

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

#### สรุปผลการศึกษา

การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยการบริการโรงพยาบาลแม่ลาว ในปีงบประมาณ 2544 โดยการศึกษาข้อมูลย้อนหลัง (ใช้ข้อมูลตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2543 ถึง 30 กันยายน 2544) รวบรวมข้อมูลจากรายงานและการบันทึกบัญชี สถิติงานต่างๆ และการสัมภาษณ์ผู้บริหารงานของโรงพยาบาลแม่ลาว ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาข้อมูลของโรงพยาบาลแม่ลาวที่เกี่ยวข้องกับต้นทุน เช่น โครงสร้างการบริหารงานของโรงพยาบาลแม่ลาว การจัดซื้อหรือจ้าง การตรวจรับพัสดุ การลงทะเบียนรับพัสดุเข้าคลัง การเบิกจ่ายพัสดุ การเบิกจ่ายเงินของงานการเงิน/ฝ่ายบริหารทั่วไป และรายงานต่างๆของโรงพยาบาลแม่ลาว เป็นต้น เพื่อให้ทราบระบบการทำงานและเอกสารที่ใช้งานของโรงพยาบาลแม่ลาวเพื่อใช้ในการคำนวณต้นทุน

การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยการบริการมีขั้นตอนในการศึกษาค้างนี้ (1) จำแนกฝ่ายและแผนกต่างๆในโรงพยาบาลแม่ลาวออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ หน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ หน่วยงานที่สนับสนุนหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ และหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ซึ่งบริการผู้ป่วยโดยตรง โดยแบ่งกลุ่มตามลักษณะการทำงาน และการหารายได้ (2) รวบรวมต้นทุนทางตรงของแต่ละหน่วยงาน ได้แก่ ต้นทุนค่าวัสดุ ต้นทุนค่าแรงงาน และต้นทุนค่าใช้จ่ายในการให้บริการอื่นๆ โดยต้นทุนในแต่ละส่วนมีรายละเอียดต่างๆ ดังนี้ ต้นทุนค่าวัสดุ ประกอบด้วยวัสดุงานบริหาร เวชภัณฑ์ยา วัสดุการแพทย์ วัสดุทันตกรรม และวัสดุชั้นสูงตร ต้นทุนค่าแรงงาน ประกอบด้วยเงินเดือนของข้าราชการ พนักงานของรัฐ ลูกจ้างประจำ และลูกจ้างชั่วคราว เงินเดือนพอกันั้น เงินประจำตำแหน่ง ค่าเช่าบ้าน เงินช่วยบุตร เงินเบี้ยเลี้ยงเหมาจ่าย(สำหรับแพทย์ ทันตแพทย์ เภสัชกร และพยาบาลวิชาชีพ) เงินเพิ่มพิเศษสำหรับแพทย์ ทันตแพทย์ เภสัชกรที่ไม่ทำเวชปฏิบัติส่วนตัว ค่ารักษาพยาบาล ค่าศึกษานูตร และค่าปฏิบัติงานนอกเวลาราชการ ต้นทุนค่าใช้จ่ายในการให้บริการอื่นๆ ประกอบด้วยค่าสาธารณูปโภค ค่าใช้สอย ค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ และค่าเสื่อมราคาสั่งก่อสร้าง โดยการคำนวณค่าเสื่อมราคาใช้วิธีเส้นตรง โดยมีข้อจำกัดในการศึกษา คือ ไม่รวมครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้างที่ได้รับการบริจาคในการคำนวณค่าเสื่อมราคา กำหนดอายุการใช้งานของครุภัณฑ์ทุกชนิด คือ 5 ปี และอายุการใช้งานของสิ่งก่อสร้าง คือ 20 ปี โดยไม่คำนึงถึงมูลค่าซากและอัตราส่วนลดของเงิน (3) กำหนดเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปันส่วนต้นทุนของหน่วย

งานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้และหน่วยงานที่สนับสนุนหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ ไปยังหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ (4) ปีนส่วนต้นทุนของหน่วยหน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้และหน่วยงานที่สนับสนุนหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ ไปยังหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ (เป็นต้นทุนทางอ้อมของหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้) โดยใช้วิธีการปันส่วนต้นทุนแบบพีชคณิตเส้นตรง (Linear Algebra) ผลที่สุดก็คือ ต้นทุนทั้งหมดของโรงพยาบาลแม่ลาวจะอยู่ที่หน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ (5) ค่ารวมต้นทุนรวมของหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ ประกอบด้วย ต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมที่ได้รับจากการปันส่วน (6) ค่ารวมต้นทุนต่อหน่วยการบริการ โดยนำต้นทุนรวมหารด้วยจำนวนการบริการของแต่ละหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้

ผลการศึกษาด้านต้นทุนต่อหน่วยการบริการของหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ ของโรงพยาบาลแม่ลาว เป็นดังนี้ ต้นทุนต่อหน่วยการบริการของฝ่ายทันตกรรมเท่ากับ 832.92 บาทต่อราย ฝ่ายส่งเสริมและป้องกันโรคเท่ากับ 530.54 บาทต่อราย ฝ่ายสุขภาพิบาลเท่ากับ 278.53 บาทต่อราย แผนกผู้ป่วยในเท่ากับ 2,165.94 บาทต่อราย แผนกผู้ป่วยในเท่ากับ 1,027.58 บาทต่อวันนอน แผนกผู้ป่วยนอก เท่ากับ 250.32 บาทต่อราย แผนกอุบัติเหตุและฉุกเฉินเท่ากับ 162.64 บาทต่อราย และแผนกเวชกรรมฟื้นฟูเท่ากับ 324.84 บาทต่อราย

การศึกษาครั้งนี้สามารถใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานสำหรับเปรียบเทียบวิธีการศึกษาด้านต้นทุนต่อหน่วยการบริการของโรงพยาบาลแม่ลาวทางด้านบัญชีต่อไป และเป็นแนวทางในการศึกษาด้านต้นทุนต่อหน่วยการบริการของโรงพยาบาลอื่นๆ ในอนาคต นอกจากนี้ทำให้มีการพัฒนาระบบการจัดเก็บข้อมูลเพื่อได้มาซึ่งข้อมูลที่ใช้ในเชิงบริหารได้อย่างจริงจัง และกระตุ้นให้เกิดการเก็บข้อมูลและสถิติที่มีมาแต่เดิมให้ครอบคลุม ถูกต้องและสมบูรณ์มากขึ้น โดยใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อบันทึกและการวิเคราะห์ ทั้งนี้ผู้บริหารต้องเห็นถึงความสำคัญของการมีข้อมูลข่าวสารที่เหมาะสม เพื่อประกอบการตัดสินใจต่างๆ และมุ่งที่จะเพิ่มประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรภายในโรงพยาบาล โดยเข้าใจหลักการและแนวคิดของระบบบัญชีต้นทุน และสนับสนุนให้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลข่าวสารที่จำเป็นต่อไป อีกทั้งระบบการบริหารงานของโรงพยาบาลในรัฐบาลยุคนายทักษิณ ชินวัตร เป็นนายกรัฐมนตรี ได้มีการเปลี่ยนแปลงจากเดิมไปสู่การบริหารเพื่อให้ประชาชนมี “หลักประกันสุขภาพถ้วนหน้า” จึงทำให้การคิดต้นทุนต้องมีการปรับปรุงให้ถูกต้องและเหมาะสมอยู่เสมอ นอกจากนี้การศึกษาถึงรายได้ที่เรียกเก็บได้จริงพร้อมกับต้นทุน จะเป็นประโยชน์ต่อโรงพยาบาลมากขึ้น สามารถนำมาใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนพัฒนางาน และประโยชน์จากการลงทุนให้มีประสิทธิภาพสูงยิ่งขึ้น

