

## บทที่ 2

### แนวคิดทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องในด้านการให้บริการทางสุขภาพและการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยของโรงพยาบาลที่ใช้ในการศึกษามีดังนี้

##### 2.1.1 แนวคิดด้านสินค้าและบริการทางสุขภาพ

ลักษณะพิเศษของบริการทางสุขภาพที่ต่างไปจากสินค้าและบริการทั่วไป (เพชรน้อย สิงห์ช่างชัย, 2554) คือ

1) บริการทางสุขภาพไม่สามารถจับต้องได้ เพราะอาการเจ็บป่วยไม่สามารถมองเห็นได้อย่างชัดเจน เช่น การให้บริการผู้ป่วยโรคมะเร็งหรือผู้ติดเชื้อ เอช ไอ วี ในระยะแรก ที่มีลักษณะอาการภายนอกเหมือนคนทั่วไปหรือคนปกติจึงไม่สามารถระบุได้ว่าป่วยต่างจากสินค้าและบริการทั่วไปที่จับต้องได้ เช่น เสื้อผ้า เครื่องใช้ไฟฟ้า เป็นต้น

2) การผลิตและการบริโภคบริการทางสุขภาพต้องเกิดขึ้นพร้อมกันแยกจากกันไม่ได้ คือผู้ป่วยต้องมีผู้รักษา และผู้ให้บริการต้องทราบว่าผู้รับบริการเป็นใคร หมายความว่า แพทย์ผู้ให้บริการต้องทราบอาการของผู้ป่วยและต้องให้การรักษาที่เหมาะสม ส่วนสินค้าและบริการทั่วไปไม่จำเป็นต้องทราบข้อมูลส่วนตัวของผู้บริโภคก่อน เช่น อุปกรณ์การศึกษา เสื้อผ้า ฯลฯ

3) บริการทางสุขภาพไม่สามารถทำสำรองหรือเก็บล่วงหน้าไว้ได้ เพราะผู้รับบริการไม่สามารถจองคิวในการรักษาไว้ได้เนื่องจากอาการเจ็บป่วยทางสุขภาพเป็นสิ่งที่ไม่แน่นอน และผู้รับบริการไม่สามารถวินิจฉัยอาการป่วยของตนเองได้ ทำให้สถานบริการไม่สามารถกำหนดจำนวนบริการสุขภาพที่แน่นอนได้ ต่างจากสินค้าและบริการทั่วไปที่ผู้ซื้อสามารถจองสินค้าล่วงหน้าได้ เช่น การจองรถยนต์ ผู้ผลิตจึงสามารถกำหนดปริมาณการผลิตได้

เนื่องจากบริการทางสุขภาพมีลักษณะพิเศษที่ต่างไปจากสินค้าและบริการทั่วไปจนทำให้ไม่สามารถใช้การวิเคราะห์ทางเศรษฐศาสตร์ที่ใช้กันทั่วไปมาอธิบายปรากฏการณ์ ที่เกี่ยวข้องกับบริการสุขภาพได้อย่างตรงไปตรงมา การนำแนวคิดและทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์มาประยุกต์ใช้กับบริการทางสุขภาพให้เหมาะสมยิ่งขึ้น จะต้องมีความเข้าใจในลักษณะพิเศษของบริการทางสุขภาพ 5 ประการ (สมชาย สุขศิริเสรีกุล, 2551) ดังนี้

1) บริการสุขภาพมีองค์ประกอบหลักที่เป็นความรู้ (Knowledge) และข้อมูลสารสนเทศ (Information) บุคลากรทางการแพทย์ต้องมีความรู้และมีใบประกอบโรคศิลป์ การพัฒนาและเทคโนโลยีทางการแพทย์ต้องอาศัยองค์ความรู้ใหม่ๆ และงานวิจัยที่ผ่านการตรวจสอบมาอย่างเคร่งครัด เพราะผู้รับบริการทางสุขภาพไม่สามารถตัดสินใจได้ว่า จะเลือกซื้อบริการสุขภาพแบบใดที่เหมาะสมกับตนเอง เนื่องจากความแตกต่างในองค์ความรู้และข้อมูลสารสนเทศระหว่างผู้ให้บริการกับผู้รับบริการหรือเรียกความ ไร้สมมาตรของข้อมูล (Asymmetry of Information)

2) บริการทางสุขภาพเผชิญกับความไม่แน่นอน (Uncertainty) โดยปกติแล้วสินค้าและบริการทั่วไปมีความแน่นอนสูง คือ ผู้ซื้อทราบว่าสินค้าและบริการนั้นๆ จะให้ผลลัพธ์ตามที่คาดหมายไว้ โดยที่ผู้ผลิตสินค้านั้นผลิตสินค้าที่เหมือนกันหมด (Homogenous) ส่วนความไม่แน่นอนนั้นจะเกิดขึ้นในส่วนของผู้รับบริการและผู้ให้บริการทางสุขภาพ เพราะผู้รับบริการไม่มีความแน่นอนว่าจะซื้อบริการทางสุขภาพเมื่อใด เพราะอาการเจ็บป่วยหรืออุบัติเหตุไม่สามารถคาดการณ์ได้ล่วงหน้า รวมทั้งความผิดปกติที่เกิดขึ้นอาจสร้างความไม่แน่นอนในการให้การรักษาให้แก่แพทย์ผู้ให้บริการ เพราะการให้การรักษาอาจไม่ได้ให้ผลลัพธ์เช่นเดียวกันหมดกับคนไข้ทุกคน เพราะ โรคเดียวอาจมีวิธีการรักษามากมายหลายทางเลือก นอกจากนี้ความก้าวหน้าทางการแพทย์ประกอบกับการนำเทคโนโลยีใหม่ๆ ที่มีความหลากหลายในการรักษา จึงทำให้เกิดความไม่แน่นอนสูงขึ้น

3) บริการทางสุขภาพเกี่ยวข้องกับผลกระทบภายนอก (Externality) คือผลที่เกิดขึ้นจากการกระทำของบุคคลหนึ่งที่มีผลกระทบต่อบุคคลที่สามหรือคนในสังคม โดยไม่ได้เจตนา ซึ่งผลที่เกิดขึ้นอาจมีทั้งประโยชน์หรือโทษ ตัวอย่างของการเกิดผลกระทบภายนอกจากการให้บริการทางสุขภาพ เช่น การฉีดวัคซีนป้องกันโรคติดต่อ เพราะนอกจากผู้ที่รับการฉีดวัคซีนจะได้รับการป้องกันโรคแล้ว คนอื่นๆ ในสังคมจะได้ประโยชน์ด้วยเนื่องจากมีความเสี่ยงในการติดโรคติดต่อนี้น้อยลง

4) บริการทางสุขภาพได้รับการแทรกแซงจากรัฐ (Government Involvement) เมื่อเทียบกับสินค้าและบริการอื่นๆ รัฐมีบทบาทอย่างมากในเรื่องการให้บริการทางสุขภาพ เพราะการให้การดูแลและช่วยเหลือประชาชนในประเทศให้อยู่ดีมีสุข เป็นเป้าหมายหลักเป้าหมายหนึ่งที่รัฐพึงกระทำ

ซึ่งการแทรกแซงบริการทางสุขภาพของรัฐมีหลากหลายรูปแบบ เช่น การจัดโครงการเงินอุดหนุนเพื่อช่วยเหลือคนด้อยโอกาส การควบคุมและตรวจสอบเวชภัณฑ์ การควบคุมราคาและคุณภาพของการให้บริการทางสุขภาพ เป็นต้น

