

บทที่ 5

สรุปผล อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐใน 4 ขั้นตอน รวม 8 ด้าน คือ 1) การวางแผนและจัดทำงบประมาณ ประกอบด้วย การวางแผนงบประมาณ การคำนวณต้นทุนกิจกรรม 2) การอนุมัติงบประมาณ 3) การบริหารงบประมาณ ประกอบด้วย การบริหารการจัดซื้อจัดจ้าง การบริหารการเงินและควบคุมงบประมาณ การบริหารสินทรัพย์ 4) การติดตามประเมินผลงบประมาณ ประกอบด้วย การรายงานการเงินและผลการดำเนินงาน การตรวจสอบภายใน

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วยผู้เชี่ยวชาญ ซึ่งเป็นนักวิชาการด้านงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ผู้บริหารการศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ และผู้บริหารสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ ซึ่งได้มาจากการบอกต่อ (Snow Ball Sampling) รวมจำนวน 18 คน และผู้ปฏิบัติด้านบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน จำนวน 8 คน ซึ่งได้มาจากการเลือกแบบเจาะจง (Purposive Sampling)

ขั้นตอนการวิจัยประกอบด้วย ขั้นตอนที่ 1 ศึกษาเอกสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อกำหนดกรอบรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ ขั้นตอนที่ 2 สร้างรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐด้วยเทคนิคเดลฟาย (Delphi Technique) โดยใช้การสอบถามผู้เชี่ยวชาญด้านการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามกรอบซึ่งได้จากขั้นตอนที่ 1 และขั้นตอนที่ 3 ตรวจสอบความเหมาะสมของรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานที่นำไปปฏิบัติในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ โดยเชิญผู้ปฏิบัติที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐมาว่สนทนากลุ่ม (Focus Group Discussion)

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วยแบบสอบถาม 2 ฉบับ คือ แบบสอบถามฉบับที่ 1 เป็นแบบสอบถามชนิดปลายเปิดสอบถามผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 18 คน โดยให้แสดงความคิดเห็นอย่างอิสระ แบบสอบถามฉบับที่ 2 เป็นแบบสอบถามชนิดมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ ที่สร้างขึ้นจากความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ตอบแบบสอบถามฉบับที่ 1 ใน 4 ขั้นตอน รวม 8 ด้าน จำนวน 143 ข้อ และนำไปสอบถามผู้เชี่ยวชาญกลุ่มเดิม แล้ววิเคราะห์หาค่ามัธยฐาน ค่าพิสัยระหว่างควอไทล์ โดยกำหนดเกณฑ์ในการตัดสินใจคือเลือกข้อที่มีค่ามัธยฐานตั้งแต่ 3.50 ขึ้นไป และมีค่าพิสัยระหว่างควอไทล์ 1.50 ลงมา แล้วนำกลับไปให้

ผู้เชี่ยวชาญกลุ่มเดิมพร้อมทั้งแสดงคำมัญฐาน คำพิสัยระหว่างควอไทล์ของกลุ่ม และคำตอบเดิมของผู้เชี่ยวชาญแต่ละคน จากนั้นนำข้อความที่ผ่านการวิเคราะห์มากำหนดเป็นแนวทางเพื่อการสนทนากลุ่ม แล้วนำไปให้ผู้ปฏิบัติด้านบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน จำนวน 8 คน ตรวจสอบความเหมาะสมของรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานที่นำไปปฏิบัติในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ ทำให้ได้ข้อความซึ่งแสดงถึงรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐที่มีความสมบูรณ์และเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ซึ่งประกอบด้วย 4 ขั้นตอน รวม 8 ด้าน จำนวน 143 ข้อ พร้อมข้อเสนอแนะจากผู้ปฏิบัติด้านการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ

สรุปผลการวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูลจากความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ ผู้วิจัยสรุปเป็นรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ ได้ดังนี้

1. การวางแผนและจัดทำงบประมาณ ประกอบด้วย 1) การวางแผนงบประมาณ
ดำเนินการ โดยคณะกรรมการวางแผนพัฒนาสถานศึกษา ศึกษาสภาพปัจจุบันปัญหาและความต้องการในการจัดทำแผนกลยุทธ์ของสถานศึกษา การจัดทำแผนกลยุทธ์ของสถานศึกษา สอดคล้องกับแผนและนโยบายที่เกี่ยวข้องในระดับชาติ กระทรวง หน่วยงานต้นสังกัด และท้องถิ่น มีการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในและภายนอกของสถานศึกษาเพื่อจัดทำ SWOT อย่างเป็นระบบ การจัดทำแผนกลยุทธ์มีการระบุวิสัยทัศน์ พันธกิจ เป้าประสงค์ ตัวชี้วัด และกลยุทธ์ที่ชัดเจนและสอดคล้องกัน ใช้แผนกลยุทธ์ในการจัดทำแผนงบประมาณล่วงหน้าระยะปานกลาง 3 ปี ในการประมาณการล่วงหน้า 3 ปี ประกอบด้วย เงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินรายได้ โดยยึดหลักค่าใช้จ่ายที่เป็นผลผลิตหลัก คือ แผนงาน โครงการ และผลผลิตรอง คือ งานกิจกรรม ที่มีผลโดยตรงต่อคุณภาพของผู้เรียน ใช้แผนกลยุทธ์ในการจัดทำแผนปฏิบัติการประจำปี ใช้กระบวนการมีส่วนร่วมในการวางแผนกลยุทธ์ของสถานศึกษาและงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน เกณฑ์การจัดสรรงบประมาณยึดกลยุทธ์ของสถานศึกษา ต้นทุนและผลผลิต การควบคุมติดตามและประเมินผลแผนกลยุทธ์โดยคณะกรรมการวางแผนพัฒนาสถานศึกษา และเสนอข้อมูลให้คณะกรรมการสถานศึกษาขั้นพื้นฐานพิจารณา การจัดทำเป็นรายงานสรุปการดำเนินการตามแผนกลยุทธ์ ให้คณะกรรมการสถานศึกษาขั้นพื้นฐานและแจ้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบ และนำผลที่ได้มาใช้เป็นแนวทางในการจัดทำแผนกลยุทธ์ต่อไป 2) การคำนวณต้นทุนกิจกรรม
ดำเนินการ โดยการวางแผนและจัดทำแบบฟอร์มการเก็บค่าใช้จ่ายในหน่วยงานคู่ขนานไปกับ การเก็บข้อมูลจากระบบเทคโนโลยีสารสนเทศทางการเงินภาครัฐ (GFMS) ครอบคลุมเงินในและ

นอกงบประมาณ โดยจำแนกเป็น 5 งบรายการ คือ งบบุคลากร งบดำเนินงาน งบเงินอุดหนุน งบลงทุน และงบรายจ่ายอื่น ๆ คำนวณจากค่าใช้จ่ายจริงของปีก่อนปีปัจจุบัน สำหรับนำไปกำหนดค่าใช้จ่ายจากวงเงินค่าของงบประมาณปีขอตั้งงบประมาณ การคำนวณต้นทุนกิจกรรมผ่านกิจกรรมสนับสนุน กิจกรรมรอง กิจกรรมหลัก การคำนวณต้นทุนกิจกรรมที่เป็นปัจจุบันสำหรับผลผลิตหลักและผลผลิตรอง มีระบบข้อมูลและสารสนเทศที่ถูกต้อง โดยการจัดทำเป็นระบบฐานข้อมูลเป็นปัจจุบัน สำหรับใช้ในการวางแผนจัดทำงบประมาณและคำนวณต้นทุนกิจกรรม มีการกำหนดกิจกรรมและผลผลิตที่ชัดเจน มีการกำหนดเกณฑ์จำแนกต้นทุนและค่าใช้จ่าย มีการเชื่อมโยงต้นทุนสู่ผลผลิต มีการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมต่าง ๆ มีการประเมินทางเลือกที่หลากหลายในการใช้ต้นทุนที่ต่ำกว่าแต่ให้ผลตอบแทนเท่าเดิม การระบุความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนกับผลที่ได้ไว้อย่างชัดเจน มีการคำนวณต้นทุน และค่าใช้จ่ายในการจัดกิจกรรม มีระบบติดตาม ตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง การสรุปและรายงานผลระบบติดตาม ตรวจสอบ