## อภิปรายผล

ในการศึกษาด้านทุนของโรงพยาบาลสิ่งที่สำคัญในการหาต้นทุนก็คือ การรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงให้ได้มาทั้งหมด หากไม่สามารถรวบรวมต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงได้ทั้งหมดก็จะทำให้การศึกษาได้ผลลัพธ์ที่ไม่ได้สะท้อนถึงการดำเนินงานจริง รวมถึงการศึกษาของต้นทุนโรงพยาบาลเดียวกันอาจศึกษาได้ผลลัพธ์ออกมาแตกต่างกันได้ ขึ้นอยู่กับรูปแบบและวิธีการศึกษา ตัวอย่างเช่น (1) กำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุน ที่จะนำมาเป็นสัดส่วนการปันส่วนต้นทุนของหน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้และหน่วยงานที่สนับสนุนหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ ก็จะมีผลทำให้ผลลัพธ์ที่ได้ออกมาแตกต่างกัน ดังนั้นต้องเลือกเกณฑ์ในการปันส่วนที่เหมาะสม ที่สามารถสะท้อนการใช้ทรัพยากรได้ใกล้เคียงกับความจริงมากที่สุด จึงจะส่งผลถึงความถูกต้องของผลการคำนวณ (2) ในการปันส่วนต้นทุนค่าสาธารณูปโภคในครั้งนี้ ใช้การปันส่วนแบบหลายปัจจัย โดยให้น้ำหนักของแต่ละปัจจัยเท่าๆ กัน หากสามารถให้น้ำหนักความสำคัญของแต่ละปัจจัยที่นำมาใช้ในการปันส่วนที่แตกต่างกันก็จะสะท้อนให้ต้นทุนเปลี่ยนไป (3) ในการศึกษาครั้งนี้ข้อมูลบางส่วน ซึ่งเป็นส่วนน้อยเป็นข้อมูลที่ได้มาไม่สมบูรณ์เท่าที่ควรเพราะเป็นการสังเกตเพียงชั่วระยะเวลาบางส่วน คือ รายได้ค่าเวชภัณฑ์ยา การสอบถามถึงสัดส่วนจำนวนชั่วโมงในการทำงานของแพทย์ หัวหน้าฝ่าย และหัวหน้าแผนก ที่ทำงานให้หน่วยงานต่างๆ ได้มาจากการสอบถาม ไม่ได้ใช้วิธีการสังเกตและบันทึกข้อมูลในช่วงระยะเวลาที่ทำการศึกษา อีกทั้งยังมีบุคลากรท่านอื่นๆ ที่ทำงานให้กับหน่วยงานมากกว่า 1 หน่วยงาน ก็ยังไม่ได้ทำการสำรวจ หากทำการสำรวจข้อมูลทั้งหมดก็จะได้รับข้อมูลต้นทุนของโรงพยาบาลที่เปลี่ยนไปจากนี้

เมื่อเปรียบเทียบรายได้หลักของโรงพยาบาลแม่ลาว (ไม่รวมเงินงบประมาณ) 9,180,021.08 บาท<sup>4</sup> กับต้นทุนรวมของโรงพยาบาลแม่ลาว 19,598,024.67 บาท พบว่า รายได้หลักของโรงพยาบาลแม่ลาวยังต่ำกว่าต้นทุนรวมของโรงพยาบาลอยู่มาก หากโรงพยาบาลไม่ได้รับเงินงบประมาณจากรัฐบาลเพื่อสนับสนุนในการดำเนินงานของโรงพยาบาลก็ไม่สามารถดำเนินการออกนอกระบบราชการได้

<sup>4</sup> รายรับจากเงินบำรุงของโรงพยาบาลแม่ลาว	4,424,880.44 บาท
บวก รายรับจากเงิน สปร.	4,326,077.64 บาท
บวก รายรับจากหน่วยงานที่รับผิดชอบจ่ายเงินให้ผู้ให้บริการ	<u>429,063.00 บาท</u>
เช่น กองทุนประกันสังคม การเบิกเงินต้นสังกัดของผู้ใช้บริการที่เป็นข้าราชการ	
รายรับของโรงพยาบาลแม่ลาวในปีงบประมาณ 2544(ไม่รวมเงินงบประมาณ)	<u>9,180,021.08 บาท</u>