5) บริการทางสุขภาพในปัจจุบันไม่สามารถแบ่งย่อยได้ (Indivisibility) เนื่องจากความซับซ้อนและความก้าวหน้าในวิทยาศาสตร์ทางการแพทย์ ผู้รับบริการอาจต้องซื้อบริการทางสุขภาพเป็นชุด (Package) หรือการขายบริการอื่นๆพ่วงเข้ามา เช่น การรับบริการทางด้านคำปรึกษาทางการแพทย์ร่วมกับการทดสอบทางห้องปฏิบัติการ และบริการอื่นๆที่เกี่ยวข้อง ผู้ซื้อบริการจะไม่สามารถปฏิเสธการให้บริการแต่ละประเภท เพราะอาจเข้าใจว่าการซื้อบริการไม่ครบชุดอาจมีผลลัพธ์ต่อการรับบริการสุขภาพของตนเองได้

### 2.1.2 แนวคิดต้นทุนโรงพยาบาล

แนวคิดด้านต้นทุนโรงพยาบาลสามารถอธิบายพอสังเขปได้ ดังนี้

ต้นทุน (เพชฌน้อย สิงห์ช่างชัย, 2554) คือ มูลค่าของทรัพยากรสุขภาพที่ใช้ไปเพื่อให้ได้ผลผลิตหรือบริการทางสุขภาพ โดยวิธีวิเคราะห์ต้นทุนมีทั้งในเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economics Cost) และเชิงบัญชี (Accounting Cost) นอกจากนี้ต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์ ยังแบ่งต้นทุนตามลักษณะการจ่ายเป็น 2 ประเภท ได้แก่

1. ต้นทุนที่จ่ายเป็นตัวเงิน (Monetary Cost) คือ ต้นทุนในการผลิตสินค้าหรือบริการทางสุขภาพที่จ่ายให้แก่ผู้ผลิตบริการสุขภาพในรูปแบบของตัวเงิน เช่น การจ่ายค่าจ้าง เงินเดือน เป็นต้น แต่ไม่ได้รวมถึงการจ่ายเพื่อการลงทุนในทรัพย์สิน เช่น อุปกรณ์การแพทย์ หรือค่าก่อสร้างอาคาร สถานที่ การให้บริการทางสุขภาพ

2. ต้นทุนที่ไม่ได้จ่ายเป็นตัวเงิน (Non – monetary Cost) คือ ต้นทุนการผลิตสินค้าสุขภาพที่ไม่ได้จ่ายเป็นตัวเงินให้แก่ใคร แต่เกิดจากการใช้ทรัพย์สินของหน่วยงานสุขภาพ เช่น ค่าเสื่อมราคาค่าสึกหรอของอุปกรณ์และอาคารที่ให้บริการทางการแพทย์ สิ่งเหล่านี้อาจถือได้ว่าเป็นต้นทุน ซึ่งเป็นต้นทุนที่ไม่ได้จ่ายเป็นตัวเงิน แต่เป็นค่าเสียโอกาส (Opportunity Cost) คือมูลค่าของผลตอบแทนจากกิจกรรมที่สูญเสียไปในการเลือกทำกิจกรรมอย่างหนึ่ง โดยต้นทุนค่าเสียโอกาสเป็นการบ่งบอกถึงตัวเลือกที่เป็นไปได้ทั้งหมดแต่ไม่สามารถเลือกทางเลือกพร้อมกันได้ และเป็นแนวคิดที่สำคัญในการที่จะใช้ทรัพยากรที่มีอย่างจำกัดให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

ดังนั้น ต้นทุน หมายถึง ทรัพยากรที่ใช้ไปทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินรวมทั้งผล  
ด้านลบ ซึ่งไม่ได้เป็นค่าใช้จ่ายที่มองเห็นและมองไม่เห็นแต่เกิดจากการกำหนดหรือประเมินตาม  
หลักเกณฑ์ซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป และนับรวมเป็นต้นทุนด้วย หรือเรียกว่าต้นทุนค่าเสียโอกาส ซึ่ง  
ต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์จะแตกต่างจากต้นทุนทางบัญชี คือให้ความสำคัญกับการแบ่งปันการใช้  
ทรัพยากรที่ต้องรวมต้นทุนค่าเสียโอกาสไว้ด้วย ดังนั้นต้นทุนทางเศรษฐศาสตร์จึงไม่เท่ากับต้นทุนทาง  
บัญชีหรือรายการที่ระบุไว้ในบัญชี

### 2.1.3 วิธีการหาต้นทุนโรงพยาบาล

วิธีการหาต้นทุน โรงพยาบาลที่ใช้กัน โดยทั่วไปมีอยู่ 3 วิธี (สำนักงานปลัดกระทรวง  
สาธารณสุข, 2556) ได้แก่ วิธี Cost to Charge Ratio, วิธี Traditional Method และ วิธี Activity Base  
Costing (ABC) Method ซึ่งสามารถอธิบายอย่างคร่าวๆ ได้ดังนี้

#### 1) วิธี Cost to Charge Ratio

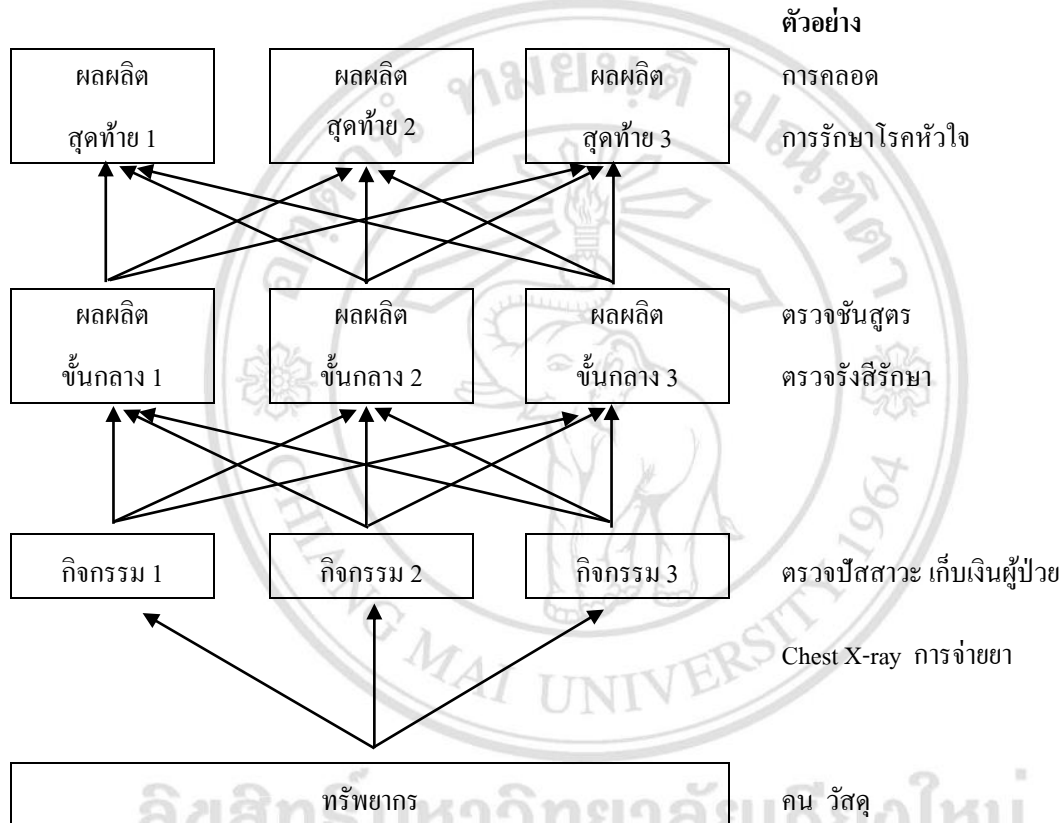
เป็นวิธีการคำนวณหาต้นทุนอย่างง่าย โดยไม่ได้แบ่งกลุ่มต้นทุนในสถานพยาบาล  
อย่างชัดเจน โดยใช้สมมติฐานว่าต้นทุนเป็นสัดส่วนคงที่เมื่อเปรียบเทียบกับราคาที่เรียกเก็บ แต่มี  
ข้อด้อยคือ ไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่า สัดส่วนของต้นทุนกับค่าบริการที่เรียกเก็บในแต่ละหน่วย  
บริการนั้นเป็นอย่างไร เพราะต้นทุนที่ได้มาเป็นต้นทุนเฉลี่ยของทุกหน่วยบริการรวมกัน ซึ่งจะไม่  
สามารถแสดงความแตกต่างของต้นทุนในแต่ละหน่วยบริการได้