2. การอนุมัติงบประมาณ ในการอนุมัติงบประมาณดำเนินการ โดยคณะกรรมการสถานศึกษาขั้นพื้นฐานอนุมัติงบประมาณ มีการใช้ข้อมูลสารสนเทศและเทคโนโลยีที่เป็นปัจจุบันใช้ในการประกอบการอนุมัติงบประมาณ มีการกำหนดเกณฑ์ในการอนุมัติงบประมาณ เกณฑ์ที่ใช้ในการอนุมัติงบประมาณมีความชัดเจน การอนุมัติงบประมาณต้องให้ได้มาทั้งปริมาณและคุณภาพ การอนุมัติงบประมาณคำนึงถึงผลลัพธ์ ผลผลิต การอนุมัติงบประมาณต้องตอบสนองต่อนโยบายระดับชาติ กระทรวง หน่วยงานต้นสังกัด เป้าหมายของสถานศึกษา ความต้องการของชุมชน ผลผลิตหลักของสถานศึกษา การควบคุม กำกับ ติดตามผลการอนุมัติงบประมาณ โดยคณะกรรมการอนุมัติงบประมาณ และนำการรายงานผลในรอบปีที่ผ่านมาประกอบการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ

3. การบริหารงบประมาณ ประกอบด้วย 1) การบริหารการจัดซื้อจัดจ้าง โดย การดำเนินการบริหารการจัดซื้อจัดจ้างตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีและกระทรวงการคลัง เป็นไปตามมาตรฐาน การบริหารการจัดซื้อจัดจ้างดำเนินการตามขั้นตอน โปร่งใส ตรวจสอบได้ มีคู่มือในการปฏิบัติงานการบริหาร การจัดซื้อจัดจ้างสำหรับเจ้าหน้าที่พัสดุและบุคคลที่เกี่ยวข้อง การใช้ระบบเทคโนโลยีและสารสนเทศในการบริหารการจัดซื้อจัดจ้าง การพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ ความสามารถเกี่ยวกับการจัดซื้อจัดจ้าง การวางแผนการจัดซื้อจัดจ้างโดยการคาดคะเน ความต้องการจากผลผลิตและผลลัพธ์ของแผนงาน/ โครงการ การวางแผนการจัดซื้อจัดจ้างโดยพิจารณาทั้งด้านปริมาณและคุณภาพ ผลลัพธ์ ราคา คุณลักษณะการใช้งานด้วยวิธีการที่หลากหลาย การจัดทำรายชื่อแหล่งขาย การออกคำสั่งซื้อ โดยการทำสัญญาซื้อขาย มีคณะกรรมการจัดซื้อจัดจ้างตรวจสอบใบส่งของและตรวจรับพัสดุ การติดตามและประเมินผลการจัดซื้อจัดจ้าง และ

การจัดทำรายงานผลการดำเนินงานตามระยะเวลา 2) การบริหารการเงินและควบคุมงบประมาณ
 ดำเนินการ โดยการกำหนดนโยบายทางการเงินและการควบคุมงบประมาณสอดคล้องกับนโยบาย
 ของหน่วยงานต้นสังกัด การบริหารการเงิน ดำเนินการตามระเบียบที่สถานศึกษากำหนด
 การจัดทำบัญชี โดยจัดทำบัญชีที่ถูกต้อง แยกตามประเภทงานส่วนที่สำคัญ มีสมุดบัญชีลงรายการ
 แยกตามประเภทของสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้และค่าใช้จ่าย ตามความเป็นจริงพร้อมด้วย
 ข้อความอันเป็นที่มาของรายการนั้น ๆ มีการจัดทำบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม (Activity-Based
 Costing) การวางแผนระบบเกี่ยวกับการเงินและบัญชีได้คำนึงถึงการควบคุมภายในและจัดให้มี
 การตรวจสอบบัญชีภายในเป็นประจำ การหาแหล่งของเงินทุนโดยใช้กระบวนการมีส่วนร่วม
 การใช้วิธีการที่หลากหลายในการหาแหล่งเงินทุน การตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารการเงินและ
 ควบคุมงบประมาณใช้กระบวนการมีส่วนร่วม การเสนอแผนงาน/ โครงการ/ กิจกรรมที่สอดคล้อง
 กับนโยบายของต้นสังกัด ใช้ระบบเทคโนโลยีและสารสนเทศมาใช้ในการบริหารการเงินและบัญชี
 การจัดทำรายงานการเงิน บัญชีรายรับ รายจ่ายเป็นประจำทุกเดือนและส่งตามกำหนด
 การเปรียบเทียบงบการเงิน ในรอบระยะเวลาที่ต่างกัน คาดคะแนนแนวโน้มของฐานะการเงิน
 ควบคุมกำกับติดตามดำเนินการในรูปคณะกรรมการ รายงานผลการดำเนินงานตามแบบฟอร์ม
 ที่กำหนด พัฒนานักศึกษาให้มีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับการบริหารการเงินและการบัญชีอย่าง
 ต่อเนื่อง 3) การบริหารสินทรัพย์ ดำเนินการการบริหารสินทรัพย์โดยคณะกรรมการบริหาร
 สินทรัพย์ที่เน้นการมีส่วนร่วม การกำหนดขอบเขตความรับผิดชอบ นโยบายและแผนกลยุทธ์ใน
 การบริหารสินทรัพย์ที่ชัดเจน มีแผนการหารายได้และผลประโยชน์จากสินทรัพย์ของสถานศึกษา
 มีแผนการใช้พัสดุ ครุภัณฑ์ อาคาร สถานที่ อย่างคุ้มค่าและเกิดประโยชน์สูงสุด มีข้อมูล
 สารสนเทศเกี่ยวกับสินทรัพย์ครบถ้วนเป็นปัจจุบัน การจำแนกประเภทของพัสดุที่จะจัดซื้อ
 จัดจ้าง การลงทะเบียนควบคุมสินทรัพย์อย่างครบถ้วนและเป็นปัจจุบัน การคิดค่าบริการที่เกิดจาก
 การใช้สินทรัพย์อย่างเหมาะสม มีระเบียบและแนวปฏิบัติที่สนับสนุนให้ใช้สินทรัพย์อย่างคุ้มค่า
 การตัดสินใจคำนึงถึงทางเลือกในการเช่าสินทรัพย์มากกว่าการซื้อ การวางแผนในการจัดหา
 สินทรัพย์ในการทดแทนสินทรัพย์เดิม การสำรวจสินทรัพย์เดิมสำหรับใช้เป็นข้อมูลในการวางแผน
 การพิจารณาการใช้สินทรัพย์ร่วมกันในสถานศึกษา การซ่อมแซม บำรุงรักษาสินทรัพย์ใน
 สถานศึกษา มีการลงทุนโดยใช้พื้นที่ของสถานศึกษาในเชิงธุรกิจอย่างครบวงจร การติดตาม
 ประเมินผลการใช้สินทรัพย์ นำผลการประเมินการใช้สินทรัพย์มาใช้ในการวางแผนบริหารจัดการ
 สินทรัพย์ต่อไป

4. การติดตามประเมินผลงบประมาณ ประกอบด้วย 1) การรายงานการเงินและ
 ผลการดำเนินงาน โดยการจัดทำรายงานการเงิน งบดุล และงบรายรับรายจ่ายทุกเดือน งบดุล