สัดส่วนของต้นทุนของโรงพยาบาลแม่ลาว ด้านค่าวัสดุ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายในการให้บริการอื่นๆ คือ 6,236,343.75 : 10,027,875.00 : 3,333,805.92 หรือ 3 : 5 : 2 แสดงให้เห็นถึงโครงสร้างของต้นทุนของหน่วยงานบริการที่ประกอบด้วยค่าแรงงานเป็นส่วนสำคัญ ซึ่งนับวันค่าแรงงานมีแต่จะสูงขึ้น (หากไม่ได้ทำการลดจำนวนพนักงานออกจากโรงพยาบาล) ดังนั้นผู้บริหารของโรงพยาบาลต้องกระตุ้นให้บุคลากรของโรงพยาบาลทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ

สำหรับตัวเลขต้นทุนต่อหน่วยการบริการในปีงบประมาณ 2544 สามารถนำไปเปรียบเทียบกับปีงบประมาณปีถัดไป หรือต้นทุนของโรงพยาบาลอื่นที่ทำการศึกษาในลักษณะใกล้เคียงกัน เพื่อเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงาน หรือผลของการดำเนินการเพื่อลดต้นทุนว่ามีประสิทธิภาพและประสบผลสำเร็จหรือไม่ เมื่อเทียบกับผลการศึกษาในปีงบประมาณ 2544

### ข้อเสนอแนะในการพัฒนาการศึกษาต้นทุนของโรงพยาบาล

1. การศึกษาต้นทุน โรงพยาบาลแม่ลาวจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลสถิติจากระบบบัญชีการเงินและบัญชีพัสดุ ตลอดจนระบบบริหารข้อมูลข่าวสารที่สอดคล้องเหมาะสมตรงตามสภาพการจรรูปองค์กรและการบริหารของโรงพยาบาล ดังนั้นการกำหนดลักษณะงานและหน้าที่ของผู้ปฏิบัติงานและหน่วยงานให้ชัดเจนจะช่วยให้เห็นภาพโครงสร้างค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จะใช้เป็นข้อมูลในการหาต้นทุนของโรงพยาบาล ตลอดจนหากมีการบันทึกหลักฐานข้อมูลทางการเงินและบัญชี สถิติ ผลงานทุกหน่วยงานต่อเมืองและสม่ำเสมอ รวมทั้งการบันทึกข้อมูลให้มีความละเอียดมากยิ่งขึ้น ก็จะทำให้ทราบแนวโน้มของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนในหน่วยงานต่างๆ ทุกระยะต่อไปเพราะข้อมูลทันสมัยอยู่ตลอดเวลา เช่น ฝ่ายบริหารงานทั่วไปของโรงพยาบาลแม่ลาวประกอบด้วยงานต่างๆ ที่มีลักษณะของงานที่ค่อนข้างแตกต่างกันหากสามารถบันทึกข้อมูลต้นทุนค่าวัสดุ ค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายในการให้บริการอื่นๆ (Overhead) ของงานต่างๆ แยกออกจากกัน และในแผนกหน่วยจ่ายกลางและซักฟอก หากสามารถบันทึกข้อมูลต้นทุนในการซักฟอก และนั่งฆ่าเชื้อสำหรับวัสดุและอุปกรณ์ทางการแพทย์ ก็จะทำให้ทราบแนวโน้มของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนในของงานต่างๆ ในฝ่ายหรือแผนกนั้นได้ง่ายและชัดเจนยิ่งขึ้น เป็นประโยชน์ต่อการควบคุมต้นทุน และการบริหารงบประมาณ

2. การคำนวณต้นทุนค่าวัสดุงานบริหาร หากทำการแบ่งแยกวัสดุว่าเป็นประเภทใด เช่น วัสดุงานบ้านงานครัว วัสดุงานคอมพิวเตอร์ วัสดุข้างเตียง วัสดุโฆษณา วัสดุเชื้อเพลิง วัสดุการเกษตร วัสดุยานพาหนะ วัสดุบริโภค วัสดุงานซ่อม วัสดุไฟฟ้า และวัสดุประปา ก็จะทำให้สามารถดูแนวโน้มการใช้งานของวัสดุต่างๆ ได้อย่างละเอียดมากยิ่งขึ้น และทำการควบคุมต้นทุนได้ง่ายมากขึ้น อีกทั้งการบันทึก