#### 2) วิธี Traditional Method

เป็นวิธีการหาต้นทุนจากการกำหนดหน่วยต้นทุนออกเป็นหน่วยต่างๆ ซึ่งประกอบ  
ไปด้วยกลุ่มของหน่วยต้นทุนสนับสนุน คือ หน่วยงานที่ปฏิบัติหน้าที่สนับสนุนหน่วยงานหลักหรือ  
หน่วยบริการผู้ป่วย เช่น หน่วยงานบริหาร หน่วยงานบัญชีและการเงิน หน่วยงานยานพาหนะ  
หน่วยงานพัสดุ ส่วนหน่วยต้นทุนหลักหรือหน่วยให้บริการผู้ป่วย จะเป็นหน่วยงานที่ผลิตบริการ  
ให้แก่ผู้ป่วย เช่น หน่วยงานกายภาพบำบัด หน่วยงานรังสีวิทยา หน่วยงานผู้ป่วยนอก หน่วยงานผู้ป่วยใน  
 เป็นต้น โดยหลักของวิธี Traditional Method นี้จะนำต้นทุนของหน่วยต้นทุนสนับสนุนกระจายไปสู่  
หน่วยต้นทุนหลักในรูปแบบต่างๆ โดยต้นทุนที่ถูกกระจายมาจากหน่วยต้นทุนสนับสนุนจะเรียกว่า  
ต้นทุนทางอ้อม (Indirect Cost) โดยต้นทุนรวมของหน่วยบริการหลัก (Total Cost) มาจากต้นทุน  
ทางอ้อม รวมกับต้นทุนทางตรง (Direct Cost) ซึ่งมาจาก ค่าแรง ค่าเสื่อมราคา และค่าวัสดุในแต่ละ  
หน่วยบริการนั้นๆ

### 3) วิธี Activity Based Costing (ABC) Method

เป็นวิธีการหาต้นทุนการให้บริการ โดยกำหนดกิจกรรมย่อยที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการนั้นหรือเรียกได้ว่า เป็นการหาต้นทุนจากกิจกรรมต่างๆ ที่ทำให้เกิดผลผลิตบริการในขั้นสุดท้าย หรือเรียกได้ว่า เป็นวิธีการหาต้นทุนจากล่างไปด้านบน (Bottom Up Approach) เริ่มจากการจำแนกหาต้นทุนในกิจกรรมย่อยว่าใช้ทรัพยากรใดบ้าง แล้วนำเอาต้นทุนของกิจกรรมย่อย มารวมกันเป็นต้นทุนในกิจกรรมการให้บริการขั้นสุดท้าย ตามภาพที่ 2.1



ที่มา : สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข (2556)

ภาพที่ 2.1 แผนภาพแสดงการคำนวณต้นทุนด้วยวิธี Activity Based Costing (ABC) Method

วิธีการนี้เป็นวิธีการใหม่ที่จะสามารถแก้ปัญหาการกระจายต้นทุนในหน่วยสนับสนุนให้ถูกต้องแม่นยำมากขึ้น โดยแยกพิจารณาผลผลิตของแต่ละบริการว่ามีกิจกรรมจากหน่วยสนับสนุนใดเกิดขึ้นบ้าง ทำให้สามารถกำหนดต้นทุนที่ถูกต้อง แต่การคำนวณด้วยวิธีนี้ต้องใช้งบประมาณที่สูงมาก เนื่องจากต้องการข้อมูลสารสนเทศที่ละเอียดหรือระบบสารสนเทศที่เรียกว่า Enterprise Resource Planning (ERP) มาใช้งาน โดยระบบดังกล่าวต้องใช้ระยะเวลาในการฝึกอบรมบุคลากรหลายปี ซึ่งมีสถานพยาบาลของไทยเพียงบางแห่งเท่านั้นที่สามารถดำเนินวิธีการหาต้นทุนตามวิธีนี้ได้

## 2.1.4 แนวคิดการวิเคราะห์ต้นทุนตามวิธี Traditional Method

### 1) การจัดเตรียมข้อมูลเบื้องต้น

ขั้นตอนในการวิเคราะห์ต้นทุนของโรงพยาบาลชุมชนตามวิธี Traditional Method ประกอบด้วย 4 ขั้นตอนสำคัญ (กัญจนา ดิษยาธิคม, วลัยพร พัทธนฤมล, และวิโรจน์ ตั้งเจริญเสถียร, 2544) คือ

ขั้นตอนที่ 1 จัดหน่วยงานของโรงพยาบาลชุมชน ออกเป็นหน่วยต้นทุนต่างๆ

ขั้นตอนที่ 2 หาต้นทุนรวมโดยตรงในแต่ละหน่วยต้นทุน

ขั้นตอนที่ 3 หาต้นทุนทางอ้อมในแต่ละหน่วยต้นทุน

ขั้นตอนที่ 4 หาต้นทุนต่อหน่วย

ซึ่งในขั้นตอนที่ 1 สามารถจัดหน่วยงานในโรงพยาบาลเป็นหน่วยต้นทุนได้ 4 กลุ่มหลักๆ เพื่อแสดงให้เห็นความสัมพันธ์กับผลผลิตในกลุ่มหน่วยต้นทุนนั้น ซึ่งได้แก่

1. กลุ่มที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (Non Revenue Producing Cost Center : NRPCC) คือ กลุ่มต้นทุนที่สนับสนุนการทำงานของหน่วยงานต่างๆ ภายในโรงพยาบาล โดยที่หน่วยงานนั้นไม่ได้มีรายได้จากการดำเนินกิจกรรมของหน่วยงานนั่นเอง เช่น งานเวชระเบียนและสถิติ กลุ่มการพยาบาลฝ่ายบริการงานทั่วไป เป็นต้น

2. กลุ่มที่ก่อให้เกิดรายได้ (Revenue Producing Cost Center : RPCC) คือ กลุ่มที่ให้บริการแก่ผู้ป่วยและก่อให้เกิดรายได้จากการให้บริการในหน่วยงานนั้น เช่น งานบริการจ่ายยา งานรังสีการแพทย์ งานเทคนิคการแพทย์ เป็นต้น

3. กลุ่มที่ให้บริการแก่ผู้ป่วยโดยตรง (Direct Patient Service : PS) เช่น งานอุบัติเหตุและฉุกเฉิน งานแพทย์แผนไทยและการแพทย์ทางเลือก งานสุขภาพจิต งานผู้ป่วยนอก งานสุขาภิบาลและป้องกันโรค งานผู้ป่วยทันตกรรม งานผู้ป่วยใน เป็นต้น