งบกำไรขาดทุนทุกไตรมาส นำส่งผู้สอบบัญชีภายในเก้าสิบวันนับแต่วันสิ้นปีบัญชีตามประกาศของสถานศึกษา ให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการสถานศึกษาขั้นพื้นฐานตรวจสอบบัญชีของสถานศึกษาขั้นพื้นฐานทุกรอบปีบัญชี มีอำนาจตรวจสอบสมุดบัญชีและเอกสาร หลักฐานต่าง ๆ ของสถานศึกษา มีการประเมินผลก่อนเริ่ม ขณะดำเนินการ หลังดำเนินการตามแผนงาน/โครงการ/งาน/กิจกรรม มีการรายงานผลการดำเนินงานตามแผนงาน/โครงการ/งาน/กิจกรรม และนำผลจากการประเมินมาใช้ในการวางแผนต่อไป 2) การตรวจสอบภายใน โดยการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบภายในของสถานศึกษา เน้นการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ มีการกำหนดเกณฑ์ในการตรวจสอบภายในที่ชัดเจน ให้คณะกรรมการสถานศึกษาขั้นพื้นฐานมีส่วนร่วมในการตรวจสอบภายใน มีการตรวจสอบในเชิงรุกและสร้างสรรค์ตามแนวคิดการบริหารคุณภาพ การบริหารแบบทันเวลา การประเมินผลการควบคุมตนเอง การปรับเปลี่ยนกระบวนการทำงาน มีการหาวิธีปฏิบัติเชิงเปรียบเทียบกับองค์กรที่ประสบความสำเร็จ พัฒนาบุคลากรที่เกี่ยวข้องให้มีความรู้ ความสามารถในการตรวจสอบภายใน ใช้แหล่งข้อมูลอย่างหลากหลายในการประกอบการพิจารณาประเมินผลตามหลักของความเป็นอิสระ โดยพิจารณาจากผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) มีการรายงานผลการตรวจสอบภายในต่อคณะกรรมการสถานศึกษาขั้นพื้นฐาน

สรุปความคิดเห็นเพิ่มเติมของผู้ร่วมสนทนากลุ่มที่มีต่อรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ มีดังนี้ 1) รูปแบบมีรายละเอียดในแต่ละด้านชัดเจน สะดวกในการนำไปใช้ 2) ทุกขั้นตอนดำเนินการในรูปคณะกรรมการทำให้เกิดความโปร่งใส 3) ใช้การบริหารงบประมาณตามวงจรคุณภาพ โดยเน้นให้ทุกฝ่ายมีส่วนร่วมในการดำเนินการ 4) ควรเร่งผลิต Software มาช่วยในการบริหารงานงบประมาณด้านการคำนวณต้นทุนกิจกรรม และการทำบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม (Activity-Based Costing) เพื่อให้เกิดความถูกต้อง รวดเร็ว มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

อภิปรายผลการวิจัย

จากการศึกษาวิจัยเรื่อง รูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ มีผลการวิเคราะห์ข้อมูลสำคัญที่ควรนำมาอภิปราย ดังนี้

1. การวางแผนและจัดทำงบประมาณ

1.1 ด้านการวางแผนงบประมาณ ผลการวิจัยพบว่ารูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐในด้านการวางแผนงบประมาณนั้น คณะกรรมการวางแผนพัฒนาสถานศึกษาใช้กระบวนการมีส่วนร่วมในการจัดทำแผนกลยุทธ์ แผนงบประมาณล่วงหน้าระยะปานกลาง 3 ปี และแผนปฏิบัติการประจำปีของสถานศึกษา รวมทั้งมีการควบคุม

ติดตาม ประเมินผล และรายงานการดำเนินการตามแผนกลยุทธ์ให้คณะกรรมการสถานศึกษา
 ขั้นพื้นฐาน แล้วนำผลที่ได้มาใช้เป็นแนวทางในการจัดทำแผนกลยุทธ์ต่อไป เนื่องจากการวางแผน
 ในการจัดทำแผนกลยุทธ์เป็นเรื่องสำคัญ เพราะในการจัดทำระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้น
 ผลงาน หรือ PBB จะเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพนั้น หน่วยงานในทุกระดับ จะต้องมีการ
 ขับเคลื่อนไปในทิศทางที่ถูกต้อง โดยอาศัยแนวทางการพัฒนาตามมาตรฐานการจัดการทางการเงิน
 ในการวางแผนงบประมาณ (Budgeting Planning) เริ่มต้นจากการทำแผนกลยุทธ์ของหน่วยงาน
 ประกอบด้วยวิสัยทัศน์ พันธกิจ เป้าประสงค์ กลยุทธ์ โครงสร้าง แผนงาน ผลงาน และ ตัวบ่งชี้
 ความสำเร็จของผลงาน ข้อมูลที่ได้จากแผนกลยุทธ์จะนำมาใช้ในการจัดทำแผนงบประมาณ
 ล่วงหน้าระยะปานกลาง 3 ปี (Medium Term Expenditure Framework) ซึ่งจะเชื่อมโยงกับ
 งบประมาณที่จะใช้และผลงานที่จะได้รับ (สำนักงานคณะกรรมการการประถมศึกษาแห่งชาติ,
 2544, หน้า 24-31) ซึ่ง ฟลาวเวอร์ (Flowers, 1999, p. 219) ได้วิจัยการประเมินผลกระทบด้านสภาพ
 การดำเนินงานที่มีต่อการใช้ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของรัฐฟลอริดา พบว่า ได้พัฒนา
 ดัชนีความสำเร็จในการดำเนินงาน เช่น การวางแผนกลยุทธ์ เพื่อคำอธิบายสำหรับความแปรผัน
 ในความสำเร็จของการปฏิบัติงาน ด้านการวางแผนงบประมาณ มีการดำเนินงานอยู่ในระดับมาก
 อาจเป็นเพราะว่า การวางแผนเป็นขั้นตอนแรกของการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน
 และผู้บริหาร ตลอดจนผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายจะได้รับการอบรมมาแล้ว บุคลากรบางส่วนได้เข้ารับ
 การสัมมนาเชิงปฏิบัติการในเรื่องดังกล่าว จึงทำให้สถานศึกษามีขีดความสามารถในการดำเนินการ
 วางแผนงบประมาณ และสาระที่อบรมเกี่ยวกับการวางแผนงบประมาณจะเป็นแนวเดียวกัน
 ส่วนในการวางแผนงบประมาณล่วงหน้าตามกรอบการประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าระยะ
 ปานกลางมีเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับใช้ในการจัดสรรงบประมาณ มีรายละเอียดค่าของงบประมาณ
 ที่มีเหตุผล มีระบบจัดลำดับความสำคัญ มีการจัดสรรงบประมาณลงถึงหน่วยปฏิบัติอย่างมี
 หลักเกณฑ์และสอดคล้องกับแผนการดำเนินงาน มีรายละเอียดเพียงพอสำหรับการควบคุม
 มีการจัดทำข้อมูลงบประมาณภายในที่สอดคล้องกับระบบบัญชี มีเกณฑ์การเปลี่ยนแปลงแผน
 งบประมาณเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผล (ชัยสิทธิ์ เกลิมมีประเสริฐ, 2544, หน้า 1)
 ดังนั้นในเรื่องเกี่ยวกับการวางแผนกลยุทธ์ และการวางแผนงบประมาณรายจ่ายล่วงหน้าระยะ
 ปานกลาง (MTEF) ซึ่งกระบวนการวางแผนงบประมาณเดิมเป็นขั้นตอนหนึ่งของการบริหารงาน
 งบประมาณแบบแผนงานอยู่แล้ว เมื่อระบบการบริหารงบประมาณปรับเปลี่ยนมาเป็นการบริหาร
 งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน จึงไม่เป็นปัญหาต่อผู้ปฏิบัติมากนัก โดยสถานศึกษาได้มี
 การวางแผนกลยุทธ์เพื่อกำหนดจุดมุ่งหมายแนวทางการดำเนินงานในอนาคตมีความชัดเจนมากขึ้น
 และกำหนดวิธีการปฏิบัติงานที่เหมาะสมเพื่อ ไปให้ถึงจุดหมายที่ต้องการ รวมทั้งประมาณการ

ค่าใช้จ่ายตามวิธีการที่กำหนด (กรมการศึกษานอกโรงเรียน, 2545, หน้า 11) จึงส่งผลให้การดำเนินงานในด้านการวางแผนงบประมาณมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลยิ่งขึ้น

