Publisher.
- Thomas, B. G., & Bollapragada, S. (2010). General electric uses an integrated framework for product costing, demand forecasting, and capacity planning of new photovoltaic technology products. *Interfaces*, 40(5), 353-367.
- Tyer, C. B. (1977). Zero-base budgeting: a critical analysis. *Southern Review of Public Administration*, 1(1), 88-107.
- Versel, M. J. (1978). Zero-base budgeting: Setting priorities through the ranking process. *Public Administration Review*, 38(6), 524-527.
- Wanat, J. (1974). Bases of budgetary incrementalism. *American Political Science Review*, 68(3), 1221-1228.
- Watoseninyi, A. B. D. (1999). Incremental or zero-base budgeting: Which approach for better understanding and implementation in the public sector. In *National Workshop on Accounting, Finance and Auditing by Optimal Financial and Resource Development Consultants*, Kaduna.
- Wheelen, T. L., Hunger, J. D., Hoffman, A. N., & Bamford, C. E. (2018). *Strategic management and business policy: Globalization, innovation, and sustainability*. United Kingdom: Pearson Education Limited.
- Wildavsky, A. (1964). *The Politics of the Budgetary Process*. Boston: Little, Brown and Company.
- Wildavsky, A. (1986). *Toward a comparative theory of budgetary processes*. In A Wildavsky (Ed.), *Budgeting: A comparative theory of budgetary processes*. New Brunswick, USA. Transaction Books.
- Wildavsky, A., & Hammond, A. (1965) Comprehensive versus incremental budgeting in the Department of Agriculture. *Administrative Science Quarterly*, 10(3), 321-346.