4. คือกลุ่มที่ให้บริการอื่นๆ (Non Patient Service : NPS) เช่น งานชีวอนามัย งานคุ้มครองผู้บริโภค งานทันตกรรมชุมชน หน่วยงานส่งเสริมสุขภาพและป้องกันโรค งานระบาดวิทยา กลุ่มงานสุขศึกษา เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 2 คือการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อกระจายต้นทุนทางตรงไปยังหน่วยต่าง ๆ โดยสามารถแบ่งออกเป็น 3 ต้นทุนหลักๆ ซึ่งได้แก่ ต้นทุนค่าแรง (Labor Cost : LC) ต้นทุนค่าวัสดุ (Material Cost : MC) และต้นทุนค่าลงทุน (Capital Cost : CC) โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

1. ต้นทุนค่าแรง (Labor Cost : LC) ประกอบด้วย เงินเดือน เบี้ยเลี้ยง ค่าล่วงเวลา สวัสดิการต่างๆ ของเจ้าหน้าที่ โดยแหล่งข้อมูลมาจาก บัญชีเงินเดือน บัญชีรายจ่ายค่าล่วงเวลา บัญชีค่า เบี้ยเลี้ยง บัญชีสวัสดิการ ฯลฯ โดยต้นทุนค่าแรงจะถูกจัดสรรตามสัดส่วนการปฏิบัติงานในหน่วย ต้นทุนต่างๆ โดยใช้เกณฑ์กระจายเวลาปฏิบัติงานของบุคลากรนั้นๆ ตามหน่วยงานที่ผู้ปฏิบัติงาน รับผิดชอบ

2. ต้นทุนค่าวัสดุ (Material Cost : MC) ประกอบด้วยวัสดุสิ้นเปลืองจากกลุ่มหน่วยงาน ต่างๆ ซึ่งแบ่งได้เป็น 3 กลุ่ม คือ กลุ่มวัสดุจากหน่วยจ่ายกลาง เช่น วัสดุสำนักงาน วัสดุซ่อมแซม เป็นต้น กลุ่มวัสดุจากหน่วยเภสัชกรรม เช่น ยา วัสดุวิทยาศาสตร์ วัสดุงานรังสีวิทยาและงานชันสูตร กลุ่ม วัสดุทำคือกลุ่มวัสดุจากสาธารณูปโภค เช่น ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า เป็นต้น

3. ต้นทุนค่าลงทุน (Capital Cost : CC) ต้นทุนค่าลงทุน จะได้จากการคิดค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ประกอบด้วย ค่าเสื่อมราคาของครุภัณฑ์ ค่าเสื่อมราคาของอาคารและสิ่งก่อสร้าง โดยใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง โดยมีหลักการคิดคำนวณดังนี้

$$\text{ค่าเสื่อมราคาหนึ่งปี} = \frac{\text{ราคาทุน} - \text{ราคาซาก}}{\text{อายุการใช้งาน (ปี)}}$$

จากนั้นนำต้นทุนทั้ง 3 มารวมเป็นต้นทุนทางตรงของแต่ละหน่วยงานเพื่อกระจายหา ต้นทุนทางอ้อมในหน่วยงานให้บริการหรือหน่วยงานหลักในขั้นตอนต่อไป

ขั้นตอนที่ 3 เป็นการหาต้นทุนทางอ้อมของแต่ละหน่วยต้นทุนต่างๆ ซึ่งถูกกระจายมา จากหน่วยต้นทุนอื่นๆ โดยรูปแบบในการกระจายต้นทุนตามหน่วยงานต่างๆ มีหลายรูปแบบ ทั้ง วิธีการกระจายโดยตรง วิธีการกระจายตามลำดับขั้น และวิธีการใช้สมการเส้นตรง ซึ่งรายละเอียด วิธีการกระจายต้นทุนของแต่ละวิธีจะอธิบายในหัวข้อถัดไป

ในขั้นตอนที่ 4 เป็นขั้นตอนสุดท้ายหลังจากการกระจายต้นทุนของหน่วยต้นทุนต่างๆ เข้าสู่หน่วยต้นทุนหลัก และนำต้นทุนที่ได้นำมาหารด้วยจำนวนผู้มารับบริการในหน่วยต้นทุนนั้นเพื่อ หาต้นทุนต่อหน่วยและนำข้อมูลที่ได้นำมาสรุปผล

## 2) การกระจายต้นทุน

โดยหลักเกณฑ์ในการกระจายต้นทุน (กัญญา ดิษยาธิคมและคณะ, 2544) คือ การเคลื่อนย้ายต้นทุนของหน่วยต้นทุนสนับสนุน มาสู่หน่วยต้นทุนให้บริการผู้ป่วย โดยมีจุดมุ่งหมายที่สำคัญ คือ

1. เพื่อรวบรวมต้นทุนทั้งหมดมาอยู่ในหน่วยต้นทุนบริการผู้ป่วย ซึ่งทำให้การคำนวณต้นทุนต่อหน่วยเป็นไปอย่างครอบคลุมและถูกต้องไม่มีต้นทุนส่วนใดตกหล่น

2. เพื่อให้เห็นความสัมพันธ์ในการดำเนินงานระหว่างหน่วยต้นทุนต่างๆ ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นประสิทธิภาพในการทำงานและนำไปสู่การประเมินการทำงาน ที่มีความเหมาะสมและใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

หลักการสำคัญในการกระจายต้นทุน คือ ต้นทุนทางตรงจากหน่วยต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (NRPCC) และหน่วยต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ (RPCC) ซึ่งเป็นหน่วยต้นทุนชั่วคราวหรือหน่วยต้นทุนสนับสนุน จะถูกกระจายมาเป็นต้นทุนทางอ้อมของหน่วยต้นทุนงานบริการผู้ป่วยและหน่วยงานบริการอื่นๆ ตามความสัมพันธ์ในการดำเนินงานของแต่ละหน่วยต้นทุนนั้นๆ ดังนั้นหน่วยรับต้นทุนจะมีต้นทุนรวมทั้งหมด (Full Cost) เท่ากับต้นทุนทางตรงของหน่วยรับต้นทุนนั่นเอง รวมกับต้นทุนทางอ้อมที่ได้มาจากการกระจายจากหน่วยต้นทุนอื่นๆ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า

ต้นทุนทั้งหมด (Full Cost) = ต้นทุนรวมทางตรง (Total Direct Cost) + ต้นทุนทางอ้อมจากการกระจาย (Indirect Cost)

วิธีการกระจายต้นทุนไปสู่หน่วยต้นทุนหลักมีหลายวิธีที่แตกต่างกันไป แต่มีหลักเกณฑ์เดียวกันคือ ต้องมีการแบ่งหน่วยต้นทุนในโรงพยาบาลออกเป็นกลุ่มต้นทุนต่างๆ ซึ่งจะแสดงให้เห็นความชัดเจนในการดำเนินงานของแต่ละหน่วยต้นทุนเป็นหลัก หรือในแต่ละหน่วยต้นทุนมีปริมาณการบริการที่วัดได้เป็นผลงานของหน่วยต้นทุนนั่นเอง เพื่อให้ง่ายต่อการตรวจสอบและการนำข้อมูลของหน่วยต้นทุนนั้นไปใช้งานในอนาคต โดยการกำหนดรหัสของหน่วยต้นทุนต่างๆ สามารถแบ่งประเภทได้ตามตารางที่ 2.1 ดังนี้