1.2 ด้านการคำนวณต้นทุนกิจกรรม ผลการวิจัยพบว่า รูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐในด้านการคำนวณต้นทุนกิจกรรมนั้น ดำเนินการโดยการวางแผนและจัดทำแบบฟอร์มการเก็บค่าใช้จ่ายในหน่วยงานคู่ขนานไปกับการเก็บข้อมูลจากระบบเทคโนโลยีสารสนเทศทางการเงินภาครัฐ (GFMS) ครอบคลุมเงินในและนอกงบประมาณโดยจำแนกเป็น 5 งบรายการ คือ งบบุคลากร งบดำเนินงาน งบเงินอุดหนุน งบลงทุน และงบรายจ่ายอื่น ๆ ส่วนการคำนวณต้นทุนกิจกรรมมีการกำหนดกิจกรรมและผลผลิตที่ชัดเจน มีการคำนวณต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการจัดกิจกรรม มีระบบติดตาม ตรวจสอบและรายงานผลอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง เนื่องจากในการคำนวณต้นทุนใช้เป็นข้อมูลสารสนเทศ ผลการดำเนินงานให้กับผู้บริหารหน่วยงานทุกระดับใช้วัดสัมฤทธิ์ผลของการดำเนินงานตามเกณฑ์ดัชนีชี้วัดด้านต้นทุนการผลิต นำไปสู่กระบวนการวางแผนปรับปรุงประสิทธิภาพในการทำงาน ใช้ต้นทุนผลผลิตต่อหน่วยประมาณการการจัดทำค่าขอตั้งงบประมาณ และประมาณการรายจ่ายล่วงหน้าระยะปานกลาง (MTEF) พัฒนาด้านต้นทุนผลผลิตต่อหน่วยของสถานศึกษาให้เหมาะสมเพียงพอตามขนาด ที่ตั้ง และความจำเป็น (สำนักงานคณะกรรมการการศึกษขั้นพื้นฐาน, 2548, หน้า 2-3) ซึ่งงานวิจัยของ อมรา รัตตากร และคณะ (2545, หน้า ๙-๑) พบว่า การคำนวณต้นทุนกิจกรรมในการจัดการงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของราชภัฏจันทรเกษมมีความพร้อมในระดับปานกลาง และงานวิจัยของ ประวิตร นิลสุวรรณกุล (2544, หน้า 17) ได้ทำต้นแบบระบบงบประมาณในสถาบันของรัฐให้มีระบบบัญชีต้นทุน ส่วนสำนักการคลังและสินทรัพย์ได้จัดทำเอกสารและจัดฝึกอบรมให้ความรู้ในการจัดทำบัญชีเกณฑ์คงค้างเพื่อสนับสนุนด้านการคำนวณต้นทุนกิจกรรมในระดับจังหวัด (ศิริยุญา แก้วเงินลาด, 2546, หน้า 86) ในการคำนวณต้นทุนกิจกรรมเป็นการบริหารต้นทุนที่จะช่วยให้เข้าใจถึงพฤติกรรมของต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในองค์กร ซึ่ง วิงแฮม (Whingham, 2000, p. 142) ได้ทำการวิจัยเรื่อง ตัวชี้วัดงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของสถาบันอนุปริญา พบว่า รูปแบบการเพิ่มมูลค่าซึ่งสะดวกจะจัดหาวิธีที่มีประสิทธิภาพด้านต้นทุนเพื่อที่จะจัดหาและตอบสนองต่อผลผลิตและกิจกรรม โดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ การระบุกิจกรรมจะทำให้ทราบว่าภาระงานประกอบด้วยกิจกรรมอะไรบ้าง ระยะเวลาที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม รวมทั้งผลที่ได้รับจากการประกอบกิจกรรมนั้น ๆ (ชัยสิทธิ์ เถลิมีประเสริฐ, 2544, หน้า 2) ตัวอย่างการคิดต้นทุนกิจกรรม เช่น ถ้าสถานศึกษาวางแผนพัฒนาการอ่านของนักเรียน กิจกรรมการผลิตแบบเรียน จึงเป็นกิจกรรมหนึ่งที่ใช้ในการพัฒนาการอ่านของผู้เรียน ดังนั้นสถานศึกษาจำเป็นต้องมีการคิดค่าใช้จ่าย หรือต้นทุน

ในการผลิตแบบเรียน โดยคำนวณจากค่าใช้จ่ายในการจัดทำต้นฉบับ ค่าจ้างพิมพ์ ค่าจัดส่ง เป็นต้น ถ้าหากว่าต้นทุนการผลิตหนังสือที่คำนวณได้มีราคาสูงกว่าการจัดซื้อหรือจ้างเอกชน สถานศึกษา อาจจะเลือกซื้อจากเอกชนก็ได้ อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าการคิดต้นทุนกิจกรรมจะต้องให้หน่วยงาน ตัดสินใจในการใช้งบประมาณได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ก็ไม่สามารถคำนวณทุกกิจกรรมได้ อย่างละเอียด ทั้งนี้เป็นเพราะว่ามีสูตรการคำนวณและการจัดทำระบบบัญชีที่ยังยากซับซ้อน เช่น ถ้านักเรียนคือผลผลิต การคำนวณค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับนักเรียนทุกอย่าง ซึ่งอาจจะมีปัจจัยอื่น ๆ เข้ามา เกี่ยวข้องมาก ดังนั้นการคิดต้นทุนกิจกรรมสามารถนำมาใช้ได้ ในบางเรื่องที่มีความจำเป็น เช่น การคำนวณค่าใช้จ่ายในการผลิตแบบเรียน การจัดอบรมครู และการทำวิจัย เป็นต้น (สำนักงาน คณะกรรมการการประถมศึกษาแห่งชาติ, 2544, หน้า 24-31) สอดคล้องกับงานวิจัยของ ชัยยุทธ สิริสุทธิ (2547, หน้า 312) ได้ศึกษาเรื่อง การพัฒนารูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของ มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ: กรณีศึกษามหาวิทยาลัยมหาสารคาม ผลการวิจัยพบว่า การคำนวณ ต้นทุนกิจกรรมเป็นกระบวนการในการคำนวณต้นทุนโดยมีการกระจายต้นทุนตามกิจกรรมหลัก นำระบบบัญชีต้นทุนมาใช้ในการตัดสินใจ มีการระบุผลผลิตที่ได้จากการดำเนินงาน มีการจำแนก ต้นทุนเป็นต้นทุนทางตรงและทางอ้อม มีการหาต้นทุนต่อหน่วยของการผลิต มีการพิจารณาลำดับ ความสำคัญและต้นทุนต่อหน่วยมากกว่าการใช้ข้อมูลในอดีต ทำให้การดำเนินงานด้านการคำนวณ ต้นทุนกิจกรรมประสบความสำเร็จในระดับหนึ่ง

2. ด้านการอนุมัติงบประมาณ ผลการวิจัยพบว่า รูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน ในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐในด้านการอนุมัติงบประมาณนั้น ดำเนินการโดยคณะกรรมการ สถานศึกษาขั้นพื้นฐานอนุมัติงบประมาณด้วยการใช้ข้อมูลสารสนเทศและเทคโนโลยีที่เป็นปัจจุบัน คำนึงถึงผลลัพธ์ ผลผลิตของสถานศึกษา การควบคุม กำกับ ติดตามผลการอนุมัติงบประมาณ โดย คณะกรรมการอนุมัติงบประมาณ เนื่องจากในการพิจารณาอนุมัติงบประมาณนั้นกระทรวงแจ้ง วงเงินและเป้าหมายการให้บริการที่ปรับปรุงครั้งใหม่แก่กรม เพื่อกรมนำไปปรับแผนปฏิบัติงาน กำหนดผลผลิต เป้าหมาย และคำนวณต้นทุน/ ค่าใช้จ่าย ผลผลิตที่ปรับปรุงใหม่ คณะกรรมการ หรือสำนักงานประมาณพิจารณาบททวนการปฏิบัติงานระหว่างปีของส่วนราชการ ในขณะเดียวกัน หากกระทรวงติดตามผลดำเนินงานแล้วคิดว่า ไม่สามารถดำเนินการ ได้ตามแผนการให้บริการ ต้องแจ้งคณะกรรมการฯ เพื่อปรับปรุงข้อตกลงการให้บริการ (สาธารณะ) ทั้งนี้การปรับปรุงขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของ PSA และข้อกำหนดตามอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการฯ หรือสำนักงานประมาณ เป็นหลัก กรมรายงานผลการดำเนินงานตามดัชนีชี้วัดความสำเร็จที่กำหนด ซึ่งรวมถึงต้นทุนผลผลิต รวมหรือต้นทุน/ ค่าใช้จ่ายผลผลิตต่อหน่วยโดยวิธีเปรียบเทียบรายจ่ายจริงกับค่าประมาณการ คณะกรรมการ โดยสำนักงานประมาณนำผลการดำเนินงานและรายจ่ายจริงของกรมหรือภาพรวม