การเบิกจ่าย วัสดุบริหารประเภททั่วไปซึ่งทำการบันทึกมูลค่าและหน่วยงานที่เบิกใช้ก็จะทำให้การศึกษาต้นทุนต่อหน่วยการบริการได้งายยิ่งขึ้น

3. เนื่องจากปัจจุบันยังไม่มีการบันทึก หรือจัดเก็บข้อมูลต้นทุนเวชภัณฑ์ยาที่หน่วยงานต่างๆ เบิกใช้ หรือจ่ายให้แก่ผู้ใช้บริการของหน่วยงานต่างๆ หากบันทึกและจัดเก็บข้อมูลจะทำให้คำนวณหาต้นทุนต่อหน่วยการบริการได้ถูกต้องเหมาะสมยิ่งกว่านี้

4. ในการปฏิบัติงานจริง เช่น ค่าวัสดุเชื้อเพลิงซึ่งจัดซื้อด้วยระบบเงินเชื่อ ระบบเอกสารไม่ได้ผ่านเจ้าหน้าที่พัสดุงานบริหาร ก่อนส่งไปยังงานการเงิน/ฝ่ายบริหารทั่วไป ทำให้การรวบรวมข้อมูลต้นทุนค่าใช้จ่ายในการให้บริการอื่นๆ (Overhead) ผิดพลาดได้ แต่ในการศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาได้รวบรวมค่าใช้จ่ายด้านนี้บวกเข้าไปยังค่าใช้จ่ายในการให้บริการอื่นๆ (Overhead) เพิ่มเติม หากสามารถส่งผ่านเอกสารต่างๆ ไปยังเจ้าหน้าที่วัสดุทั้ง 5 ประเภท คือ วัสดุงานบริหาร วัสดุการแพทย์ เวชภัณฑ์ยา วัสดุทันตกรรม และวัสดุชั้นสูงตร ก่อนส่งผ่านเอกสาร ไปยังงานการเงิน/ฝ่ายบริหารทั่วไปเพื่อดำเนินการจ่ายเงิน เพื่อทำการบันทึกมูลค่าและหน่วยงานที่เบิกใช้ ก็จะทำให้การศึกษาด้านต้นทุนต่อหน่วยการบริการได้ถูกต้องและงายยิ่งขึ้น

5. เอกสารในการขออนุมัติเพื่อจัดซื้อ หรือเบิกจ่าย เช่น ใบขออนุมัติจัดซื้อ/จ้าง เอกสารการเบิกค่าฝึกอบรมบุคลากร ควรเพิ่มช่องในการกรอกข้อมูลเพื่อระบุหน่วยต้นทุนที่ทำการจัดซื้อ/จ้าง หรือเบิกจ่าย จะทำให้สามารถรวบรวมต้นทุน และระบุค่าใช้จ่ายนั้นๆ ให้เป็นค่าใช้จ่ายของหน่วยงานต่างๆ ได้ชัดเจน และงายยิ่งขึ้น

6. ค่าสาธารณูปโภคของโรงพยาบาลแม่ลาว คือ ค่าไฟฟ้าหากสามารถทำการสำรวจอุปกรณ์ไฟฟ้าที่แต่ละหน่วยงานต่างๆ มีไว้ใช้ พลังงาน (วัตต์) ของเครื่องใช้ไฟฟ้า และเวลาที่ใช้เครื่องใช้ไฟฟ้าโดยเฉลี่ย หรือทำการติดตั้งมิเตอร์ไฟฟ้าเพื่อบันทึกพลังงานไฟฟ้าที่แต่ละหน่วยงานใช้ ก็จะทำให้การปันส่วนต้นทุนได้ถูกต้องมากขึ้น