ตารางที่ 2.1 ตัวอย่างการกำหนดหน่วยต้นทุนในโรงพยาบาล

รหัส	ศูนย์ต้นทุนสนับสนุน	ประเภท
A01	กลุ่มงานบริหารทั่วไป	NRPCC
A02	กลุ่มงานทรัพยากรบุคคล	NRPCC
A03	กลุ่มงานการเงินและกลุ่มงานบัญชี	NRPCC
A04	กลุ่มงานพัสดุและบำรุงรักษา	NRPCC
A05	กลุ่มงานยุทธศาสตร์และสารสนเทศ	NRPCC
A06	กลุ่มงานพัฒนาทรัพยากรบุคคลและคุณภาพ	NRPCC
A07	กลุ่มงานสวัสดิการสังคมและประกันสุขภาพ	NRPCC
A08	กลุ่มงานการพยาบาลด้านการควบคุมและป้องกันการติดเชื้อในโรงพยาบาล	NRPCC
A09	กลุ่มภารกิจด้านการพยาบาล	NRPCC
A10	กลุ่มงานเภสัชกรรม	NRPCC
A11	กลุ่มงานเวชศาสตร์ฉุกเฉินและนิติเวช	NRPCC
รหัส	ศูนย์ต้นทุนหลัก	ประเภท
C01	กลุ่มการพยาบาลวิสัญญี	PRCC
C02	กลุ่มงานการพยาบาลผู้คลอด	PRCC
C03	กลุ่มงานการพยาบาลผู้ป่วยห้องผ่าตัด	PRCC
C04	กลุ่มงานพยาธิวิทยา	PRCC
C05	กลุ่มงานเทคนิคการแพทย์	PRCC
C06	กลุ่มงานเภสัชกรรม	PRCC
C07	กลุ่มงานโภชนศาสตร์	PRCC
C08	กลุ่มงานรังสีวิทยา	PRCC
C09	กลุ่มงานเวชกรรมฟื้นฟู	PRCC
C10	กลุ่มงานการแพทย์แผนไทยและการแพทย์ทางเลือก	PSOPD
C11	กลุ่มงานทันตกรรม	PSOPD
C12	กลุ่มงานจิตเวช	PSOPD
C13	กลุ่มงานการพยาบาลผู้ป่วยอุบัติเหตุและฉุกเฉิน	PSOPD
C14	กลุ่มงานการพยาบาลผู้ป่วยนอก	PSOPD
C15	กลุ่มงานการพยาบาลตรวจรักษาพิเศษ	PSOPD
D01	กลุ่มงานการพยาบาลผู้ป่วยหนัก	PSIPD

ตารางที่ 2.1 ตัวอย่างการกำหนดหน่วยต้นทุนในโรงพยาบาล (ต่อ)

รหัส	ศูนย์ต้นทุนหลัก	ประเภท
D02	กลุ่มงานการพยาบาลผู้ป่วยใน	PSIPD
E01	กลุ่มงานเวชกรรมสังคม	NPS
E02	กลุ่มงานสุศึกษา	NPS
E03	กลุ่มงานอาชีพเวชกรรม	NPS
E04	หน่วยงานอื่นๆ	NPS
E05	กลุ่มผู้รับเบี้ยหวัด/บำนาญ	NPS

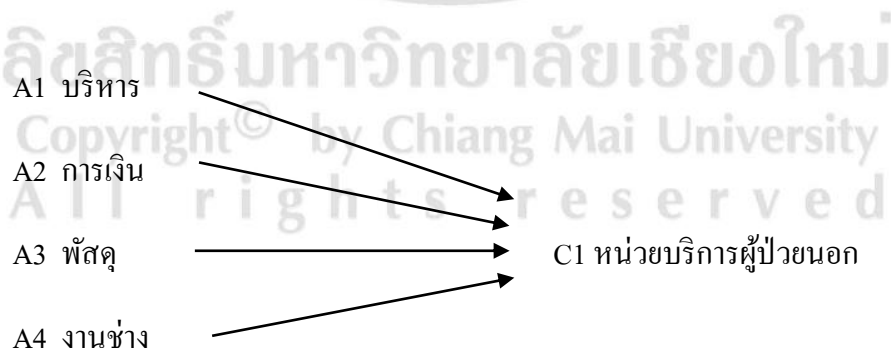
หมายเหตุ: หน่วยที่ให้บริการผู้ป่วย โดยตรงแบ่งย่อยออกเป็น 2 กลุ่มคือ หน่วยที่ให้บริการผู้ป่วยนอกใช้ตัวย่อว่า PSOPD ส่วนหน่วยที่ให้บริการผู้ป่วยในจะใช้ตัวย่อว่า PSIPD

ที่มา: ดัดแปลงมาจาก สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข (2556)

วิธีการกระจายต้นทุนจากหน่วยงานสนับสนุนไปยังหน่วยงานหลัก อธิบายได้ดังนี้

#### วิธีที่ 1 วิธีการกระจายโดยตรง (Direct Distribution Method)

เป็นวิธีการกระจายต้นทุนของหน่วยต้นทุนสนับสนุน ไปยังหน่วยต้นทุนบริการขั้นสุดท้าย ทั้งหมดโดยไม่ได้คำนึงถึงความสัมพันธ์ในการให้บริการระหว่างหน่วยต้นทุนต่างๆ จึงไม่มีการกระจายต้นทุนระหว่างกลุ่มหน่วยต้นทุนชั่วคราวด้วยกันเอง แต่วิธีการกระจายโดยตรงเป็นวิธีที่ง่ายที่สุด เพราะไม่มีการกระจายต้นทุนระหว่างหน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (NRPCC) กับหน่วยงานที่ให้บริการผู้ป่วย (PRCC, PS&NPS) โดยแสดงให้เห็นได้ดังภาพที่ 2.2

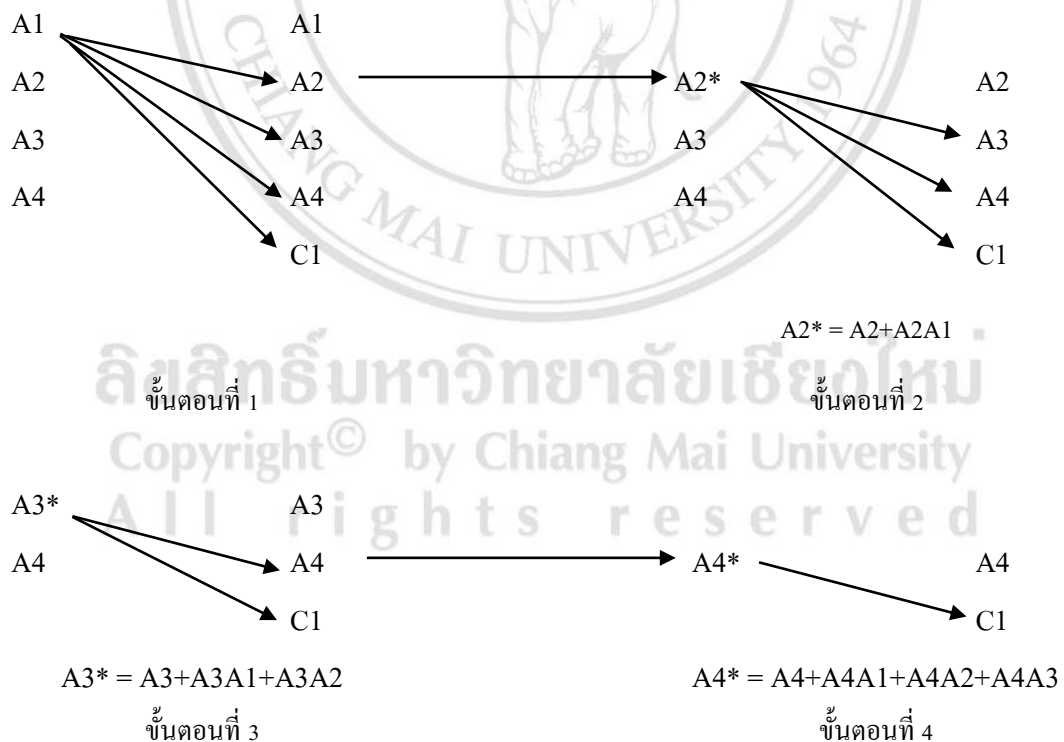


ที่มา: ดัดแปลงจาก กัญจนา ดิษยาธิคมและคณะ (2544) และ สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข (2556)