ทั้งกระทรวงและต้นทุนที่เกิดขึ้นไปประกอบการปรับแผนการปฏิบัติงานการจัดตั้งงบประมาณของปีต่อไป และการปรับปรุงข้อมูลใน MTEF (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2537, หน้า 393) สอดคล้องกับงานวิจัยของ ทิพวรรณ หล่อสุวรรณรัตน์ และคณะ (2546, หน้า 5-10) ได้ศึกษาผลการประเมินมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี ได้สรุปผลการวิจัยพบว่า การอนุมัติงบประมาณมีความสอดคล้องกับผลผลิตและผลลัพธ์ระดับปานกลาง การจัดลำดับงบประมาณใช้วิธีการประชุมเพื่อลงคะแนน โดยเปลี่ยนจากวิธีตั้งการเบื้องบน (Top-down) มาเป็นวิธีระดมความเห็นจากข้างล่าง (Bottom-up) เช่นเดียวกับการอนุมัติงบประมาณในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐต้องคำนึงถึงผลผลิต ผลลัพธ์ที่ได้มาจากการร่วมกันในการจัดทำแผนกลยุทธ์ และการดำเนินการอนุมัติงบประมาณในรูปของคณะกรรมการสถานศึกษาขั้นพื้นฐาน นับได้ว่าการอนุมัติงบประมาณเป็นจุดเริ่มต้นของการบริหารงบประมาณที่เป็นระบบมากขึ้น

3. การบริหารงบประมาณ

3.1 ด้านการบริหารการจัดซื้อจัดจ้าง ผลการวิจัยพบว่า รูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐในด้านการบริหารการจัดซื้อจัดจ้าง ดำเนินการโดยการบริหารการจัดซื้อจัดจ้างตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีและกระทรวงการคลัง เป็นไปตามขั้นตอน โปร่งใส ตรวจสอบได้ ใช้ระบบเทคโนโลยีและสารสนเทศในการติดตามประเมินผลการจัดซื้อจัดจ้าง และการจัดทำรายงานผลการดำเนินงานตามระยะเวลา เนื่องจากการจัดซื้อจัดจ้างเป็นการพัฒนาระบบการจัดซื้อจัดจ้างให้มีประสิทธิภาพ โปร่งใส ตรวจสอบได้ ซึ่งครอบคลุมองค์ประกอบสำคัญของการจัดซื้อจัดจ้าง เช่น ความจำเป็นของการจัดซื้อจัดจ้าง การอนุมัติ การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ วิธีการคัดเลือก และขั้นตอนผู้ผลิต การจัดทำสัญญา ขั้นตอนการจ่ายเงินมีขั้นตอนที่รัดกุม มีการกำหนดมาตรฐานของการซื้อสินค้า มีความรับผิดชอบในขั้นตอน และกระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง (ชัยสิทธิ์ เถลิงมีประเสริฐ, 2544, หน้า 3-9)

ส่วนสำนักการคลังและสินทรัพย์ได้จัดทำเอกสาร และจัดฝึกอบรมให้ความรู้ด้านการจัดซื้อจัดจ้างด้วย (ศิริญา แก้วเงินลาด, 2546, หน้า 86) และสอดคล้องกับงานวิจัยของ สมเกียรติ พิงค์คุณไครรัตน์ (2548, หน้า 114) ได้ศึกษา เรื่อง การศึกษาการดำเนินงานตามระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในโรงเรียนมัธยมศึกษา (โครงการนำร่อง) สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการศึกษาขั้นพื้นฐานพบว่า ด้านการบริหารการจัดซื้อจัดจ้างมีการดำเนินงานอยู่ในระดับมาก เป็นเพราะว่าสถานศึกษามีขีดความสามารถในการพัฒนาระบบการจัดซื้อจัดจ้างให้มีประสิทธิภาพ ซึ่งในการดำเนินงานของสถานศึกษานั้น มีการกำหนดพันธกิจและหน้าที่ที่ชัดเจน จึงทำให้มีอิสระในการบริหารงบประมาณ ระบบการจัดซื้อจัดจ้างจึงมีความโปร่งใส มีประสิทธิภาพและสามารถตรวจสอบได้ทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน สิ่งเหล่านี้ไม่ว่าจะเป็นการดำเนินงานในระบบงบประมาณ

แบบเดิมหรือแบบใหม่ ต้องมีการวางแผนการจัดซื้อจัดจ้าง มีการพัฒนาระบบการจัดซื้อจัดจ้าง และพัฒนาขีดความสามารถในการรายงานผลการดำเนินงาน มีการติดตามตรวจสอบ รวมถึง มีการเตรียมความพร้อมในการจัดซื้อจัดจ้าง ได้แก่ การจัดทำประวัติแหล่งขาย ราคาขาย ให้เป็น สารสนเทศของสถานศึกษา ซึ่งการมีข้อมูลสารสนเทศที่สามารถใช้ประโยชน์ได้อย่างคล่องตัว ก่อปรทั้งการมีขั้นตอนและกระบวนการที่มีความสะดวกและคล่องตัว ทำให้ประสิทธิผลของงาน เป็นไปตามเป้าประสงค์ของสถานศึกษา (กรมสามัญศึกษา, 2544 ก, หน้า 19-20) จึงทำให้ การดำเนินงานด้านการบริหารการจัดซื้อจัดจ้างมีประสิทธิภาพที่ดี

3.2 ด้านการบริหารการเงินและควบคุมงบประมาณ ผลการวิจัยพบว่า รูปแบบ งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐในด้านการบริหารการเงินและ ควบคุมงบประมานนั้น ดำเนินการโดยการกำหนดนโยบายทางการเงินและการควบคุมงบประมาณ สอดคล้องกับนโยบายของหน่วยงานต้นสังกัด การบริหารการเงิน ดำเนินการตามระเบียบที่ สถานศึกษากำหนด มีการจัดทำบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม (Activity-Based Costing) และควบคุม กำกับติดตามดำเนินการในรูปคณะกรรมการ รายงานผลการดำเนินงานตามแบบฟอร์มที่กำหนด พัฒนานุเคราะห์ให้มีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับการบริหารการเงินและการบัญชีอย่างต่อเนื่อง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ มยุรี ทิพย์สิงห์ (2541, หน้า บ-ค) ได้ศึกษาระบบการบริหาร งบประมาณโดยใช้มหาวิทยาลัยขอนแก่น เป็นกรณีศึกษา พบว่า ผู้ปฏิบัติงานบางส่วนไม่มีคุณภาพ และบุคลากรที่ดีเกิดความท้อแท้ ต้องมีการพัฒนานุเคราะห์อย่างต่อเนื่อง สอดคล้องกับงานวิจัยของ ณรงค์ ดุษฎีวรรักษ์ (2537) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การศึกษาการจัดระบบการบริหารงานงบประมาณ: กรณีศึกษาของสถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ ผลการวิจัยพบว่า ผู้บริหารและ เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานงบประมาณในแต่ละหน่วยงานของสถาบันพระจอมเกล้าพระนครเหนือ มีความเห็นสอดคล้องกันในระดับเห็นด้วยว่าปัญหาและอุปสรรคในการจัดระบบการบริหารงาน งบประมาณอยู่ที่การดำเนินงาน โดยมีสาเหตุจากบุคลากรในหน่วยงาน หน่วยงานย่อยไม่ได้รับ การฝึกอบรมสัมมนาเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงานงบประมาณ ทำให้ขาดความรู้ความเข้าใจด้านขั้นตอน การทำงานและวิธีการเบิกจ่ายเงินที่ถูกต้อง ในการดำเนินงานการเงินและงบประมาณให้เป็นไปตาม แผนงบประมาณที่กำหนดไว้ ได้แก่ การรับจ่ายเงิน การเก็บรักษาเงิน การวางระบบบัญชีและ การจัดทำบัญชีการเงิน บัญชีแสดงต้นทุนตามกิจกรรม และมีการควบคุมการโอนเปลี่ยนแปลง งบประมาณ ซึ่งในการจัดการต้องให้ผู้ปฏิบัติการตัดสินใจได้ มีการโอนงบประมาณข้ามปีได้ สามารถนำงบประมาณปีถัดไปมาใช้ก่อนได้ มีการคิดดอกเบี้ย และสามารถนำรายได้บางส่วนจาก การบริการมาใช้ได้ (ชัยยุทธ ศิริสุทธิ, 2547, หน้า 13) และ วาครอส (Wardross, 2003, p. 2814) ได้ศึกษาการรับรู้เกี่ยวกับการจัดทำงบประมาณของศูนย์ความรับผิดชอบ พบว่ามีค่าสถิติระหว่าง