7. ในการศึกษาครั้งนี้ บางหน่วยงานไม่มีครุภัณฑ์เหลืออยู่ในหน่วยงาน อันเนื่องมาจากการพิจารณาอายุการใช้งานเพียง 5 ปี และไม่รวมครุภัณฑ์ที่ได้รับการบริจาค หากสามารถปรับปรุงการคำนวณค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ โดยการประเมินหามูลค่าปัจจุบันและมูลค่าซากของครุภัณฑ์ทั้งหมด และกำหนดอายุการใช้งานที่เหลือของครุภัณฑ์แต่ละชนิด ก็จะทำให้การคำนวณต้นทุนของโรงพยาบาลมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้น และทำให้ต้นทุนในส่วนค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์สูงขึ้น อันจะส่งผลให้ต้นทุนต่อหน่วยการบริการสูงกวานี้

8. ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาของครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้าง หากนำมูลค่าของครุภัณฑ์และสิ่งก่อสร้างที่ได้รับการบริจาค มาคำนวณค่าเสื่อมราคาก็จะทำให้ทราบต้นทุนที่แท้จริงได้และเป็นประโยชน์ต่อระบบบริหารเงินงบประมาณ แต่ในการศึกษาครั้งนี้ไม่ได้นำสิ่งที่ได้รับการบริจาคมาคำนวณเนื่องจากข้อมูลบางรายการไม่ได้บันทึกมูลค่าของสิ่งที่ได้รับบริจาค

### ข้อเสนอแนะทางวิชาการ

1. จากสภาพความเป็นจริงในปัจจุบันของโรงพยาบาล ระบบข้อมูลการเงินและการบัญชีผู้ป่วย (Patient Accounting System) ยังไม่สามารถนำมาเป็นข้อมูลเพื่อประโยชน์เชิงบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพทางโรงพยาบาลจะทราบเพียงรายได้รวมของโรงพยาบาลในแต่ละวัน โดยไม่สามารถทราบรายละเอียดของรายได้ว่าเกิดจากการบริการชนิดใด จากหน่วยงานใด เป็นประมาณมากน้อยเพียงใด

การศึกษาถึงการคืนทุนจะทำให้ทราบข้อมูลพื้นฐานเพื่อการบริหารครบวงจร ดังนั้นการศึกษาถึงวงจรรายได้พร้อมกับการศึกษาค้นทุนต่อหน่วยการบริการของหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้ จะเป็นประโยชน์ต่อโรงพยาบาลมากยิ่งขึ้น ทำให้ได้ทราบถึงการคืนทุนของโรงพยาบาลในภาพรวม และของหน่วยงานต่างๆ ภายในโรงพยาบาล อันจะเป็นประโยชน์ในเชิงบริหารอย่างชัดเจน โดยโรงพยาบาลจะต้องเก็บข้อมูลด้านรายได้จากหน่วยงานที่ก่อให้เกิดรายได้เพื่อทำการเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายของหน่วยงานนั้นๆ ซึ่งอัตราการคืนทุน เท่ากับ รายได้หารด้วยต้นทุนของหน่วยงานนั้นๆ ก็จะทำให้ทราบการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงานว่าได้ดำเนินงานที่คุ้มทุนหรือไม่ มีการใช้ทรัพยากรของหน่วยงานที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุดหรือไม่ เป็นต้น

2. การศึกษาค้นทุนของโรงพยาบาล ยังสามารถศึกษาโดยใช้ทฤษฎีอื่น เช่น ต้นทุนกิจกรรม (Activity Base Costing) ต้นทุนมาตรฐาน (Standard Costing) เป็นต้น ซึ่งการบัญชีต้นทุนกิจกรรมเป็นวิธีการคิดต้นทุนสำหรับการผลิตสินค้าหรือการให้บริการ ที่น่าเชื่อถือมากได้รับการยอมรับจากผู้บริหาร และได้ถูกแนะนำให้โรงพยาบาลต่างๆ นำมาใช้ การจัดทำระบบบัญชีต้นทุนกิจกรรม ควบคู่ไปกับการจัดทำบัญชีมาตรฐาน จะทำให้ผู้บริหารงานดูแลด้านสุขภาพสามารถวางแผนและควบคุมค่าใช้จ่ายในการบริการด้านสุขภาพ โดยเฉพาะในสถานการณ์ปัจจุบันที่มีผลกระทบต่อรายได้ลดลง แต่ค่าใช้จ่ายในการให้บริการสูงขึ้น