ภาพที่ 2.2 รูปแบบการจัดสรรต้นทุนแบบวิธีการกระจายโดยตรง (Direct Distribution Method)

## วิธีที่ 2 วิธีกระจายตามลำดับขั้น (Step Down Method)

เป็นวิธีกระจายต้นทุนโดยมีการจัดเรียงลำดับหน่วยต้นทุนสนับสนุน ตามลักษณะความสัมพันธ์กับหน่วยงานต่างๆ โดยจัดลำดับหน่วยต้นทุนที่สนับสนุนหน่วยงานอื่นที่กว้างขวางกว่าไว้เป็นอันดับแรกๆ และเรียงตามลำดับลงมาเรื่อยๆ ซึ่งหน่วยต้นทุนสนับสนุนที่ถูกจัดลำดับไว้ในอันดับแรกๆ จะมีโอกาสกระจายต้นทุนให้กับหน่วยอื่นๆ มากกว่า ส่วนหน่วยต้นทุนที่อยู่ในลำดับท้ายๆ จะมีโอกาสกระจายไปหน่วยต้นทุนอื่นน้อย การกระจายต้นทุนด้วยวิธีนี้จะให้ผลลัพธ์ได้ใกล้เคียงกว่าวิธีการกระจายโดยตรง เพราะการกระจายต้นทุนเริ่มจากหน่วยต้นทุนที่อยู่ในลำดับต้น จะไม่มีต้นทุนตกค้างในหน่วยต้นทุนนั้น ส่วนหน่วยต้นทุนที่อยู่ถัดมาก็จะจัดสรรต้นทุนของตนเองซึ่งเป็นผลรวมระหว่างต้นทุนนั้น กับต้นทุนทางอ้อมของหน่วยต้นทุนที่อยู่เหนือกว่าให้กับหน่วยต้นทุนอื่นๆ ทั้งหมดที่อยู่ถัดลงมา รูปแบบของการกระจายจะเป็นไปในลักษณะนี้จนกระทั่งหน่วยต้นทุนสนับสนุนจะถูกกระจายต้นทุนของตนเองจนหมด และต้นทุนทั้งหมดนั้นจะไปตกอยู่กับหน่วยต้นทุนบริการผู้ป่วย ดังจะเห็นได้ตามภาพที่ 2.3 ดังนี้



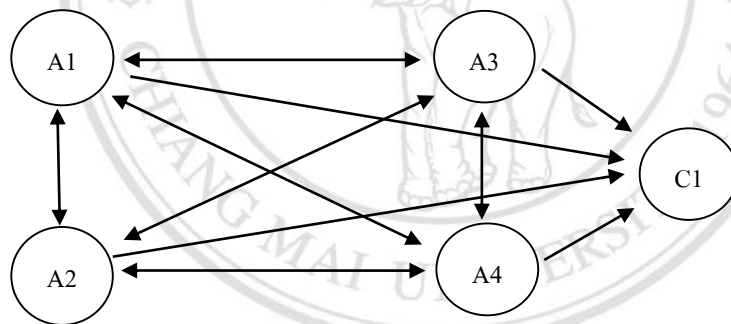
ที่มา: ดัดแปลงจาก กัญญา ดิษยาธิคมและคณะ (2544) และ สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข (2556)

ภาพที่ 2.3 รูปแบบการจัดสรรต้นทุนแบบวิธีกระจายตามลำดับขั้น (Step Down Method)

แม้ว่าการจัดสรรต้นทุนแบบวิธีการกระจายตามลำดับขั้นจะเป็นวิธีที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากกว่าวิธีการกระจายโดยตรงแต่ยังมีข้อด้อย คือ การจัดลำดับของหน่วยต้นทุนสนับสนุนทำได้ยาก เพราะเป็นการเปรียบเทียบที่ไม่มีหลักเกณฑ์หรือไม่มีมาตรฐานในการเรียงลำดับความสำคัญของหน่วยต้นทุนที่เด่นชัด และหน่วยต้นทุนที่อยู่ในลำดับต้นๆ จะไม่ได้รับการจัดสรรจากหน่วยต้นทุนอื่นๆ ที่อยู่ในลำดับถัดไป เพราะการดำเนินกิจกรรมในแต่ละหน่วยต้นทุนหลักกับหน่วยต้นทุนสนับสนุนนั้น อาจมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน

### วิธีที่ 3 วิธีการใช้สมการเส้นตรง (Simultaneous Equations Method)

การกระจายต้นทุนด้วยวิธีสมการเส้นตรง หน่วยต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้และหน่วยที่ก่อให้เกิดรายได้จะกระจายต้นทุนไปยังทุกๆ หน่วย โดยวิธีนี้ เป็นการนำสมการเส้นตรงมาใช้ในการกระจายต้นทุนและรับต้นทุน แล้วกระจายกลับไปมานับครั้งไม่ถ้วนจนถึงจุดสมดุล จนไม่มีต้นทุนตกค้างอยู่ในหน่วยต้นทุนสนับสนุน วิธีนี้เป็นวิธีที่ละเอียดและถูกต้องแม่นยำที่สุด โดยใช้เมตริกซ์ในการแก้สมการ วิธีการกระจายต้นทุนแบบวิธีเส้นตรงสามารถอธิบายได้ตามภาพที่ 2.4 ดังนี้



ที่มา: คัดแปลงจาก กัญญา ดิษยาธิคมและคณะ (2544) และ สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข (2556)

ภาพที่ 2.4 รูปแบบการจัดสรรต้นทุนแบบวิธีการใช้สมการเส้นตรง (Simultaneous Equations Method)

ในการจัดทำต้นทุนโรงพยาบาล มีประเด็นสำคัญ 2 ประเด็นที่ต้องคำนึงถึง คือ ไม่มีวิธีการคำนวณแบบใดที่จะสามารถหาต้นทุนได้ถูกต้องครบถ้วนร้อยเปอร์เซ็นต์ถึงแม้ว่าจะใช้วิธีการ ABC ซึ่งเป็นวิธีที่ดีที่สุดในปัจจุบัน แต่ก็ยังต้องอาศัยการกระจายต้นทุนจากค่าใช้จ่ายบางประเภท เช่น ค่าพัสดุบางชนิด ค่าสาธารณูปโภค ค่าเสื่อมราคาอาคาร เป็นต้น นอกจากนี้ในการจัดทำบัญชีต้นทุนก็มีต้นทุนเช่นเดียวกัน เนื่องจากการวิเคราะห์ต้นทุนเป็นส่วนหนึ่งในการวางแผนเพื่อการบริหารดำเนินงานประมาณ ฉะนั้นสถานพยาบาลเองจะต้องตระหนักถึงศักยภาพกับงบประมาณที่มีอยู่ในการจัดทำบัญชีต้นทุนของสถานพยาบาลนั้นๆ เพื่อความเหมาะสมและการนำไปใช้งานได้จริง