ทุกกลุ่มที่จัดทำงบประมาณของศูนย์ความรับผิดชอบมักจะอยู่ในรูปแบบบางรูปแบบในสถาบันของตน การบริหารการเงินและการควบคุมงบประมาณ มีการดำเนินงานอยู่แล้วในระบบการบริหารงบประมาณแบบแผนงาน ซึ่งเป็นระบบที่ใช้ก่อนที่จะนำระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานมาใช้ สถานศึกษาจึงมีความคุ้นเคยกับ โครงสร้างทางบัญชี เอกสารหลักฐานที่จำเป็น มีระบบควบคุมการเบิกจ่าย และการบริหารจัดการงบประมาณที่มีประสิทธิภาพ และมีการกำหนดความรับผิดชอบในการลงบันทึกรายการทางบัญชี แยกความรับผิดชอบในการอนุมัติ สิ่งจ่าย เบิกจ่าย และการรายงานทางการเงิน ซึ่งในระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานก็ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนนี้ แต่จะแตกต่างกันตรงเนื้อหาและหลักเกณฑ์บางด้าน เช่น บันทึกที่รายได้ ค่าใช้จ่ายที่จะเปลี่ยนจากการบันทึกตามที่ได้รับเป็นตัวเงินเป็นการบันทึกตามความจริง ทั้งที่เป็นตัวเงิน มีการสรุปผลเป็นงบการเงินแสดงผลการดำเนินงาน มีการควบคุมการใช้จ่ายให้เป็นไปตามแผนงบประมาณ เป็นต้น ซึ่งการควบคุมงบประมาณนั้น สถานศึกษาจะมีการบันทึกบัญชีตามเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายแทนเกณฑ์เงินสด โดยการกำหนดรายการ และ โครงสร้างทางบัญชี เอกสาร หลักฐานที่จำเป็น มีระบบควบคุมการเบิกจ่าย และบริหารจัดการงบประมาณที่มีประสิทธิภาพ (ศิริธัญญา แก้วเงินลาด, 2546, หน้า 23) สิ่งเหล่านี้แม้บางเรื่องสถานศึกษาจะไม่ได้ดำเนินการมาก่อนแต่ก็สามารถจะดำเนินการต่อเนื่องจากพื้นฐานระบบเดิมได้ เมื่อมีการอบรมให้ความรู้ ความเข้าใจแก่บุคลากร การดำเนินงานในด้านการบริหารการเงินและควบคุมงบประมาณจึงมีแนวทางในการนำไปสู่การปฏิบัติได้ชัดเจนขึ้น

3.3 ด้านการบริหารสินทรัพย์ ผลการวิจัยพบว่า รูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขึ้นพื้นฐานของรัฐในด้านการบริหารสินทรัพย์นั้น ดำเนินการโดยคณะกรรมการบริหารสินทรัพย์ที่เน้นการมีส่วนร่วม ในการกำหนดนโยบายและแผนกลยุทธ์ในการบริหารสินทรัพย์ที่ชัดเจน มีแผนการหารายได้และผลประโยชน์จากสินทรัพย์ของสถานศึกษา มีการติดตามประเมินผลการใช้สินทรัพย์ นำผลการประเมินการใช้สินทรัพย์มาใช้ในการวางแผนบริหารจัดการสินทรัพย์ เนื่องจากการบริหารสินทรัพย์เป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งในการดำเนินงานขององค์กรต่าง ๆ ให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ นอกเหนือจากทรัพยากรบุคคล ผู้ปฏิบัติงานแล้ว จะต้องมียุทธศาสตร์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง ซึ่งปัจจัยดังกล่าวจำเป็นต้องจัดซื้อจัดหาด้วยเงินงบประมาณจึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการบริหารจัดการสินทรัพย์ต่าง ๆ ให้มีการใช้งานอย่างคุ้มค่า อันเป็นการป้องกันมิให้เกิดการสูญเสียงบประมาณไปโดยเปล่าประโยชน์ (ชัยสิทธิ์ เกลิมมีประเสริฐ, 2544, หน้า 5) นอกจากนั้นการบริหารสินทรัพย์ยังเป็นการจัดการสินทรัพย์ที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุด และมีการนำส่งรายได้ มีการกำหนดระเบียบขั้นตอนการบริหารสินทรัพย์และมีข้อมูลที่ครอบคลุมและปรับปรุงอยู่เสมอ (ชัยยุทธ ศิริสุทธิ, 2547,

หน้า 13) สอดคล้องกับงานวิจัยของ กำพล สิงห์รัตน์ (2545, หน้า 96) ได้ศึกษาการบริหารงบประมาณขององค์การบริหารส่วนจังหวัดระยอง ผลการวิจัยพบว่า การบริหารจัดการงบประมาณในด้านการแบ่งบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบควรแบ่งให้ชัดเจนซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารสินทรัพย์ (Asset Management) ทำให้หน่วยงานสามารถบริหารจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่ง โอโรอาร์ค (O' Roark, 2001, p. 137) ได้วิจัยแบบมุ่งเน้นผลงานในการดำเนินงานด้านการจัดทำงบประมาณงบประมาณของรัฐและสหพันธรัฐ พบข้อสรุปว่า การงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานเป็นรูปแบบที่มีประสิทธิภาพในการลดค่าใช้จ่ายของรัฐ ส่วนสำนักงานคลังและสินทรัพย์ได้จัดทำเอกสาร และจัดฝึกอบรมให้ความรู้ด้านการบริหารสินทรัพย์ (ศิริบุญญา แก้วเงินลาด, 2546, หน้า 87) ในการบริหารสินทรัพย์ สถานศึกษาจะต้องปฏิบัติตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีและระเบียบกระทรวงการคลัง ส่วนหลักเกณฑ์การบริหารสินทรัพย์ ตามระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานยังคงหลักการสำคัญเช่นเดิม เป็นแต่เพียงเน้นการกระจายอำนาจมากขึ้น ให้สถานศึกษามีอำนาจตัดสินใจด้วยตนเองมากขึ้น ส่วนด้านที่เป็นแนวปฏิบัติใหม่ มีการจัดทำคู่มือปฏิบัติในด้านต่าง ๆ ไว้ครบถ้วน เช่น จัดทำคู่มือการดำเนินงานบริหารสินทรัพย์ การจัดทำทะเบียนสินทรัพย์ การประเมินราคาสินทรัพย์ การคิดค่าบริการการใช้สินทรัพย์ การวางแผนการใช้สินทรัพย์ที่คุ้มค่า ป้องกันมิให้สูญหาย เสียหาย ถิ่นอาศัย หมดเปลืองไปโดยไร้ประโยชน์ การใช้วิธีหรือขาดการบำรุงรักษาที่เหมาะสม โดยการควบคุมที่ดี มีการบันทึกควบคุมอย่างครบถ้วนถูกต้อง มีการกำหนดผู้รับผิดชอบที่ชัดเจน ตลอดจนการดูแล รักษา ป้องกันและจัดเก็บที่ปลอดภัย ซึ่งสถานศึกษาทุกแห่งจะต้องดำเนินการให้เป็นไปตามระเบียบดังกล่าว (สำนักงานคณะกรรมการการประถมศึกษาแห่งชาติ, 2544, หน้า 18) ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้สถานศึกษามีการดำเนินงานด้านการบริหารสินทรัพย์ที่มีความชัดเจนในระดับปฏิบัติมากขึ้น

4. การติดตามประเมินผลงบประมาณ

4.1 ด้านการรายงานการเงินและผลการดำเนินงาน ผลการวิจัยพบว่า รูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐในด้านการบริหารการเงินและควบคุมงบประมาณนั้น ดำเนินการโดยการจัดทำรายงานการเงิน งบดุล และงบรายรับรายจ่าย ทุกเดือน งบดุล งบกำไรขาดทุนทุกไตรมาส และมีการประเมินผลก่อนเริ่ม ขณะดำเนินการ หลังดำเนินการตามแผนงาน/ โครงการ/ งาน/ กิจกรรม พร้อมทั้งรายงานผลการดำเนินงาน เนื่องจากกระบวนการรายงานจะต้องมีการกำหนดดัชนีชี้วัดกรอบและโครงสร้างการประเมินและรายงานผลที่ชัดเจน มีระยะเวลาในการตรวจสอบที่แน่นอนและที่สำคัญ คือ ข้อมูลที่รายงานจะต้องแสดงความสัมพันธ์ระหว่างงบประมาณหรือทรัพยากรที่จัดสรรให้กับผลงานที่เกิดขึ้นตลอดจน

การวิเคราะห์ความคุ้มค่าของการดำเนินงาน ซึ่งจะเป็นข้อมูลในการวางแผนในขั้นต่อไป ดังนั้น สิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปจากระบบการรายงานปัจจุบัน คือ มีการรายงานทั้งปัจจัยและผลผลิต ควบคู่กัน ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงระบบการรายงานผลคือ ผู้บริหารเกิดความตื่นตัวที่จะบริหารงบประมาณให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น (ชัยสิทธิ์ เถลิงมีประเสริฐ, 2544, หน้า 6) โดยมีลักษณะที่มีความชัดเจน ความถูกต้องและเชื่อถือได้ บนพื้นฐานแห่งความบริสุทธิ์ใจ ปรากฏเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวกับการเงินหรืองบประมาณเท่านั้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ ปกรณ์ นุรณปกรณ์ (2541) ได้ศึกษาเรื่อง ปัญหาในการบริหารงบประมาณขององค์การบริหารส่วนตำบล อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ผลการวิจัยพบว่า การตรวจสอบและการรายงานผลการดำเนินงานงบประมาณ มีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่ง ผู้ที่มีอำนาจตรวจสอบควรมีความรู้ ความเข้าใจวิธีการตรวจสอบ และควรมีการจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานผลการใช้งบประมาณ ผลการปฏิบัติงานตามแผน เพื่อให้มีการตรวจสอบได้โดยง่าย ซึ่ง บรูคเกอร์ (Brooker, 1998, p. 310) ได้วิเคราะห์นโยบายการจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถาบันอุดมศึกษาของอาร์คันซอ พบว่า การทบทวนถึงระบบดั้งเดิมควรจะได้รับการรวมเข้าไว้ด้วยกันกับระบบใหม่ที่น่าสนใจเกี่ยวกับการดำเนินงานระบบงบประมาณของไทย และการวิจัยของ สมพร ทิหอคำ (2545) ซึ่งได้ศึกษาความพร้อมในการดำเนินงานเพื่อรองรับระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของสถานศึกษาในจังหวัดหนองคาย ผลการวิจัยพบว่าสถานศึกษาความพร้อมอยู่ในระดับมากนั้น เนื่องมาจากการที่พระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542 และแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2545 ในมาตรา 39 ให้กระทรวงกระจายอำนาจการบริหารและจัดการศึกษา ทั้งด้านวิชาการ งบประมาณ การบริหารงานบุคคล และการบริหารทั่วไป ให้แก่สถานศึกษาในเขตพื้นที่การศึกษาโดยตรง ซึ่งเป็นแนวคิดในการบริหารในลักษณะที่ใช้สถานศึกษาเป็นฐาน (School-Based Management) หรือเป็นศูนย์กลางของการบริหารจัดการสถานศึกษาโดยตรง โดยสถานศึกษาจะมีอำนาจมากขึ้นในการตัดสินใจ และต้องรับผิดชอบโดยตรงต่อการวางแผนพัฒนาสถานศึกษา การพัฒนาบุคลากร การจัดการเงินและงบประมาณ จึงทำให้สถานศึกษามีอิสระและมีความคล่องตัวในการบริหารงานในทุก ๆ ด้านของสถานศึกษา และส่งผลต่อการดำเนินงาน อีกทั้งในส่วน of กระทรวงศึกษาธิการ ได้มีการส่งเสริมการบริหารโดยใช้สถานศึกษาเป็นฐาน โดยมีแนวทางดำเนินงานคือ พัฒนาแนวทางการบริหารโดยใช้สถานศึกษาเป็นฐาน ทั้งในด้านวิชาการ การบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน การบริหารงานบุคคล และการบริหารงานทั่วไป ในรูปแบบที่หลากหลาย และมีการพัฒนาบุคลากรของสถานศึกษาด้วย (กรมสามัญศึกษา, 2545, หน้า 11) จึงส่งผลให้การดำเนินงานด้านการรายงานการเงินและควบคุมงบประมาณมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

4.2 ด้านการตรวจสอบภายใน ผลการวิจัยพบว่า รูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐในด้านการตรวจสอบภายในนั้น โดยแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบภายในของสถานศึกษา เน้นการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ มีการกำหนดเกณฑ์ในการตรวจสอบภายในที่ชัดเจน มีการหาวิธีปฏิบัติเชิงเปรียบเทียบกับองค์กรที่ประสบความสำเร็จ ประเมินผลโดยพิจารณาจากผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) มีการรายงานผลการตรวจสอบภายในต่อคณะกรรมการสถานศึกษาขั้นพื้นฐาน เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นหน้าที่งานเกี่ยวกับการประเมินผลอย่างอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่จัดให้มีขึ้นภายในองค์กร เพื่อให้การบริการตรวจสอบควบคุมการบริหาร การดำเนินงานกิจกรรม การใช้ทรัพยากรต่าง ๆ ขององค์กร ช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานในองค์กรทำงานในหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคนได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยผู้ตรวจสอบภายในจะทำหน้าที่วิเคราะห์ ประเมิน ให้ข้อเสนอแนะ ให้คำปรึกษา และให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมที่ตรวจสอบ รวมถึง การส่งเสริมให้มีการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม (ชัยสิทธิ์ เกลิมมีประเสริฐ, 2544, หน้า 2-3) ดังนั้นควรให้ความสำคัญในการบริหารทรัพยากรบุคคลขององค์กรให้มีประสิทธิภาพ บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด แบ่งหน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญให้แก่บุคคลหลายคน เพื่อลดความเสี่ยงจากการผิดพลาดหรือการทุจริต โดยไม่มอบหมายให้บุคคลคนเดียวแต่ต้นจนจบ ผู้บริหารต้องติดตามผลสำเร็จของงานเปรียบเทียบกับแผนและวิเคราะห์ความแตกต่าง มีการควบคุมการประมวลผลข้อมูลด้วยระบบคอมพิวเตอร์ มีการควบคุมทางกายภาพ เพื่อป้องกันรักษาสินทรัพย์ ที่เสี่ยงต่อการเกิดความเสียหาย การเข้าถึงสินทรัพย์และเอกสารจำกัดเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุญาต และมีการมอบหมายความรับผิดชอบในการดูแลรักษาสินทรัพย์เหล่านั้น โดยมีระบบการควบคุมภายใน และธุรกรรมที่สำคัญ ที่จัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรและพร้อมที่จะนำไปใช้ในการตรวจสอบ ดังนั้น โครงสร้างของหน่วยงานจะต้องจัดให้เหมาะสมกับลักษณะของกิจกรรมของหน่วยงานนั้น ๆ ควรเลือกใช้การกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจระดับต่าง ๆ และให้ความสำคัญกับระบบ และขั้นตอนการทำงานและกระบวนการติดตามผลให้มากกว่าคุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้ที่ได้รับอำนาจ ดังนั้น นโยบายและระบบการบริหารงานบุคคลที่ชัดเจนเหมาะสม จะช่วยให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น โดยมีคณะกรรมการตรวจสอบและการตรวจสอบภายในเป็นกลไกและเครื่องมือในการช่วยตรวจสอบและสอบทานงานให้เป็นไปตามแผนที่ฝ่ายบริหารวางไว้ (สุจิตรา อังคศรีทองกุล, 2548, หน้า 6) และ กิตติ สมนึก (2541) ได้ทำการศึกษา ค้นคว้า เรื่อง การศึกษาระบบการควบคุมภายใน ด้านการเงิน การบัญชี และการพัสดุในโรงเรียนมัธยมศึกษาขนาดกลาง สังกัดกรมสามัญศึกษา พบว่า ปัจจัยการบริหารด้านการเงิน การบัญชี การพัสดุ โรงเรียนมัธยมศึกษา คือบุคลากร สถานศึกษาได้จัดบุคลากรให้สอดคล้องกับปริมาณงานตรง