## 2.1 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษานี้โดยภาพรวมแล้วพบว่า วิธีการศึกษาและเครื่องมือที่ใช้มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน ทั้งเกณฑ์การแบ่งกลุ่มต้นทุนและวิธีในการกระจายต้นทุนแบบวิธีสมการเส้นตรง ทั้งนี้ ผลการศึกษาในแต่ละงานวิจัยอาจมีความแตกต่างกันไปบ้าง อาจเพราะบริบทของแต่ละโรงพยาบาล ขอบเขตในการศึกษา ข้อจำกัด และลักษณะกายภาพอื่นๆ ที่แตกต่างกัน ซึ่งเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการศึกษามีดังนี้

**ศิริพรรณ เลขะวิวัฒน์ (2547)** การวิเคราะห์ต้นทุนและต้นทุนต่อหน่วยของโรงพยาบาลรื่องกวาง จังหวัดแพร่ ปีงบประมาณ 2546 โดยแบ่งวิเคราะห์ต้นทุนเป็น 4 กลุ่ม ได้แก่ต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ ต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ หน่วยบริการผู้ป่วย หน่วยบริการบุคคลอื่นที่มีไข้ผู้ป่วย โดยใช้วิธีการ Simultaneous Equations Method ผลการวิจัยพบว่าโรงพยาบาลมีต้นทุนรวมทั้งสิ้น 36.82 ล้านบาท เป็นต้นทุนค่าแรงร้อยละ 63.86 ค่าวัสดุร้อยละ 25.75 ค่าลงทุนร้อยละ 10.39 และมีต้นทุนต่อหน่วยบริการผู้ป่วยนอกเท่ากับ 235.17 บาท ต้นทุนบริการผู้ป่วยในเท่ากับ 2,549.95 บาท โดยผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะคือการลดต้นทุนโดยการสร้างความตระหนักในเรื่องต้นทุน การเพิ่มประสิทธิภาพ และการส่งเสริมสุขภาพชุมชน

**กุลนิภา อินปา (2550)** ศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลการให้บริการของหน่วยบริการผู้ป่วยนอกและผู้ป่วยใน โดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิ ของปีงบประมาณ 2549 โดยวิธีสมการเส้นตรง (Step Down Simultaneous Equations Method) ในด้านการประเมินคุณภาพของการรักษาใช้ข้อมูลปฐมภูมิโดยใช้แบบสอบถามจากผู้รับบริการ ผลการวิจัยพบว่าต้นทุนของโรงพยาบาลมีทั้งหมด 190.90 ล้านบาท โดยเป็นต้นทุนค่าแรงร้อยละ 24.83 ต้นทุนค่าวัสดุร้อยละ 72.82 ต้นทุนค่าลงทุน ร้อยละ 2.35 และมีต้นทุนต่อหน่วยของงานผู้ป่วยวิกฤตสูงที่สุด รองลงมาคือไตเทียม ผ่าตัดวิสัญญี สูตินารี ผู้ป่วยพิเศษ หอผู้ป่วยชาย หอผู้ป่วยหญิง งานตรวจโรคภายนอก ทันตกรรม ห้องฉุกเฉิน และศูนย์ผู้ป่วยใน ตามลำดับ ส่วนการประเมินความพึงพอใจของผู้มารับบริการได้รับความพึงพอใจในระดับมากด้านอาคารสถานที่ ความสะดวกสบายในการรับบริการ และได้รับความพึงพอใจในระดับมากที่สุดในด้านบริการผู้ป่วยใน

**จิรัญญา มุขจันทร์ และคณะ (2551)** การวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วย และอัตราส่วนการคืนทุนของบริการการแพทย์แผนไทย โรงพยาบาลกุดชุม จังหวัดยโสธร มีวัตถุประสงค์เพื่อหาต้นทุนต่อหน่วยและอัตราส่วนการคืนทุนของงานบริการการแพทย์แผนไทยของศูนย์การแพทย์แผนไทย โรงพยาบาลกุดชุม ในหน่วยบริการอบสมุนไพร และหน่วยบริการแพทย์แผนไทย การศึกษาเป็นแบบเชิงพรรณนา และเก็บข้อมูลในปีงบประมาณ 2547 โดยประเด็นการศึกษาประกอบด้วยจำนวนครั้งของบริการที่

ศึกษา ข้อมูลรายได้ ต้นทุนค่าแรง ต้นทุนค่าวัสดุ ต้นทุนค่าลงทุน ต้นทุนรวม โดยใช้วิธีการคำนวณ การกระจายต้นทุนแบบสมการพร้อมกัน นอกจากนี้ยังได้ศึกษาต้นทุนต่อหน่วย และอัตราส่วนการคืน ต้นทุน ผลการศึกษาพบว่า ต้นทุนในการรับบริการต่อหน่วยบริการอุปสมุนไพรรักษา 127.13 บาทต่อ ครั้ง ต้นทุนเฉลี่ยต่อหน่วยของงานนวดทั้งหมดเท่ากับ 361.78 บาทต่อครั้ง แบ่งเป็น 5 ประเภทได้แก่ หน่วยการนวดเพื่อฟื้นฟูสุขภาพ 570.18 บาทต่อครั้ง หน่วยการนวดเพื่อส่งเสริมสุขภาพ 570.18 บาทต่อ ครั้ง หน่วยการนวดเพื่อรักษาอาการปวดช่วงล่างลำตัว 378.31 บาทต่อครั้ง หน่วยการนวดฝ่าเท้า 316.54 บาทต่อครั้ง และหน่วยการนวดอาการปวดช่วงบนลำตัว 285.05 บาทต่อครั้ง อัตราส่วนใน การคืนทุนงานบริการแพทย์แผนไทยโดยรวมมีเพียงร้อยละ 32.03 หน่วยการบริการอุปสมุนไพรรักษาและบริการนวดแผนไทย มีอัตราส่วนการคืนทุนร้อยละ 44.14 และ 29.17 ตามลำดับ ผลการศึกษาพบว่า งานบริการแพทย์แผนไทยของโรงพยาบาลกุดชุมต้องอาศัยการสนับสนุนเงินทุนจึงจะสามารถคงอยู่ ได้ ผู้วิจัยได้ให้ข้อเสนอแนะว่าทางโรงพยาบาลควรพิจารณาปรับปรุงการบริหารงานหรือปรับเปลี่ยน อัตราค่าบริการเพื่อให้หน่วยงานคุ้มทุน

**จันทนา สุขรัตน์อมรกุล (2553)** ศึกษาต้นทุนต่อหน่วยบริการของโรงพยาบาลบางค้อ จังหวัด ฉะเชิงเทรา ซึ่งเป็นโรงพยาบาลชุมชนขนาด 30 เตียง โดยการศึกษาเป็นการเก็บรวบรวมข้อมูล ย้อนหลังตั้งแต่เดือน ตุลาคม 2551 ถึงเดือนมีนาคม 2552 จำนวนหน่วยบริการที่นำมาศึกษาทั้งสิ้น 14 หน่วยบริการ แบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ หน่วยต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ หน่วยต้นทุนที่ก่อให้เกิด รายได้ และหน่วยต้นทุนที่ให้บริการผู้ป่วย โดยเครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัยใช้แบบบันทึกข้อมูลต้นทุน ค่าแรง ต้นทุนค่าวัสดุ และต้นทุนค่าลงทุนซึ่งไม่รวมค่าเสื่อมราคาของสิ่งก่อสร้าง และทำการ วิเคราะห์ข้อมูลในเชิงสถิติและการกระจายต้นทุนแบบวิธีสมการพีชคณิตเส้นตรง ผลการวิจัยพบว่า ต้นทุนรวมโดยตรงมีมูลค่า 18,279,441.79 บาท สัดส่วนต้นทุนค่าแรง ต้นทุนค่าวัสดุ ต้นทุนค่าลงทุน เท่ากับร้อยละ 76.32, 18.66 และ 5.02 ตามลำดับ หน่วยบริการที่มีต้นทุนรวมสูงสุดคือ ฝ่ายบริหารงาน ทั่วไป คิดเป็นร้อยละ 18.18 ต่อมาคือหน่วยงานอุบัติเหตุและฉุกเฉินร้อยละ 11.70 งานผู้ป่วยในร้อยละ 11.10 หน่วยบริการที่มีต้นทุนค่าแรงสูงสุดคืองานอุบัติเหตุและฉุกเฉินร้อยละ 13.64 หน่วยบริการ ที่มีต้นทุนค่าวัสดุสูงสุดคือ ฝ่ายบริหารงานทั่วไปร้อยละ 33.57 และหน่วยบริการที่มีต้นทุนค่าลงทุน สูงสุดคือ ฝ่ายบริหารงานทั่วไปร้อยละ 46.83 ส่วนต้นทุนต่อหน่วยบริการเรียงตามลำดับมากไปน้อย คือ ฝ่ายเวชปฏิบัติครอบครัวและชุมชน 1,004.26 บาท งานทันตกรรม 574.27 บาท หน่วยบริการที่มี ต้นทุนต่อครั้งต่ำสุดคือ งานอุบัติเหตุและฉุกเฉิน 215.77 บาท ส่วนของงานผู้ป่วยใน มีต้นทุนต่อราย 2,689.60 บาท และต้นทุนต่อวันนอนเท่ากับ 1,074.93 บาท ผลจากการวิจัยนี้ เห็นได้ว่าต้นทุนส่วน ใหญ่ของ โรงพยาบาลบางค้อเป็นต้นทุนค่าแรง จึงควรมีการกำหนดแนวทางการลดต้นทุนดังกล่าว และควรเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานโดยใช้เทคโนโลยีควบคู่กับการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพ

**มลฤดี บำรุงชู (2554)** ศึกษาการวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยบริการโรงพยาบาลบันนังสตา จังหวัดยะลา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ต้นทุนต่อหน่วยบริการ ของโรงพยาบาลฯ ประจำปีงบประมาณ 2554 โดยเก็บข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ ของหน่วยงานในโรงพยาบาลทั้งหมด 26 หน่วย โดยแบ่งออกเป็น 2 ศูนย์ และ 4 หน่วยงานต้นทุน โดยศูนย์ต้นทุนสนับสนุนประกอบด้วย หน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ ศูนย์ต้นทุนหลัก ประกอบด้วย หน่วยงานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ หน่วยบริการผู้ป่วย และหน่วยบริการอื่นๆ โดยใช้วิธีการกระจายต้นทุนแบบสมการเส้นตรง ผลของการศึกษาพบว่า ต้นทุนค่าแรง ต้นทุนค่าวัสดุ และต้นทุนค่าลงทุน มีสัดส่วนร้อยละ 63.18 30.49 และ 6.33 ตามลำดับ โดยมีต้นทุนพื้นฐานเท่ากับร้อยละ 84.17 และต้นทุนค่ารักษาพยาบาลเท่ากับร้อยละ 15.83 ต้นทุนต่อหน่วยบริการสูงสุด ได้แก่ งานห้องคลอด 6,572.01 บาท ซึ่งเป็นต้นทุนพื้นฐาน 6,398.81 บาท ต้นทุนค่ารักษาพยาบาล 173.20 บาท ส่วนต้นทุนต่อหน่วยบริการต่ำสุด คือ งานผู้ป่วยนอกเท่ากับ 79.49 บาท ประกอบด้วยต้นทุนพื้นฐาน 78.85 บาท และต้นทุนค่ารักษาพยาบาล 0.64 บาท โดยมีข้อเสนอแนะว่าควรนำข้อมูลจากงานวิจัยไปประกอบการวางแผนดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง และควรจัดทำระบบฐานข้อมูลทางการเงินเพื่อการใช้ทรัพยากรของโรงพยาบาลให้มีประสิทธิภาพ

**ธนาพันธ์ ศรีประโคน และคณะ (2556)** ศึกษาเกี่ยวกับต้นทุนการให้บริการของโรงพยาบาลประโคนชัย จังหวัดบุรีรัมย์ ปี 2555 งานวิจัยนี้ได้แบ่งหน่วยต้นทุนออกเป็น 3 หน่วยคือ หน่วยต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ หน่วยต้นทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ และหน่วยต้นทุนที่ให้บริการผู้ป่วยและต้นทุนในการให้บริการอื่นๆ โดยศึกษาสัดส่วนของต้นทุนรวม ต้นทุนต่อหน่วยบริการ ต้นทุนดำเนินการ โดยใช้วิธีจัดสรรต้นทุนแบบสมการเส้นตรง ผลการวิจัยพบว่า สัดส่วนของต้นทุนค่าแรงคิดเป็นร้อยละ 55 ต้นทุนค่าวัสดุร้อยละ 40 ต้นทุนค่าลงทุนเท่ากับร้อยละ 5 โดยมีต้นทุนรวมเป็น 187,312,029 บาท ต้นทุนต่อหน่วยบริการของผู้ป่วยใน 1,355 บาทต่อวันนอน และ 4,767 ต่อราย ต้นทุนผู้ป่วยนอกเฉลี่ย 323 บาทต่อครั้ง ส่วนต้นทุนบริการงานงานอุบัติเหตุและฉุกเฉินมีต้นทุน 5,398,420.21 บาท และ 220 บาทต่อราย งานบริการแพทย์แผนไทยมีต้นทุน 1,977,306.86 บาท คิดเป็น 958 บาทต่อราย งานรังสีวิทยามีต้นทุน 5,398,420.21 บาท คิดเป็น 311 บาทต่อราย งานบริการเภสัชกรรมผู้ป่วยนอกมีต้นทุน 16,786,392.76 บาท คิดเป็น 104 บาทต่อราย งานชันสูตรต้นทุน 14,426,032.21 บาท คิดเป็น 23 บาทต่อรายการ งานห้องคลอดต้นทุน 7,298,324.68 บาท คิดเป็น 10,369 บาทต่อราย ธนาคารเลือด 1,572,395.88 บาท คิดเป็น 825 บาทต่อหน่วย งานโภชนาการมีต้นทุน 1,520,840.52 บาท คิดเป็น 11 บาทต่อถาด งานทันตกรรม 9,115,243.76 บาท คิดเป็น 705 บาทต่อราย ผู้วิจัยได้ให้ข้อเสนอแนะว่าโรงพยาบาลประโคนชัยมีต้นทุนค่าแรงมากที่สุดและมีแนวโน้มสูงขึ้นเรื่อยๆ จึงควรมีการบริหารจัดการเรื่องค่าตอบแทน