กับความรู้ ความสามารถ ทำให้การจัดทำบัญชี การเงิน และการพัสดุเป็นปัจจุบัน การตรวจสอบ เป็นปัจจุบัน ตามระเบียบและแนวปฏิบัติ วัตถุประสงค์ที่มีการควบคุมรัดกุมทุกขั้นตอน และได้ นำคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในการปฏิบัติงาน ทำให้การจัดเก็บข้อมูลสารสนเทศเป็นระบบ ตรวจสอบได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ จิตรา เตมีย (2540) ได้ศึกษาเรื่องการนำเสนอรูปแบบงบประมาณ สถาบันอุดมศึกษาของรัฐ ผลการวิจัยพบว่า หลักการอุดมศึกษา 4 ประการ คือ ความเป็นเลิศ ทางวิชาการ ความสามารถตอบสนองความต้องการของสังคม ความรับผิดชอบและให้สังคม ตรวจสอบได้และความมีอิสระในการดำเนินงาน โดยมีหลักการงบประมาณ คือ รัฐจะจัดสรร งบประมาณให้สถาบันอุดมศึกษาในฐานะที่การอุดมศึกษาเป็นบริการของรัฐ โดยผู้เรียนต้องมี ส่วนร่วมรับภาระค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม การจัดสรรงบประมาณต้องเพียงพอที่สถาบันอุดมศึกษา รักษามาตรฐานทางวิชาการ สถาบันอุดมศึกษาสามารถบริหารงานได้อย่างมีอิสระ แต่ต้องมีระบบ ที่ตรวจสอบได้ การจัดสรรงบประมาณและการตรวจสอบพิจารณาที่ ผลปฏิบัติงาน และเป็น การตรวจสอบหลังการดำเนินงาน โดยคณะกรรมการตรวจสอบภายใน ส่วนหน่วยตรวจสอบ ภายในได้จัดฝึกอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานกับผู้ตรวจสอบภายใน ระดับจังหวัด ซึ่งมีหน้าที่ตรวจสอบและติดตามด้านการเงินและบัญชีสถานศึกษา เพื่อจะได้นำไป กำหนดแนวทางการตรวจสอบภายในระดับสถานศึกษา พร้อมจัดทำคู่มือการตรวจสอบภายใน ระดับสถานศึกษาตามระบบงบประมาณแบบใหม่ ซึ่งการตรวจสอบไม่เพียงแต่ตรวจสอบด้าน การเงินและบัญชีของสถานศึกษาเท่านั้น ได้ขยายการตรวจสอบไปในการตรวจสอบ ผลการดำเนินงานของงาน ตรวจสอบการปฏิบัติงานตามแผน ตรวจสอบโครงการต่าง ๆ (ศิริบุญญา แก้วเงินลาด, 2546, หน้า 86-87) จึงส่งผลให้การดำเนินงานด้านการตรวจสอบภายใน มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

ผลการวิจัยครั้งนี้ พบว่า รูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษา ขั้นพื้นฐานของรัฐ ประกอบด้วย 4 ขั้นตอนรวม 8 ด้าน คือ 1) การวางแผนและจัดทำงบประมาณ ประกอบด้วย การวางแผนงบประมาณ การคำนวณต้นทุนกิจกรรม 2) การอนุมัติงบประมาณ 3) การบริหารงบประมาณ ประกอบด้วย การบริหารการจัดซื้อจัดจ้าง การบริหารการเงินและ ควบคุมงบประมาณ การบริหารสินทรัพย์ 4) การติดตามประเมินผลงบประมาณ ประกอบด้วย การรายงานการเงินและผลการดำเนินงาน การตรวจสอบภายใน ซึ่งมีข้อเสนอแนะในการวิจัย ดังนี้

1. ข้อเสนอแนะระดับนโยบาย

1.1 สำนักงานคณะกรรมการการศึกษาขั้นพื้นฐานควรสนับสนุนให้สถานศึกษาของรัฐมีความพร้อมในทุกด้าน คือ ด้านการวางแผนงบประมาณ ด้านการคำนวณต้นทุนกิจกรรม ด้านการอนุมัติงบประมาณ ด้านการบริหารการจัดซื้อจัดจ้าง ด้านการบริหารการเงินและควบคุมงบประมาณ ด้านการบริหารสินทรัพย์ ด้านการรายงานการเงินและผลการดำเนินงาน และด้านการตรวจสอบภายใน เพื่อจะได้นำรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานไปปฏิบัติในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐได้อย่างมีประสิทธิภาพ ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการพัฒนาคุณภาพการศึกษาต่อไป

1.2 สำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาควรสนับสนุนให้สถานศึกษาของรัฐมีความพร้อมในทุกด้าน คือ ด้านการวางแผนงบประมาณ ด้านการคำนวณต้นทุนกิจกรรม ด้านการอนุมัติงบประมาณ ด้านการบริหารการจัดซื้อจัดจ้าง ด้านการบริหารการเงินและควบคุมงบประมาณ ด้านการบริหารสินทรัพย์ ด้านการรายงานการเงินและผลการดำเนินงาน และด้านการตรวจสอบภายใน เพื่อจะได้นำรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานไปปฏิบัติในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐได้อย่างมีประสิทธิภาพ ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการพัฒนาคุณภาพการศึกษาต่อไป

1.3 สำนักงานคณะกรรมการการศึกษาขั้นพื้นฐานควรเร่งผลิต Software มาช่วยในการบริหารงบประมาณของสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ เพื่อให้เกิดความถูกต้อง รวดเร็ว มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

2. ข้อเสนอแนะในระดับปฏิบัติ

2.1 จากผลการวิจัยพบว่ารูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานที่ได้จากผู้เชี่ยวชาญ และรูปแบบมีความเหมาะสมในการนำไปปฏิบัติในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ โดยสอบถามจากผู้บริหารการศึกษาขั้นพื้นฐานและผู้บริหารสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ ดังนั้นสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐควรนำรูปแบบไปปฏิบัติ (Implementation) พร้อมทั้งควรมีการติดตามผลการดำเนินงาน เพื่อหาแนวทาง ในการพัฒนาและปรับปรุงรูปแบบให้เหมาะสมขึ้น

2.2 จากผลการวิจัยพบว่าประเด็นต่าง ๆ ในแต่ละด้านของรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ จะเกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผลได้นั้นในทุกขั้นตอนควรดำเนินการในรูปของคณะกรรมการ จะทำให้เกิดความโปร่งใส

2.3 จากผลการวิจัยพบว่าประเด็นต่าง ๆ ในแต่ละด้านของรูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานของรัฐ จะเกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผลได้นั้นในทุกขั้นตอนควรใช้การบริหารงานงบประมาณตามวงจรคุณภาพ โดยเน้นให้ทุกฝ่ายมีส่วนร่วมในการดำเนินงาน

3. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

3.1 ควรศึกษาวิจัยเชิงพัฒนารูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษา
ขั้นพื้นฐานของรัฐ

3.2 ควรศึกษาวิจัยเชิงพัฒนารูปแบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในสถานศึกษา
ขั้นพื้นฐานของเอกชน

3.3 ควรศึกษาความสัมพันธ์เชิงสาเหตุระหว่างการบริหารงานงบประมาณ
แบบมุ่งเน้นผลงานกับประสิทธิผลขององค์กร

3.4 ควรศึกษาการสร้างและพัฒนานวัตกรรมที่จะนำมาช่วยในการคำนวณต้นทุน
กิจกรรม และการทำบัญชีต้นทุนตามกิจกรรม (Activity-Based Costing) ของการบริหาร
งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน